



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10830.009147/97-70
Recurso nº : 120.629
Matéria : CSL – Ano: 1992
Recorrente : CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA.
Recorrida : DRJ – CAMPINAS/SP
Sessão de : 07 junho de 2000
Acórdão nº : 108-06.138

CSL – COISA JULGADA – FUNDAMENTO DA DECISÃO JUDICIAL – ESTADO DE DIREITO ALTERADO – A coisa julgada material decorrente de sentença judicial transitada em julgado abriga o contribuinte contra exigência da CSL até o momento em que seja alterado o estado de direito, que foi fundamento para a declaração de sua inconstitucionalidade.

CSL – RESULTADO DECORRENTE DE OPERAÇÕES NO EXTERIOR – ANO DE 1992 – PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE – FORMAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO – O lucro líquido, ponto de partida tanto para o IRPJ quanto para a CSL, conceituado pelo § 1º do art. 6º do Decreto-lei 1598/77, não compreende o resultado de operações fora do país, segundo o disposto no art. 63 da Lei 4506/64.

Preliminar rejeitada.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de coisa julgada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a tributação dos resultados auferidos no exterior, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

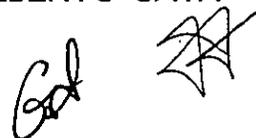
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR

Processo nº : 10830.009147/97-70
Acórdão nº : 108-06.138

FORMALIZADO EM: 14 JUL 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON LÓSSO FILHO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, MARCIA MARIA LORIA MEIRA E LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



Processo nº : 10830.009147/97-70
Acórdão nº : 108-06.138
Recurso nº : 120.629
Recorrente : CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão "a quo" em que se manteve parte do lançamento de Contribuição Social sobre o Lucro do ano-calendário de 1992 (i) por não ter a autuada recolhido o tributo sobre o lucro apurado e (ii) por ter excluído desse cálculo receitas advindas do exterior.

A argumentação de impugnação, em suma, concentra-se (a) na existência de decisão judicial transitada em julgado que declarou inconstitucional a Lei 7689/88, formando-lhe o abrigo da coisa julgada, (b) no princípio da territorialidade vigente à época dos fatos, e (c) na exorbitância da multa de ofício de 75%.

Encontra-se juntado aos autos o Acórdão proferido na Apelação Cível interposta por Cervejaria Kaiser Minas S/A (denominação anterior da autuada) sob n. 90.01.12710-0-MG pela 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, de 11/11/91, assim ementado (fls. 105/110):

CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTE SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 7689/88.

1. O Plenário do TRF da 1ª Região, por maioria, julgou inconstitucional a Lei 7689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, na Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança n. 89.01.13614-7/MG.

2. Apelação provida

Consta ainda carta do Interbanco S/A, da cidade de Assunção, Paraguai, devidamente traduzida, informando ter recebido Cr\$23.000.000.000,00 da impugnante no dia 23/12/92 (fl. 155), de cujo valor, segundo a autuada, teria auferido rendimentos no exterior.

Processo nº : 10830.009147/97-70
Acórdão nº : 108-06.138

A DRJ em Campinas prolatou a decisão parcialmente procedente, cuja ementa se transcreve abaixo:

Coisa Julgada. Efeitos. Limites.

A coisa julgada produz efeitos que se adstringem às questões decididas na lide e não prevalecem, na esfera tributária, sobre fatos geradores ocorridos após produção normativa posterior que veio inovar a relação jurídico tributária original.

Contribuição Social. Base de cálculo. Composição. Receitas do Exterior.

As receitas provenientes do exterior integram o resultado do exercício e devem compor a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.

...

Falta de Recolhimento. Multa de ofício.

O tributo não recolhido no prazo legal será exigido em procedimento de ofício acrescido de penalidade prevista na legislação de regência.

Devidamente acompanhado de depósito para seu processamento, o recurso voluntário de fls. 200/228 sustenta, em breve síntese:

a) da coisa julgada:

a.1) na ação declaratória ajuizada pela ora recte. contra a instituição da CSL, utilizaram-se argumentos de inconstitucionalidade por possuir a mesma base de cálculo de outros tributos, o que somente poderia ocorrer por meio de lei complementar;

a.2) a Lei Complementar 70/91 não fez o papel de reinstaurar a CSL, mas apenas reconheceu que a matriz de incidência se encontra na Lei 7689;

a.3) o Acórdão proferido pelo TRF-1ª Região decidiu que a Lei 7689 é inconstitucional, pela ausência de Lei Complementar;

a.4) a União deixou de recorrer perante o Supremo Tribunal Federal, nem propôs ação rescisória, de modo que a sentença favorável tornou-se imutável;



Processo nº : 10830.009147/97-70
Acórdão nº : 108-06.138

a.5) há identidade, entre a ação declaratória e o auto de infração, de pessoas, causa e objeto, tratando-se da mesma relação jurídica objeto da sentença transitada em julgado; a *causa petendi* há de ser considerada como escudo da parte dispositiva, sem o qual não se poderia interpretar o seu conteúdo;

a.6) as alterações posteriores (Lei 8212/91 e LC 70/91) majoraram apenas a alíquota para instituições financeiras, sendo que a base de cálculo e o fato gerador permaneceram os mesmos;

a.7) a garantia constitucional da coisa julgada torna inviável no presente caso nova discussão acerca da obrigação tributária relativa ao recolhimento de CSL que tenha por fato gerador a aquisição econômica e base de cálculo o lucro;

a.8) a Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal deve ser interpretada com reservas, porque na ação atacou-se a matriz de incidência da exação, e não o lançamento em si; assim, se a lei não existe e considerando-se a relação jurídica continuativa, os lançamentos não possuem base para subsistência e a imposição fiscal se torna arbitrária e transforma-se em injustificado ato de império;

b) da exclusão das receitas originadas no exterior:

b.1) o Brasil adotava o princípio da territorialidade como critério de tributação dos resultados das pessoas jurídicas residentes no Brasil até o final de 1995, como confirmavam os arts. 197, parágrafo único, 337 e 332, parágrafo único, do RIR/94

b.2) o art. 337 do RIR/94, com fundamento no art. 63 da Lei 4506/64, estabelecia que, em caso de lucro proveniente de atividades exercidas parte no país e parte no exterior, somente seria tributado na parte produzida no país, o que leva à conclusão de que deveriam ser excluídos os lucros de atividades exercidas exclusivamente no exterior;

b.3) o Parecer Normativo CST 62/75 confirma o entendimento de que somente os rendimentos decorrentes de atividades exercidas no país eram tributados pelo imposto de renda brasileiro na pessoa jurídica;

b.4) somente com o advento da Lei 9249/95, é que cessou o princípio da intributabilidade dos rendimentos produzidos no exterior;



Processo nº : 10830.009147/97-70
Acórdão nº : 108-06.138

b.5) ademais, se as regras prevalecessem apenas para o imposto de renda, para a CSL o princípio da universalidade teria entrado em vigor apenas 90 dias após a edição MP1858-6/99, cujo art. 19 adotou o princípio da universalidade para a CSL.

c) da multa confiscatória:

c.1) a multa de 75% é confiscatória, ainda mais quando a recorrente agiu de boa-fé, já que amparada por decisão judicial transitada em julgado; devendo ser aplicado o art. 112 do CTN;

c.2) a multa deve ser aplicada apenas a infrações gravíssimas;

c.3) a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de reduzir para 30% a multa.

É o Relatório.



Processo nº : 10830.009147/97-70
Acórdão nº : 108-06.138

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

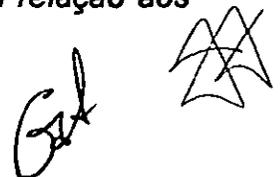
Admito o recurso, pois encontram-se presentes os pressupostos legais.

O primeiro item a ser apreciado é o da coisa julgada relativa à constitucionalidade da CSL no ano de 1992, objeto do auto em apreço.

Faço notar, antes de tudo, que, embora a recorrente tenha se referido à causa de pedir de sua ação declaratória, não encontro nos autos a petição inicial da tal ação declaratória, mas apenas o Acórdão do TRF – 1ª Região de fls. 105/110, em cujo relatório menciona-se a falta de lei complementar. Constatou também como fundamento a ofensa ao princípio da anterioridade, porém com interesse apenas para o ano-calendário de 1988 e não para o período sob exame.

Observo também que não se faz necessária a distinção, no caso em tela, entre a ação declaratória e o mandado de segurança, com a antiga discussão de que, enquanto naquela se pede a interpretação sobre a existência ou não de relação jurídica que obrigue o contribuinte a figurar como sujeito passivo em determinado arquétipo tributário, neste o pedido é para afastar determinado ato, ilegal ou abusivo.

Advirto ainda prescindível avaliar o entendimento sobre a Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal que assim estipula: *Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.*

Handwritten signature and a circular stamp with a star-like symbol.

Processo nº : 10830.009147/97-70
Acórdão nº : 108-06.138

Isso tudo porque o aspecto mais relevante e que não pode deixar de ser considerado primeiramente é o de que houve alteração na legislação, cuja inconstitucionalidade a recorrente sustenta *ad eternum*.

Impõe-se notar que a decisão da ação declaratória - indicada pela recorrente como manto contra exigências do lançamento - aprecia apenas a Lei 7689/88; demais disso, que a *causa petendi* da ação ordinária declaratória suportou-se na inconstitucionalidade da CSL pelo fato de ter sido criada por lei ordinária e não por lei complementar, conforme supõe-se do Relatório do mencionado Acórdão, que foi acatada na sentença daquele Tribunal.

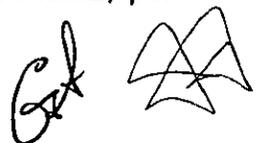
Porém, o fato gerador do lançamento ocorreu em 31/12/1992, época em que já vigorava a Lei Complementar 70/91, que tratou novamente do assunto da CSL:

Art. 11 - Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do artigo 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do artigo 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

Parágrafo único - As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo artigo 1º desta Lei Complementar. (grifou-se)

Ou seja, esse comando convalidou, de modo expresso, as normas de incidência previstas na Lei 7689, de modo que a suposta inconstitucionalidade por falta de lei complementar – suposta por não ter sido referendada pelo Supremo Tribunal Federal – estaria suprimida a partir do ano de 1992.

Acredito que a LC 70/91 não tenha apenas majorado a alíquota, pois na locução do seu art. 11 acima sublinhada há a ratificação das demais normas da Lei 7689, tais como base de cálculo, contribuinte e demais aspectos da regra matriz; por



Processo nº : 10830.009147/97-70
Acórdão nº : 108-06.138

outras palavras, os dispositivos da Lei 7689, a partir de 1992, encontram-se vestidos da necessária formalidade, nos termos da decisão de fls. 105/110.

Assim, levando em conta que o estado de direito não permaneceu intacto, não há como supor subsistente a coisa julgada material suportada em norma revalidada por outra no superior nível hierárquico reclamado na decisão judicial, devendo ser acatada a ressalva do inciso I do art. 471 do Código de Processo Civil, que assim dispõe:

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 a parte poderá pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

Em matéria idêntica, esta Câmara já se pronunciou pelo acórdão 108-05.225 da lavra do eminente conselheiro José Antonio Minatel; para suportar portanto meu pensamento, peço vênia para transcrever parte daquele voto:

Assim, não parece lógico que a pecha da inconstitucionalidade da lei anterior possa ser transferida para a nova lei, por expressa ofensa ao ordenamento jurídico vigente que, sabiamente, faz ressalva à extensão dos efeitos da coisa julgada na hipótese de ‘modificação do estado de fato ou de direito’, como está expresso no artigo 471, inciso I, do Código de Processo Civil.

No tocante aos rendimentos auferidos no exterior, entendo como presente à época dos fatos o princípio da territorialidade, que impedia a tributação exigida pelos agentes fiscais.

Com efeito, tanto no sistema constitucional anterior quanto no atual, o princípio da territorialidade da tributação se faz presente, como ensina Paulo de Barros Carvalho sobre esse primado que

Processo nº : 10830.009147/97-70
Acórdão nº : 108-06.138

Não se manifesta ostensivamente na fraseologia constitucional, mas se reveste de insofismável energia latente, como decorrência imediata de importantes diretrizes do sistema. O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo o território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas lindes internas de seus espaços geográficos. (Curso de Direito Tributário, Saraiva, 1985, pág. 82).

Ademais, a legislação vigente em 1992, ano relativo à exigência, era toda ela no sentido de que a apuração do lucro – sobre o qual incide a CSL – não envolvia resultados apurados fora do território nacional.

A definição do lucro líquido, ponto de partida tanto para o IRPJ quanto para a CSL, encontra-se no Decreto-lei 1598/77:

Art. 6º - ...

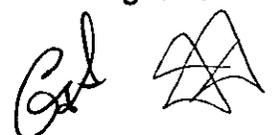
§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional (Art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (Art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

De acordo com o art. 63 da Lei 4506/64, não integram o lucro operacional (citado pelo art. 6º do DL 1598) os resultados do exterior:

Art. 63 – No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades parte no país e parte no exterior, somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no país. (grifei)

Os dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda de 1994 (v.g., arts. 197, parágrafo único, e 337) que previam a territorialidade do IRPJ baseavam-se na legislação retro citada, que, na verdade, tratou do lucro operacional, do lucro líquido e da escrituração.

Ou seja, o princípio da territorialidade não era privilégio do IRPJ, e, mesmo não havendo dispositivo expresso em favor da CSL, não há como se cogitar a



Processo nº : 10830.009147/97-70
Acórdão nº : 108-06.138

idéia de duas escriturações contábeis distintas para apuração do lucro líquido ou mesmo lucro operacional, uma para IRPJ e outra para CSL.

Essa situação perdurou até o advento da Lei 9249/95, momento posterior aos fatos aqui tratados, motivo pelo qual há de ser afastada a tributação neste item.

Por derradeiro, quanto à multa de ofício, rechaço os argumentos trazidos pela recorrente, por não entender com caráter confiscatório a multa de ofício de 75%. Aliás, os julgados trazidos à colação referem-se todos à multa de mora, situação diversa da que se encontra a recorrente.

Demais disso, permanecer na situação de não recolhimento, mesmo após alteração do estado de direito e pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade da contribuição, não se coaduna com argumentos de multa injusta e elevada, pois o contribuinte permaneceu nessa situação por sua conta e risco.

Diante do exposto, afasto a preliminar suscitada e dou parcial provimento ao recurso para afastar a tributação sobre o resultado relativo a operações no exterior.

Sala das Sessões - DF, em 07 de junho de 2000


JOSE HENRIQUE LONGO

