



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº 13401.000487/2006-53
Recurso nº 158.775 Voluntário
Matéria CSLL - Ex(s): 1998 a 2005
Acórdão nº 108-09.802
Sessão de 18 de dezembro de 2008
Recorrente PERNOD RICARD BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL - PRAZO DECADENCIAL - ART. 45 DA LEI Nº 8.212/2001 - A partir da Constituição Federal de 1988 as contribuições sociais passaram a ter natureza jurídico-tributária, regendo-se a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, obrigatoriamente, pelas regras esculpidas no art. 146, III, "b", da Carta Magna, e nos arts. 150, § 4º e 173, do Código Tributário Nacional.

CSLL - INOCORRÊNCIA DE OFENSA À COISA JULGADA - RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI NÃO ACOLHIDA PELO STF - O controle da constitucionalidade das leis, de forma cogente e imperativa em nosso ordenamento jurídico, é feito de modo absoluto pelo Supremo Tribunal Federal. A relação jurídica de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa. A declaração de intributabilidade, no que concerne 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. A coisa julgada em matéria tributária não produz efeitos além dos princípios pétreos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia.

CSLL - COISA JULGADA - ALTERAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO - A alteração do estado de direito, pelo surgimento de nova legislação, afeta a imutabilidade da coisa julgada, interrompendo seus efeitos nos casos de relação jurídica continuativa.

MULTA ISOLADA - DECADÊNCIA - O prazo decadencial para lançamento da multa isolada conta-se pela regra do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - Incabível a aplicação da multa isolada, quando já exigida a penalidade específica incidente sobre o tributo apurado através de lançamento ex officio.

Preliminar Acolhida.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PERNOD RICARD BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO de CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a decadência da CSLL até 31/12/2000, e decadência da multa isolada até 31/08/2001. Vencido o Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso que acolhia a decadência até 31/12/1999 para a CSLL, e até 31/12/2000 para a multa isolada e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Néelson Lósso Filho, Mário Sérgio Fernandes Barroso e José Carlos Teixeira da Fonseca, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente

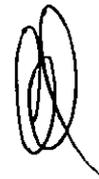

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

Relator

FORMALIZADO EM: 06 FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, IRINEU BIANCHI, VALÉRIA CABRAL GÉO VERÇOZA e KAREM JUREIDINI DIAS.





Relatório

PERNOD RICARD BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. recorre da decisão de primeira instância proferida pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ no Recife - PE, assim relatada, *in verbis*:

“Contra a empresa acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração com cópia às fls. 06/31, relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, por meio do qual é exigido o crédito tributário no valor de R\$ 44.967.871,40, assim discriminado:

Contribuição Social	Juros de Mora	Multa Proporcional	Multa Isolada
R\$ 14.163.078,66	R\$ 12.216.660,10	R\$ 10.622.308,96	R\$ 7.965.823,68

2. De acordo com a descrição dos fatos (fls. 09/12), o lançamento reporta-se aos anos-calendário de 1997 a 2004 e decorreu das seguintes infrações: i) falta de recolhimento da CSLL apurada com base em DIRPJ/DIPJ, no Lalur e nos registros contábeis e ii) falta de recolhimento da CSLL incidente sobre base de cálculo estimada em meses dos anos-calendário de 1998 a 2004, exigindo-se a multa isolada sobre os valores não recolhidos. O enquadramento legal e a demonstração do crédito tributário estão consignados no Auto de Infração e em seus anexos.

3. Através do Termo de Encerramento de fls. 29/31, a autoridade lançadora informa, em síntese, que:

o sujeito passivo não vem recolhendo a CSLL por entender estar amparada em decisão judicial que julgou inconstitucional a Lei nº 7.689/88, que instituiu aquela contribuição. A decisão transitou em julgado em 12/03/1993;

considerando que posteriormente, em julgamento de recurso especial, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, com exceção do seu art. 8º, e tendo em conta as alterações das normas disciplinadoras da relação tributária, observou-se a orientação emanada da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN através do Parecer nº 1.277/94, efetuando-se o presente lançamento;

em 2001, no julgamento de Mandado de Segurança impetrado pela contribuinte para obtenção de certidão negativa de débitos, a decisão judicial considerou que a superveniência de lei complementar retirou os vícios de inconstitucionalidade que inquinavam a CSLL, não tendo havido ofensa ao preceito da garantia da coisa julgada.

4. A contribuinte apresentou impugnação (fls. 321/368), alegando, em resumo, o que se segue:

a empresa encontra-se protegida pelo manto da coisa julgada, em virtude da decisão judicial que lhe desobrigou de recolher a CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88;

a interpretação dada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, no Parecer nº 1.277/94, não condiz com as normas insertas na Constituição Federal e no Código de Processo Civil, além de conflitar com os argumentos dispostos no Parecer PGFN nº 3.401/2002;

a relação jurídica concernente à CSLL tem natureza continuativa, o que permite concluir que a decisão transitada em julgado tem o condão de abranger as relações jurídicas futuras até que o direito material seja alterado em sua substância. Assim, até que a Lei Complementar institua nova relação de direito material, a empresa não está sujeita ao recolhimento da CSLL na forma exigida nas Leis nºs 7.689/88, 7.856/89 e 7.988/89;

não houve alteração nas relações entre as partes, já que a CSLL é exigida com base na mesma relação jurídica instituída pelos mesmos diplomas legais, apenas com alterações quantitativas. Não há falar-se em legitimação da exigência da CSLL pela Lei Complementar nº 70/91, que criou a Contribuição Social incidente sobre o faturamento, e não a Contribuição Social sobre o Lucro. Ainda que a LC nº 70/91 houvesse instituído a CSLL, sua incidência dar-se-ia apenas sobre as instituições financeiras;

ocorreu a decadência do direito de lançar em relação a fatos ocorridos até 31/08/2001, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (cita decisões administrativas e judiciais);

a aplicação concomitante da multa isolada e da multa proporcional fere o princípio da razoabilidade.

5.Ao final, requereu a impugnante a improcedência do lançamento.”

Decisão de primeira instância, fls. 537 a 550, julgou procedente o lançamento tributário sob os fundamentos sintetizados nas seguintes ementas:

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

COISA JULGADA. EFEITOS. LIMITES. RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUADA.

Alterações legislativas na norma impugnada afetam a imutabilidade da coisa julgada, interrompendo seus efeitos nos casos de relação jurídica continuativa.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais da contribuição, calculadas com base em estimativa. O não-recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.



É cabível a aplicação da multa exigida em face do não-recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente à CSLL devida e não paga ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

CSLL. DECADÊNCIA.

O prazo para a constituição do crédito Tributário relativo à CSLL é de 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade de atos insertos no ordenamento jurídico.

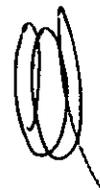
Lançamento Procedente."

Cientificada desta decisão em 12/04/2007, segundo "A. R." afixado às fls. 555, a contribuinte, em 14/05/2007, interpôs recurso voluntário, fls. 558 a 598, instruído com os documentos de fls. 599 a 602, onde repete as razões da impugnação para, alfim, pedir, fls. 597/598, *in verbis*:

"[...]

72. Ante o exposto, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, uma vez que a decisão recorrida não deve prevalecer tendo em vista que:

*72.1. a **RECORRENTE** foi desobrigada do recolhimento da CSLL instituída por meio da Lei nº 7.689 de 15/12/1988 e, em razão da decisão que transitou em julgado nos autos da Ação Declaratória nº 90.0003590-2, ajuizada perante a 4ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, encontra-se protegida pelo manto da coisa julgada, o que a torna imutável, vinculando inexoravelmente os atos da União Federal aos termos daquela declaração de inexistência de relação jurídica transitada em julgado, ou seja, a **RECORRENTE** está respaldada por todas as normas inseridas na Constituição Federal de*



1988, bem como no Código de Processo Civil, referentes ao instituto da coisa julgada;

72.2. até a presente data não houve alteração factual, tampouco jurídica nas relações jurídicas entre a **RECORRENTE** e a Recorrida, na medida em que a Contribuição Social sobre o lucro, é exigida com base na mesma relação jurídica instituída peãs Leis nº 7.689/88, 7.856/89 e 7.988/89, apenas com alterações efetuadas nos elementos quantitativos, como alíquotas e isenções, contudo, sem alteração substancial na relação jurídica material, mantendo, portanto, a relação jurídica inicialmente instituída, a cujo cumprimento a **RECORRENTE** não está sujeita;

72.3 verifica-se total incoerência dos **Pareceres da PGFN de nºs 1277/1994 e 3401/2002**, uma vez que enquanto o primeiro argumenta que a suposta mudança do estado de direito, in casu, as novas leis, decisão do STF pela constitucionalidade da CSL, etc. poria por terra o instituto da coisa julgada, alcançada pelos contribuintes em decisões interpartes; de outro lado, o segundo parecer argumenta que as mudanças posteriores na legislação do Finsocial, bem como a inconstitucionalidade dos aumentos da sua alíquota, decretada pelo STF, não alteraram a coisa julgada a favor da União, em processos também interpartes;

72.4 nos termos do inciso V, do artigo 156, do Código Tributário Nacional, **relativamente aos fatos geradores de 31/12/1997 a 31/08/2001**, o crédito tributário está extinto, pela sua decadência.

72.5. a aplicação concomitante, de **MULTA ISOLADA** e multa de ofício é um ultraje apo princípio da razoabilidade."

Em 24/10/2007 a contribuinte aportou razões aditivas ao recuso voluntário, petição de fls. 604 a 608, argumentando em síntese que, além da referida multa isolada ser um ultraje ao princípio da razoabilidade, a mesma também não pode ser aplicável ao caso em razão da alteração introduzida no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória nº 303/2006, que retirou da legislação a multa isolada de 75% por recolhimento em atraso sem a multa de mora; essas razões demonstram a necessidade de ser cancelado o lançamento tributário que pretende a cobrança de multa isolada incidente sobre o valor principal constante do auto de infração.

É o relatório.



Voto

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais e regimentais de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

A recorrente suscitou preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário da CSLL para os fatos geradores ocorridos de 31/12/1997 a 31/08/2001.

A decisão de primeira instância deixou de acolher essa preliminar sob o fundamento de que o prazo de decadência das contribuições para a Seguridade Social, entre as quais se inclui a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido seria de dez anos e não de cinco anos, como proclama a autuada, isto com fulcro nas disposições dos art. 10, 11, 33 e 45 da Lei nº 8.212/91, considerando que o fato gerador mais remoto ocorreu em 31/12/1997, enquanto a ciência do lançamento se deu em 06/09/2006.

A partir da Constituição Federal de 1988 as contribuições sociais passaram a ter natureza jurídico-tributária, regendo-se a contagem do prazo decadencial para formalização do crédito tributário, obrigatoriamente, pelas regras esculpidas no art. 146, III, "b", da Carta Magna, e nos arts. 150, § 4º e 173, do Código Tributário Nacional.

Assim, diante do inequívoco conflito existente entre as disposições do art. 45 da Lei nº 8.212/91 em face das disposições da Constituição Federal em seu art. 146, III, "b" e das disposições da lei complementar, nos arts. 150, § 4º e 173, do Código Tributário Nacional que disciplinaram a questão da decadência, especificamente, aplico ao caso presente os referidos dispositivos da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional, em contraposição às do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Entretanto, apenas ressalvo o meu ponto de vista pessoal quanto à aplicação das disposições do art. 173 do CTN entendimento este, contudo, não agasalhado pelas diversas Câmaras deste Conselho de Contribuintes e nem pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que adotam a contagem do prazo decadencial para lançamento das contribuições sociais pelas regras do art. 150, § 4º do CTN, com arrimo em copiosa jurisprudência administrativa, entendimento que ora adoto neste voto.

Todavia, o pleito da contribuinte de estender a decadência da CSLL até ao fato gerador de 31/08/2001 não pode ser acolhido considerando que os fatos geradores autuados ocorreram anualmente em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Já a multa isolada foi lançada com base em fatos geradores mensais relativos à acusação de falta de recolhimento da CSLL por estimativas.

Portanto, voto pelo acolhimento parcial da preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário da CSLL relativo aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2000, inclusive, e pela decadência da multa isolada até o fato gerador de 31/08/2001, inclusive.

Enfrento o mérito.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

A perlanga envolvendo a ocorrência ou não da evocada “*coisa julgada*”, oposta quanto à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, em virtude do argumento expendido por contribuintes de estarem albergados por decisão judicial transitada em julgado, sob o fundamento da inexistência de relação jurídica ou por inconstitucionalidade da CSL instituída pela Lei nº 7.689/1988, há longa data vem sendo debatida nas diversas Câmaras deste Conselho de Contribuintes e pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo se cristalizado entendimento no sentido de que a coisa julgada não se aplica à hipótese da exigência da CSLL em face das posteriores alterações da legislação disciplinadora do referido tributo.

Com efeito, a decisão *a quo* apreciou a questão adequadamente, consentânea com a jurisprudência judicial e administrativa predominante sobre o tema da coisa julgada atinente à exigência da CSLL, em face de determinadas decisões judiciais que declararam a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

Desse modo, adoto neste voto os fundamentos que incorporei no voto que proferi no acórdão nº 108-09.512, de 06/12/2007, recurso voluntário nº 153.0202, em homenagem à acuidade e propriedade com que a questão lá foi apreciada, a saber, *in verbis*:

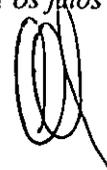
[...]

7.A questão que ora se põe à apreciação cinge-se ao exame dos efeitos da decisão judicial em ação ordinária transitada em julgado, proferida favoravelmente ao contribuinte acerca da Contribuição Social sobre o Lucro, mas em desacordo com posterior acórdão do Supremo Tribunal Federal, que considerou constitucional os preceitos da Lei nº 7.689/88, com exceção de seu art.8º.

8.A matéria sub examine já foi objeto de apreciação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CRJN/Nº 1.277/94. É oportuna a transcrição dos principais trechos do aludido ato que, com clareza e objetividade ímpares, dirime quaisquer dúvidas acerca da contenda aqui examinada:

‘4. De início, noticie-se que, em tema de ação declaratória, a 1ª Turma do Augusto Pretório, no Julgamento do RE nº 99.435-1, Relator Ministro RAFAEL MAYER, decidiu que ‘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’. (in “R.T.J.” 106/1.189)

5. Esse entendimento foi ratificado pelo Plenário, no julgamento da Ação Rescisória nº 1.239-9-MG, cujo Relator, o Ministro CARLOS MADEIRA, acolheu o Parecer do então Procurador-Geral da República, o hoje Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, pela improcedência da ação. No referido julgado, o Emérito Ministro MOREIRA ALVES esclareceu que ‘não cabe ação declaratória para efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores



futuros, pois a ação dessa natureza se destina à declaração da existência, ou não da 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 pela ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de inconstitucionalidade em abstrato, o que não é admissível em nosso ordenamento jurídico.’ (in "Revista Jurídica" n.º 159 - jan/91, p. 39)

6. Mesmo se admitíssemos a tese da restrição da Súmula n.º 239 do S.T.F., no sentido de que se de uma decisão transitada em julgado, numa ação declaratória, que se coloca no plano da relação de direito tributário material, para dizer da inconstitucionalidade da pretensão do Fisco, decorre coisa julgada a impossibilita a renovação, em cada exercício, de novos lançamentos e cobranças do tributo, impende ponderar, por outro lado, que tal efeito não prevalece na hipótese de advir mudanças das relações jurídico-tributárias, pelo advento de novas normas jurídicas e de alterações nos fatos, com os seus novos condicionantes.

7. Assim, a res judicata proveniente de decisão transitada em julgado em uma ação declaratória, em que se cuidou de questões situadas no plano do direito fiscal material, não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, tratando-se de relação jurídica continuativa, como preceitua o inciso I, do art. 471, do C.P.C.

*8. Adapta-se como uma luva ao que acabamos de dizer a segunda parte da Ementa do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no Julgamento do Recurso Extraordinário n.º 83.225-SP, *ipsis verbis*:*

‘2) A coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência. Embargos rejeitados’ (in "R.T.J." 92/707).

9. Cumpre também, noticiar o entendimento do Procurador-Regional da Fazenda Nacional em Pernambuco Dr. ANTÔNIO GALVÃO CAVALCANTI FILHO, exposto no Ofício PRFN/PE n.º 406/92, no sentido de que, tornando-se mansa e pacífica a jurisprudência que reconhece a constitucionalidade da legislação da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, verificar-se-ia mudança no estado de fato em relação jurídica de trato sucessivo, hospedada no art. 471, I, do Código de Processo Civil, não havendo de antepor, na matéria, a couraça impermeável da coisa julgada, passando a ter, pois, fomento jurídico a cobrança da exação, independentemente de ação rescisória, ressalvados os efeitos jurídicos dos fatos efetivamente consumados.

*10. Reforça esta posição, a transcrição de trecho do voto do Ministro COSTA LEITE, no Julgamento da 1ª Turma do sempre Egrégio Tribunal Federal de Recursos da AC n.º 81.915-RJ (in RTFR 160/59/61), *verbis*:*



'A coisa julgada, como ensina Frederico Marques, é suscetível de um processo de integração, decorrente de situação superveniente, a que deve o juiz atender, tendo em conta a natureza continuativa da relação jurídica decidida.'

11. Aliás, a primeira parte da Ementa da AC supracitada traz o seguinte entendimento: *'Tratando-se de relação jurídica de caráter continuativo, não prospera a exceção de coisa julgada, nos termos do art. 471, do CPC'*.

12. Neste ponto, vale ressaltar que a Lei nº 7.689, de 15.12.88, foi alterada por preceptivos jurídicos novos de vários Diplomas Legais, cabendo citar, apenas a título ilustrativo, os arts. 41, § 3º e 44 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; e o art. 11, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, c/c os arts. 22, § 1º e 23, § 1º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

13. Ressalte-se, outrossim, que a Lei Complementar nº 70/91, no seu art. 11, manteve as demais normas da Lei nº 7.689/88 com as alterações posteriormente introduzidas.

14. Ademais, desde a Decisão do Excelso Pretório no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 138284-8-CE, a jurisprudência pátria passou a reconhecer mansa e pacificamente a Constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, com a exceção do seu art. 8º.

15. Impende transcrever recente Decisão do Pretório Excelso, confirmando o entendimento de decisões anteriores no que respeita ao âmbito dos efeitos da coisa julgada em ação declaratória:

'Coisa julgada - âmbito - Mesmo havendo decisão em que se conclui pela inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, não se pode estender seus efeitos a exercícios fiscais seguintes.' (Plenário do STF - E. Decl. em Diver. em RE nº 109.073-1-SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO - Jul. 11.2.93)

(...)

20. Diante do exposto, conclui-se que, tendo havido alterações das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes, não seria cabível, no caso, a alegação da exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas, sendo do interesse público o lançamento e a cobrança administrativa ou judicial dos créditos decorrentes.'

8. Ainda que os argumentos acima expostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por si só, sejam suficientes para justificar a manutenção da exação aqui combatida, há que se repisar determinados pontos pertinentes que também nos socorrem a concluir pela procedência do lançamento.

9. Ora, o enquadramento legal da autuação (fls. ...), conforme já descrito no item 2 acima, esteia-se na legislação que alterou posteriormente a Lei nº 7.689/88, tal como a Lei nº 9.316/96, bem assim a Emenda Constitucional nº 10/96. Se acolhida a hipótese de que

a coisa julgada na ação trântita alcança o período autuado, estar-se-ia a vulnerar a vigência dos diplomas legais que sustentam a autuação. A coisa julgada não impede que lei nova discipline diferentemente os fatos debatidos (tal qual na situação que ora se apresenta), razão pela qual o julgado em que se escora o recorrente não autoriza a imutabilidade para fatos geradores futuros, especialmente por se tratarem de relações jurídicas continuativas.

10.É indubitável, por conseguinte, que o comando normativo contido nos diplomas legais acima citados introduziram modificações no estado de direito antecedente, seja pelo novo regime jurídico normativo procedimental, seja material, ainda que a alteração se adstrinja às alíquotas da contribuição. É a consubstanciação do julgado do Supremo Tribunal Federal, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 83.225-SP (já referido no Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.277/94). Ademais, a decisão do Pretório Excelso, ao considerar constitucional a contribuição em tela – com exceção do art. 8º da Lei nº 7.689/88 – também produziu alteração no estado de direito preexistente. Assim, não restou preservado o estado de direito anterior, seja pelas inovações introduzidas por leis posteriores àquela instituidora da contribuição social sobre o lucro, seja pela decisão do Supremo Tribunal Federal que a julgou constitucional. Por consequência, tampouco há que se falar em ofensa à coisa julgada, por estar a situação sub examine sob o abrigo da previsão contida no art. 471, inciso I, do Código de Processo Civil.

11.Trago à baila os ensinamentos de Vicente Greco Filho (Direito Processual Brasileiro – 2º volume – Editora Saraiva – 14ª edição – pág. 248), que bem esclarecem a questão acima suscitada:

'Diferente, porém, é a situação se existe fato novo ou diferente que venha a constituir fundamento jurídico para outra demanda. Nesse caso, o problema da coisa julgada não se põe, porque o fato que - constitui fundamento jurídico novo enseja outra demanda diferente e a coisa julgada se refere a demandas idênticas nos três elementos: mesmas partes, mesmo pedido e mesma causa de pedir.'

12.Ainda assim, lapidar se torna a decisão do Superior Tribunal de Justiça no - RESP 281209, cuja ementa é transcrita:

'TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA. EFEITOS. RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

1. A Lei nº 7.689, de 15.12.88, foi declarada constitucional, com exceção do art. 8º, pelo STF (RE nº 138284-8-CE).

2. Efeitos da coisa julgada que reconheceu, sem exame pelo STF, ser inconstitucional toda a Lei nº 7.689, de 15.12.88.

3. Superveniência da Lei nº 8.212, de 24.07.91, e da LC nº 70, de 30.12.1991. Reafirmação, nestas leis, da instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas.

4. Superveniência de situações jurídicas que afetam a imutabilidade da coisa julgada quando se trata de declaração de inconstitucionalidade

não examinada, na situação debatida, pelo STF e proclamada na apreciação de relação jurídico-tributária de natureza continuativa.

5. Recurso provido que resulta em denegação da segurança impetrada pela empresa, obrigando-a a pagar a contribuição em questão devida, a partir da vigência da Lei nº 8.212/91, por respeito aos efeitos da coisa julgada nos exercícios de 1989 e 1990. Inexistência de ação rescisória.'

13. Outrossim, a prevalência de decisões judiciais hierarquicamente inferiores sobre decisões do Supremo Tribunal Federal constituiria verdadeira subversão hierárquica, especialmente por importar transgressão e ruptura do princípio da isonomia insculpido na Carta Magna, além de abalar a própria confiança depositada no Poder Judiciário. Penoso seria ao contribuinte pagador de seus tributos admitir que um seu concorrente estivesse exonerado do pagamento da exação, em face de coisa julgada material contrária ao entendimento do Pretório Excelso em matéria constitucional-tributária. Neste sentido, a preponderância futura e inter partes da decisão judicial que decidiu pela inconstitucionalidade da contribuição firmaria um travestido regime jurídico privilegiado, o qual é repudiado pela ordem constitucional pátria.

14. O julgado do Superior Tribunal de Justiça – Resp. nº 233662/GO já bem observou o que fora acima exposto:

'EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA. EFEITOS E LIMITES. 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.'

15. O voto do Ministro José Delgado, proferido no processo cuja ementa fora acima transcrita, expõe de maneira absolutamente cristalina o entendimento ao qual me alio:

'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.

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 situado na busca de se compreender a extensão dos efeitos da não aplicação de uma lei considerada inconstitucional, por parte dos Juízes 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 dos 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 Supremo 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.

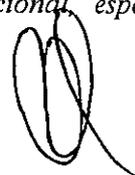
Somente ao Supremo Tribunal Federal é que a Carta Magna outorgou essa competência, pelo que qualquer outra decisão proferida pelos Tribunais Superiores ou de Segundo grau sobre a inconstitucionalidade ou constitucionalidade da lei tem efeito meramente declaratório, sem qualquer carga de executoriedade,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

A diferença existente está, portanto, que o Supremo Tribunal Federal dispõe sobre 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, ludeado pelo da obediência rigorosa ao da legalidade.

Os efeitos formados por esse círculo principiológico não permitem colocar a decisão judicial trãnsita 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 trãnsito 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 juízes de instância inferior competência que não lhes foi dada pela Constituição Federal.

(...)

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.'

16.Outro não tem sido o posicionamento do Conselho de Contribuintes, conforme se depreende dos julgados abaixo:

'CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - INEXIGIBILIDADE MANIFESTADA EM DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO - EFEITOS DA COISA JULGADA. - IMUTABILIDADE - A decisão judicial proferida em mandado de segurança, transitada em

julgado e não atacada através de ação rescisória, só é imutável em relação aos fatos concretos declinados no pedido (direito líquido e certo). Sua eficácia deve ficar restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional.

RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA - PERENIDADE - LIMITE TEMPORAL - Não são eternos os efeitos da decisão judicial transitada em julgado, proferida por Tribunal Regional Federal, que afasta a incidência da Lei n.º 7.689/88 sob fundamento de sua inconstitucionalidade. Ainda que se admitisse a tese da extensão dos efeitos dos julgados nas relações jurídicas continuadas, esses efeitos sucumbem ante pronunciamento definitivo e posterior do STF em sentido contrário, como também sobrevindo alteração legislativa na norma impugnada.' (1º Conselho de Contribuintes / 8ª Câmara / Acórdão 108-05.225 – DOU 06/10/1998)

'CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - ALEGAÇÃO DE OFENSA A COISA JULGADA - INOCORRÊNCIA - MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO - Em matéria tributária a coisa julgada não tem o condão de perenidade, sobretudo tendo a Suprema Corte, na qualidade de guardião da Constituição, declarado a constitucionalidade da exigência da contribuição social sobre o lucro a partir do exercício financeiro de 1988. Aplicabilidade, no caso, da Súmula 239 do STF.' (1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / Acórdão 101-94.016 – DOU 29/11/2002)

'CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - ALEGAÇÃO DE OFENSA A COISA JULGADA - INOCORRÊNCIA - MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO - Em matéria tributária a coisa julgada não tem o condão de perenidade, sobretudo tendo o Supremo Tribunal Federal declarado a constitucionalidade da exigência da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei 7.689/88, restando inconstitucional apenas o seu artigo 8º, que é indiferente para o deslinde da controvérsia instaurada. aplicabilidade, no caso, da Súmula 239 do STF.

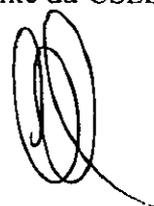
A decisão judicial transitada em julgado em favor da Recorrente diz respeito a uma situação produzida pelo quanto determinado na Lei nº 7.689/88, a qual foi alterada por legislação superveniente, ou seja, houve modificação da situação fático-jurídica protegida pela decisão transitada em julgado, de modo que a referida norma individual e concreta que a eximia do recolhimento da contribuição social sobre o lucro não mais se aplica à situação jurídica em que se encontra atualmente.' (1º Conselho de Contribuintes / 7ª Câmara / Acórdão 107-06532 – DOU 21/06/2002)

17. Pelo que até aqui foi esposado, é imperioso concluir-se pela retidão do lançamento combatido. Igual sorte também deve seguir os juros de mora, bem como a multa de ofício lavrados, uma vez que a situação examinada se subsume perfeitamente à norma que abstratamente os define.

[...]"

Destarte, mantenho a exigência remanescente da CSLL.

MULTA ISOLADA



A autuada, em 24/10/2007, carrou aos autos razões aditivas ao recuso voluntário, fls. 604 a 608, asseverando que a exigência da multa isolada não seria aplicável ao caso em razão da alteração introduzida no art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória nº 303/2006, que retirou da legislação a multa isolada de 75% por recolhimento em atraso sem a multa de mora. Este pleito não se revela consentâneo com o caso dos autos que se refere à exigência de multa isolada sob outro fundamento - falta de recolhimento de estimativa - não se tratando da hipótese de multa isolada por recolhimentos espontâneos em atraso sem a multa isolada, penalidade expurgada pelo referido diploma legal.

Contudo, a exigência da multa isolada deve ser revista.

Na hipótese dos autos a contribuinte não vinha recolhendo a CSLL por entender estar agasalhada por decisão judicial transitada em julgado, cujos efeitos pretendia perenes, portanto, também deixou de recolher as estimativas mensais da CSLL que seriam compensadas com a CSLL apurada devida ao final de cada ano-calendário.

A questão dos efeitos da coisa julgada relativa à CSLL revelou-se tormentosa por vários anos, tanto no âmbito do Poder Judiciário como na seara administrativa, com visto na jurisprudência referida no item anterior.

O certo é que tendo o fisco discordado do entendimento da contribuinte a respeito dos efeitos da coisa julgada cumpria-lhe efetuar o lançamento tributário para resguardar os interesses da Fazenda Nacional, tal com procedeu. Nesta hipótese em se tratando de lançamento de ofício a penalidade cabível é a multa de lançamento de ofício de 75% efetivamente aplicada ao caso revelando-se improcedente o lançamento da multa isolada concomitante com a multa de ofício sobre uma mesma base imponible que, por isso mesmo deixa de ser isolada representando dupla incidência sem previsão legal.

A seguir ementas de alguns julgados, dentre uma pletera, que ilustram o entendimento hodierno das Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes sobre a questão:

Acórdão nº 101-93.939, publicado no D. O. U. de 20/11/2002:

“AJUSTES EFETUADOS PELO FISCO – NÃO CABIMENTO – Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de ofício sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício.” (Destaquei)

Acórdão nº 101-94.491, publicado no D. O. U. de 18/03/2004:

“MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE – CONCOMITÂNCIA - Incabível a aplicação da multa isolada, quando já exigida a penalidade específica incidente sobre o tributo apurado através de lançamento ex officio.”

Acórdão nº 101-94.419, publicado no D. O. U. de 18/03/2004:

“MULTA ISOLADA - Os incisos I e II 'caput' e os incisos I, II, III e IV, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, devem ser interpretados de forma sistemática, sob pena da cláusula penal ultrapassar o valor da obrigação tributária principal, constituindo-se num autêntico confisco e num 'bis in idem' punitivo, em detrimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.”

Acórdão nº 108-07.493, publicado no D. O. U. de 14/11/2003:

“CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA PELA CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS – Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigida pela constatação de omissão de receitas, que tiveram como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal.”

Acórdão nº 102-45.5923, publicado no D. O. U. de 30/09/2002:

“APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO – A aplicação concomitante da multa de ofício (inciso I, do Art. 44, da Lei nº 9.430/96) e da multa isolada (inciso III, do § 1º, do Art. 44, da Lei nº 9.430/96) não é legítima, quando incidente sobre valores que compõem a mesma base de cálculo.”

Acórdão nº 106-14.099, publicado no D. O. U. de 23/09/2004:

“APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, por incidirem sobre a mesma base de cálculo não é legítima e é ilegal por expressa falta de previsão.”

À vista destes fundamentos voto pela exclusão da multa isolada remanescente.

CONCLUSÃO

Na esteira destas considerações, oriento o meu voto no sentido de acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário da CSLL relativo aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2000, inclusive, e a decadência do direito de lançar a multa isolada relativa aos fatos geradores ocorridos até 31/08/2001, inclusive, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir a exigência da multa isolada remanescente.

Sala das Sessões - DF, em 18 de dezembro de 2008.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER