



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

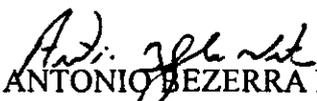
Processo n° 13502.000560/2007-30
Recurso n° 162.930 Voluntário
Matéria CSLL - Ex(s): 2002 a 2004
Acórdão n° 103-23.492
Sessão de 25 de junho de 2008
Recorrente DETEN QUÍMICA S.A.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA.

RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COISA JULGADA. EFEITOS. LIMITES. RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUADA Havendo decisão judicial declarando a inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro instituída pela Lei nº 7689/88, a coisa julgada é abalada quando é alterado o estado de fato ou de direito, nos termos do art. 471, I, do CPC, configurado, por exemplo, por superveniente alteração legislativa na norma impugnada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DETEN QUÍMICA S.A.

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe (Relator), Waldomiro Alves da Costa Júnior e Carlos Pelá, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro Antonio Bezerra Neto.


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
Presidente


ANTONIO BEZERRA NETO
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 19 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Antonio Carlos Guidoni Filho.

20

9

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário aviado contra Decisão da DRJ de Salvador que julgou procedente o lançamento decorrente de Auto de Infração que está assim descrito:

- Falta de Recolhimento da CSLL – nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, decorrentes da não confissão desses débitos em DCTF nem dos seus recolhimentos, via o presente auto de infração, em decorrência da existência de ação ordinária, aonde se declarou a inconstitucionalidade da lei 7.689/88 tendo a mesma transitado em julgado, conforme documentação apresentada. Lançamento efetuado para prevenir a decadência, sem incidência de multa de lançamento de ofício.

- Multas Isoladas – Falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada, nos períodos-base de 01/2002 a 12/2004, tendo em vista que os recolhimentos da referida Contribuição sobre as estimativas mensais não foram efetuados.

A Decisão recorrida, por sua vez, julgou o lançamento procedente, tendo ementado seu acórdão na forma abaixo.

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA. COISA JULGADA. FATOS GERADORES APÓS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS.

Nas relações tributárias de natureza continuativa entre o Fisco e o Contribuinte, não é cabível a alegação da exceção da coisa julgada em relação aos fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas.

REGIME DE ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

Verificada a falta de pagamento da Contribuição Social por estimativa, é cabível a aplicação da multa isolada de 50% sobre os valores devidos e não recolhidos, por expressa determinação normativa.

Lançamento Procedente”

Irresignada com a decisão, maneja o Recurso Ordinário, aonde rebate os argumentos postos na decisão recorrida, em síntese, afirmando que, no caso, a decisão da ação declaratória da Deten excluiu a existência de qualquer relação jurídica entre o fisco e a empresa no tocante à contribuição social sobre o lucro líquido. E isso é o mesmo que dizer que a contribuição não incide sobre a recorrente sendo, portanto, inviável qualquer autuação nesse sentido.

Que a imunidade tributária nada mais é que uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada da norma jurídica obrigacional tributária e pois de inexistência de obrigação tributária em qualquer exercício. Sob esse aspecto, as situações mencionadas acima são análogas – não iguais – porém é idêntico o regime jurídico-processual aplicável a ambas. Para confirmar e corroborar a procedência dessas asserções, consulte-se o acórdão do STF, no RE 187.376-PR, rel. Min. Sydney Sanches, que afasta a incidência da súmula 239, em hipóteses nas quais a sentença já tenha decidido sobre elementos permanentes da relação fisco/contribuinte e não guarde referibilidade com a cobrança do tributo em cada exercício.

Como a sentença em questão declarou a inexistência de relação jurídica que obrigue a empresa a recolher a contribuição social instituída pela lei 7.689/88, quer no período-base encerrado em 31/12/88, quer nos exercícios financeiros seguintes, não tendo havido por parte da União Federal ação tendente à rescisão da sentença que a favoreceu e a sentença declara a inconstitucionalidade da lei como um todo, é incogitável submeter os efeitos dessa decisão e respectiva coisa julgada ao enunciado da Súmula-STF de nº 239.

A multa isolada é decorrência da falta de recolhimento da Contribuição Social, destarte, julgado improcedente o principal, o lançamento reflexo deve também receber idêntico tratamento.

Não fosse por isso, afirma que a multa é excessiva e não pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

É o breve relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

O cerne da questão em debate é definir o alcance da coisa julgada material em matéria tributária. Segundo o fisco e a jurisprudência dominante neste Conselho, nas ações tributárias de natureza continuativa, os efeitos da coisa julgada material não alcançariam fatos geradores futuros, além do que se as alterações introduzidas pelas leis 8034/90, 8212/91, 8383/91, 8981/95, 9065/95 e 9249/95 e pela Lei Complementar 70/91 implicaram mudanças na legislação anterior (Lei 7689/88) relativas aos elementos essenciais do lançamento, tais como: base de cálculo e alíquota do tributo.

Preliminarmente, vale dizer que o posicionamento do Relator tem sido o de adotar o entendimento majoritário da jurisprudência, ressalvando, todavia, o seu entendimento de que não compactua com a idéia de que as lides tributárias produzem sentenças que são válidas apenas em relação a um determinado exercício fiscal ou apenas aos fatos ocorridos no decorrer da demanda. E, que coisa julgada está diretamente relacionada ao pedido formulado na ação judicial e, conseqüentemente, ao próprio *decisum* (CPC, art. 469). Ou seja, cada caso deve ser analisado de forma isolada.

A recorrente ajuizou ação declaratória de nº 89.0001880-9, que tramitou na 4ª Vara da Justiça Federal da Bahia, que a eximiu do recolhimento da CSLL, prevista na Lei 7689/88 e contra tal decisão, não houve o ajuizamento de ação rescisória.

Examinando o teor do pedido, contido na inicial, tem-se que a autora requereu o seguinte (fl. 232):

“a) a declaração da inexistência de relação jurídica entre a suplicante e a suplicada, que obrigue a primeira a recolher a contribuição social relativa ao período base encerrado em 31/12/88, e aos exercícios seguintes, na forma determinada pela Lei nº 7689/88.

b) por via de consequência, a declaração judicial, por inconstitucionalidade visceral da lei nº 7689/88, em relação ao balanço de 31/12/88 e igualmente em relação aos exercícios seguintes.”

A sentença, transitada em julgado, a seu turno, decidiu:

“Diante do exposto, julgo procedente a ação. Faço-o para declarar inexistente a relação jurídica que obrigue a empresa Autora a recolher a contribuição social instituída pela Lei n. 7.689, de 15.12.1988, quer no período-base encerrado em 31.12.1988, quer nos exercícios financeiros seguintes.”

Da leitura do dispositivo acima transcrito extrai-se, com clareza solar, a inaplicabilidade, ao caso em tela, da Súmula 239 do STF, segundo a qual “a decisão que

declara indevida a cobrança de imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.”, melhor se adequando à espécie o seguinte entendimento jurisprudencial citado por Nelson Néri Júnior e Rosa Maria Nery in “Código de Processo Civil”, 3ª edição, RT, p.681:

“Relações tributária continuativas. Relações jurídica continuativas protraem-se no tempo e, se acobertadas pela coisa julgada material, enquanto durar o estado de fato e de direito, resolvem-se como determinado na sentença. Decidida a controvérsia, não há razão para que o MS seja proposto mensalmente, se vigente a mesma lei e se sucede a mesma situação de fato. A coisa julgada material deve ser rebus sic standibus” (TRF 3º JSTJ 58/526)

Dito isso, resta examinar se a legislação posterior à sentença instituiu ou não modificações fático-jurídicas que tenha tornado a exação distinta daquela a que se referiu a sentença declaratória.

Sob este aspecto, note-se que a simples edição de leis posteriores prevendo o pagamento do tributo, isoladamente, não tem o condão de afastar o alcance da coisa julgada material, consubstanciada na sentença declaratória que desobrigou o recolhimento do tributo em questão, dado que a lei não pode prejudicar a coisa julgada, conforme dispõe o mandamento constitucional insculpido no artigo 5º, XXXVI.

Nesse quadrante, para que lei posterior obrigue a empresa a recolher o tributo, sem ofensa à coisa julgada, necessário se faz a criação de um novo tributo, com estrutura substancialmente diferente daquele que foi o objeto da decisão, seja sob aspectos fáticos, seja sob aspectos jurídicos.

Resta, portanto, aferir se houve mudança na situação fático-jurídica em que foi o tributo instituído pela Lei 7689/88, tal como objeto da sentença declaratória, comparando-o como que foi tratado pela legislação posterior.

A análise da sentença proferida em sede de ação declaratória, fundamentou sua decisão em dois pilares:

Na não utilização de lei complementar para a instituição da CSLL;

No fato de a Lei 7689/88 haver considerado como base de cálculo da contribuição o lucro das pessoas jurídicas, que é a mesma base de cálculo do imposto de renda, incidindo, segundo o Magistrado, em violação à regra do artigo 154, I c/c art 195, § 4º, da novel Constituição.

O primeiro aspecto, referente à não utilização de Lei Complementar, já está superado face o advento da Lei Complementar 70/91, havendo uma modificação fático-jurídica nesse particular, o que em tese afastaria os efeitos da referida coisa julgada.

Ocorre que, quanto ao segundo aspecto levado em consideração pela sentença, não houve modificação da situação fático jurídica no que tange à base de cálculo da CSLL, que continua sendo a mesma: O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS.

Forçoso reconhecer, portanto, que a sentença – transitada em julgado – afastou da ora recorrente a cobrança de qualquer valor a título de contribuição social – não importando o *nomem juris* que se lhe dê ou o veículo formal de sua instituição) cujo fato gerador seja

idêntico ao do imposto de renda da pessoa jurídica. E o fez com base em normas constitucionais, que ainda continuam em vigor (art. 154, I c/c art 195, § 4º). Destarte, não se está aqui discutindo a constitucionalidade ou não da exação, que já foi declarada pelo Juiz, para o caso em exame, trata-se apenas de fazer-se respeitar a coisa julgada material.

E mais, a sentença em apreço declarou a inexistência de relação jurídica que obrigue a empresa a recolher a contribuição social instituída pela lei 7.689/88, quer no período-base encerrado em 31/12/88, quer nos exercícios financeiros seguintes, não tendo havido por parte da União Federal ação tendente à rescisão da sentença que a favoreceu e a sentença declara a inconstitucionalidade da lei como um todo, é incogitável submeter os efeitos dessa decisão e respectiva coisa julgada ao enunciado da Súmula-STF de nº 239.

Isso porque, no direito pátrio, existe a tutela constitucional da imutabilidade que a coisa julgada confere aos efeitos da decisão da lide, e também, o direito público subjetivo de ser exigido respeito à coisa julgada. Se nem mesmo a lei formal pode atingir a coisa julgada, a *posteriori* resguardada se acha a imutabilidade que desta decorre, em face de atos normativos menores, de ato administrativo, e, também, de outras decisões. Uma vez que a lei tem de respeitar a coisa julgada, claro que esta também deve manter-se íntegra ainda quando for a lei aplicada jurisdicionalmente.

Conclusão

Diante do exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 25 de junho 2008

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Redator Designado

O cerne da questão em debate é definir o alcance da coisa julgada material em matéria tributária. Discordo da posição do relator que abraça a tese da "eternidade" da coisa julgada, por outro torneio, o nobre relator defende a tese de que nas ações tributárias de natureza continuativa, os efeitos da coisa julgada material alcançariam fatos geradores futuros, independentemente de haver mudanças no estado de direito.

A lei nº 7.689, de 1988, de fato, teve sua constitucionalidade contestada na esfera judicial, havendo sido alvo de várias decisões transitadas em julgado no âmbito dos Tribunais Regionais Federais, que afastaram sua incidência, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade, como no caso ora sob exame.

As razões, com muito brilhantismo, pretendem esposar a tese da "eternidade" da coisa julgada, a partir de sentença obtida, não sendo possível, sob nenhum aspecto, a desconstituição deste direito.

As alterações legislativas posteriores não conferiram à CSLL e à Lei nº 7.689/88 uma nova feição que fizesse a coisa julgada perder seus limites, uma vez que só fizeram referência ao aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. Todos os outros aspectos se mantiveram incólumes, o que levaria à conclusão inequívoca de que tais leis não cuidaram de remediar quaisquer dos vícios apontados na decisão passada em julgado.

Embora o pedido de tutela jurisdicional contido no julgado tenha sido contra a cobrança da Contribuição no ano calendário de 1988 pelos fundamentos acima esposados, bem assim que o Tribunal tenha entendido que toda a Lei nº 7.689/88 seja inconstitucional, importa ressaltar que a competência para declarar a inconstitucionalidade de uma Lei, é do Supremo Tribunal Federal cuja decisão tem efeito vinculante. Neste caso, o assunto foi abordado através de Recursos Extraordinários e não por ação direta de inconstitucionalidade.

A decisão do STF declarando inconstitucionalidade de uma lei, em Recurso Extraordinário, tem efeito sobre todos, independente de ser parte ou não, a partir de quando o Senado Federal baixa a Resolução suspendendo a execução desta lei. O Decreto 2.346/1997 determinou que a suspensão acompanha o nascimento da lei produzindo efeitos, desde a sua entrada em vigor.

Provocado pelo RE 138284-8 – CE, o STF declarou a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei 7689/1988, por ferir o princípio da anterioridade.

Por outras palavras, não obstante, o que de concreto ocorreu, no tocante à citada lei, é que ela teve declarada a sua inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, tão-somente no que toca ao seu art. 8º, que determinava a incidência da contribuição social a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31/12/1988, o que feriria o princípio da anterioridade. Como resultado do julgamento pelo STF, foi editada a Resolução nº 11, de 1995, pelo Senado Federal, suspendendo a execução do aludido artigo 8º.

Se mais não bastasse, com a declaração de constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro, no RE nº 146.733-9, dada pelo Supremo Tribunal Federal em sua composição plenária, ratificada após em inúmeros outros julgados, ainda que em sede de recursos extraordinários, evidentemente modificou o estado de direito então existente.

Nesse passo, a Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, cai como uma luva, ao nos informar que a coisa julgada em ação judicial só tem o efeito de abranger o ano discutido na lide, *in verbis*:

"Súmula 239 – Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores."

Não há como desprezar, alinhando-se ao suscitado, a exegese do artigo 468 do Código de Processo Civil (CPC) que traça uma certa relativização da coisa julgada:

"Art. 468 - A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas."

Fica cristalino, pelas conclusões daquela súmula aliada ao art. 468 do CPC, que enquanto não ocorrer mudança no estado de direito a sentença judicial será definitiva como norma jurídica concreta em favor da parte. Apenas com a introdução no mundo jurídico de ato legal que modificasse efetivamente a matéria questionada é que restaria alterado o estado de direito.

Pois bem, a decisão judicial indicada pela recorrente como fundamento para cancelar a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro apreciou especificamente a Lei nº 7.689/88, porém no período fiscalizado houve alteração na legislação cuja inconstitucionalidade a recorrente sustenta ter coisa julgada a seu favor, pela qual pretende *ad eternum* ser liberada do recolhimento da contribuição.

Independentemente de ter versado apenas sobre o aspecto quantitativo da regramatriz de incidência tributária, o que importa é que frente à legislação distinta e fatos de natureza diversa - daquela entendida pelo STF, um de seus aspectos (quantitativo) foi alterado com a superveniência das Leis n.º 7.856/89, 7.738/89 e 8.034/90, 8.212/91, LC nº 70/91, 8.541/92, 8.981/95, 9.249/95 e nº 9.430/96.

Dessa forma, a relação jurídico-tributária afastada foi restabelecida, ensejando uma reanálise de seu contexto. Em verdade, é inegável que a edição das normas supracitadas ensejou a modificação legislativa de que trata a doutrina, ou ainda, a modificação no estado de direito preconizada pelo Estatuto Processual.

Com efeito, verifica-se que o Auto de Infração se reporta a fatos geradores ocorridos a partir do período-base de 2002, sendo que as alterações legislativas relacionadas com as Leis nº 7.689, de 1988, iniciaram-se a partir do ano de 1989, com o advento das Leis n.º 7.856/89, 7.738/89, 8.034/90, 8.383/91, 8.981/95, 9.065/95 e 9.249/95 e pela Lei Complementar 70/91, inseridas que foram no contexto jurídico anteriormente à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ora exigida.

Destarte, irrefutável a modificação legislativa ocorrida, cuja irradiação de efeitos encampa a relação jurídico-tributária continuativa em exame. Ou seja, 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.

Esse é o entendimento do, inclusive do E. Superior Tribunal de Justiça, nos termos da ementa declinada abaixo:

“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.” (STJ, 1ª Turma, RESP 281.209/GO, Rel. Min. José Delgado, DJ 27/08/2001, pg. 00227)

Há jurisprudência deste Colegiado aponta nesse mesmo sentido, sendo suficiente destacar os seguintes arestos:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO - DIREITO ADQUIRIDO - INSUBSISTENTE CONFIGURAÇÃO EM FACE DE LEI ULTERIOR - RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA - LEI NOVA E FATOS DE NATUREZA DIVERSA - PRECEDENTES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES - 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 Colendo Supremo Tribunal Federal. A relação jurídica de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC. 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 (STF). A coisa julgada em matéria tributária não produz efeitos além dos princípios pétreos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia

(STJ - RESP 96213/MG). A Lei nº 8.034, de 13.04.1990, ao resgatar edições legais pretéritas, erigiu, ao mesmo tempo, exacerbadas inovações na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, distanciando-a, dramaticamente, da prescrita pela Lei nº 7.689/88. Desta forma e manifestamente atendeu-se ao dualismo que se aponta indispensável."(Acórdão nº 103-20.26)

"CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: A falta ou insuficiência do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro autoriza o lançamento de ofício, para apuração dos valores devidos, com os acréscimos legais.

COISA JULGADA: É impertinente a invocação de coisa julgada na hipótese de débitos posteriores ao julgado. Rejeição da manipulação da coisa julgada como pretexto e obstáculo processual à apreciação da matéria em processo subsequente ao período de exigibilidade discutido no controle difuso. Negado provimento ao recurso. (Acórdão 101-92225).

COISA JULGADA. RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA. DESNECESSIDADE DA AÇÃO RESCISÓRIA – A jurisprudência pátria (tanto a judicial quanto a administrativa) tem entendido que nas relações tributárias de natureza continuativa entre o Fisco e o Contribuinte, não é cabível a alegação da exceção da coisa julgada em relação aos fatos geradores sucedidos após alterações legislativas, uma vez que os fatos geradores da obrigação tributária aqui discutidos são posteriores às alterações legislativas, nada obsta que seja realizado o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido via Auto de Infração." (Acórdão 101-9373)

"CSLL – EFEITOS DA COISA JULGADA MATERIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - A decisão transitada em julgado em ação declaratória relativa a matéria fiscal não faz coisa julgada para exercícios posteriores, eis que não pode haver coisa julgada que alcance relações que possam vir a surgir no futuro. Ainda que se admitisse atese da extensão dos efeitos dos julgados nas relações jurídicas continuadas, esses efeitos sucumbem com a ocorrência da alteração legislativa da norma impugnada." (Acórdão 101-94255)

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 25 de junho 2008

Antonio Bezerra Neto
ANTONIO BEZERRA NETO

