



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

**Processo n°** 13603.001194/2005-36  
**Recurso n°** 149.648 Voluntário  
**Matéria** CSLL - Exs.: 1996 a 2004  
**Acórdão n°** 108-09.290  
**Sessão de** 25 de abril de 2007  
**Recorrente** THOMSON TUBE COMPONENTS BELO HORIZONTE LTDA.  
**Recorrida** 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

**Ementa:** LEI Nº 7.689/88. INCONSTITUCIONALIDADE. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. EFEITOS - 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. Tratando-se de relações jurídicas de trato sucessivo, pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador, nos períodos supervenientes à coisa julgada.

**DECADÊNCIA – CSLL.** O prazo decadencial aplicável às contribuições é o constante do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, 5 (cinco) anos a contar do fato gerador da obrigação tributária. Logo, é de se reconhecer nestes autos os efeitos da decadência do direito do Fisco em relação ao lançamento de CSLL para o período do ano-calendário de 1995 ao ano-calendário de 1999.

**LEI Nº 7.689/88. INCONSTITUCIONALIDADE. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. EFEITOS.** 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. Tratando-se de relações jurídicas de trato sucessivo, pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador, nos períodos supervenientes à coisa julgada

**MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.** Os incisos I e II “caput” e os incisos I, II, III e IV, § 1º., do art. 44, da Lei n. 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.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por THOMSON TUBE COMPONENTS BELO HORIZONTE LTDA.

ACORDAM os membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, RECONHECER a decadência para os anos de 1995 a 1999, e no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para cancelar a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Carlos Teixeira da Fonseca (Relator), Nelson Lósso Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Márcia Maria Fonseca (Suplente Convocada), que deram provimento apenas para reduzir o percentual da multa isolada para 50%. Designada a Conselheira Karem Jureidini Dias para redigir o voto vencedor.



OSÉ HENRIQUE LONGO

Vice-Presidente no Exercício da Presidência



KAREM JUREIDINI DIAS

Relatora Designada

FORMALIZADO EM: 30 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARGIL MOURÃO GIL NUNES e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.

## Relatório

O processo originou-se de auto de infração da CSL (fls. 005/030) motivado por:

1) falta de recolhimento da CSL nos anos calendário de 1995 a 2003 (fls. 007/023);

2) multa isolada para os fatos geradores ocorridos entre 31/01/1997 e 30/11/2003 (fls. 024/030).

Da análise do Termo de Verificação Fiscal (fls. 033/059) constatou-se que:

1) a empresa informou que foram propostas três medidas judiciais contra a cobrança da CSL;

2) considerando as decisões proferidas, o Fisco concluiu que o contribuinte possui decisão favorável contra a cobrança da CSL apenas em relação ao exercício de 1989, período-base de 1988, sendo devida a exação a partir do exercício seguinte;

3) por sua amplitude e por não ter sido contestada judicialmente a lei nº 8.212/91 legitimaria, por si só, a exigência da CSL.

Do já citado termo constam diversos demonstrativos e planilhas (fls. 060/119), que foram utilizados para apuração das infrações e de seus valores tributáveis.

Embasando o lançamento foram anexados os elementos elaborados ou coletados no curso da ação fiscal (fls. 120/1.541).

O já mencionado auto de infração foi cientificado ao contribuinte em 12/07/2005 (fls. 006).

O contribuinte então interpôs impugnação ao lançamento (fls. 1.543/1.564), com base em argumentos que serão melhor abordados quando do relato do recurso voluntário, haja vista o aperfeiçoamento das alegações do contribuinte em contraposição ao decidido no julgamento de primeiro grau.

Em reforço a suas alegações anexou os documentos de fls. 1.565/1.741.

O Acórdão da 2ª Turma da DRJ/Belo Horizonte/MG nº 9.816/2005 (fls. 1.746/1.765) declarou procedente o lançamento, conforme resumido a seguir:



***“Decadência***

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

***CSLL. Reconhecimento de Inconstitucionalidade. Limites Objetivos da Coisa Julgada.***

O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja de novo exigível com base em normas legais supervenientes. A Lei nº 8.212, de 1991, por si só, legitima a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro.

***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.

***Da Multa Isolada.***

A falta de recolhimento do valor estimado da CSLL sujeita o contribuinte à penalidade isolada, independentemente de qual montante tenha sido registrado ao final do período de apuração como contribuição realmente, ou de que se tivesse até mesmo apurado base negativa.”

A fundamentação do acórdão pode ser extraída do voto do relator (fls. fls. 1.754/1.765), que assim se expressou quanto à parte relevante do litígio:

***“Da decadência parcial do Lançamento.***

A impugnante sustenta que se está diante de um lançamento por homologação, a teor do disposto no art. 150, § 4º do CTN. Assim, alega que para os fatos geradores ocorridos anteriormente a julho de 2000



estaria o fisco impossibilitado de constituir quaisquer créditos tributários.

(...)

Nestas circunstâncias, à Contribuição Social, inserida nos rol das contribuições destinadas a financiar a seguridade social, são aplicáveis as normas específicas da Lei nº 8.212, de 1991, que dispõem sobre a organização da Seguridade Social e que, em seu art. 45, atendendo à faculdade conferida pelo art. 150, § 4º do CTN (...)

Sendo assim, considerando que o prazo de decadência no caso da Contribuição Social é de 10 anos, há de se rejeitar a tese do contribuinte, para manter o lançamento quanto a este aspecto.

#### ***Da Alegada Violação da Coisa Julgada***

A impugnante sustenta que o feito fiscal violou coisa julgada que a ampara defendendo a tese de que a CSLL não foi reinstituída pela Lei nº 8.212, de 1991.

(...)

Assim, a questão disputada e decidida na ação não foi qualquer relação jurídica que exigisse da empresa o recolhimento da CSLL, mas somente a relação prevista nas referidas leis. (Nota deste relator: **Refere-se às Leis 7.689/88 e 7.856/89**).

(...)

Isso posto, resta-nos agora examinar se a Lei nº 8.212, de 1991, realmente criou relação jurídica que confere a Fazenda Pública o direito de exigir da autuada a CSLL, proposição combatida pela impugnante na segunda parte de sua contestação.

#### ***Da Reinstituição da CSL pela Lei nº 8.212, de 1991.***

Como vimos, ao autor do feito, (...) lançou assim mesmo a CSLL, porque entendeu que esta era devida por força do preceituado na Lei nº 8.212, de 1991.

A impugnante, por sua vez, contravém que somente tem validade para exigir tributo a lei que contiver todos os elementos necessários para a determinação do crédito tributário ou para formar o vínculo tributário.

(...)

Portanto, pelo amplo tratamento que lhe conferiu, a Lei nº 8.212, 1991, legitimaria por si só a exigência da CSLL. Toda a legislação superveniente continua a fazer remissões à Lei nº 7.689, de 1988, porém, por um motivo que já conhecemos: a despeito das disputas judiciais que sua validade a princípio alimentou, o STF considerou-a perfeitamente válida, de sorte que a Lei nº 8.212, de 1991, só veio a



reiterar seu conteúdo, concebida que foi para disciplinar toda a matéria concernente às fontes de recursos da previdência social.

Para criar (ou recriar) um tributo, é desnecessário que o legislador enfeixe num só diploma legal as normas pertinentes. (...)

***Da Ilegitimidade da Cobrança da Multa Isolada Concomitantemente com a Multa de Ofício.***

A impugnante sustenta que não há imputação concomitante de multa isolada e multa de ofício, como ocorre in casu, sob pena de restar aplicada penalidade não prevista em lei, com afronta aos art. 9º, inciso I, e art. 97 do CTN. Todavia, em nenhum momento questiona a base de cálculo apurada pelo autor do feito nem o montante do crédito a que ele chegou. Sua defesa adscrive-se, com efeito, aos aspectos jurídicos do lançamento, sem tocar na matéria de fato.

A multa isolada pela falta de recolhimento da CSLL estimada, não importa qual resultado real a empresa venha a apurar, é cominada pela Lei nº 9.430, artigo 44, inciso I, § 1º, inciso IV (...)

É importante deixar assinalado que, ainda que a lei exija que o contribuinte recolha a estimativa da contribuição não importa qual o resultado que venha a ser apurado ao final do período, a mesma lei faculta ao contribuinte ajustar o montante estimado ao valor real da contribuição que se vai formando à medida que transcorre o ano-calendário. Assim, é possível reduzir ou até mesmo suspender o pagamento do montante estimado, contanto que se demonstre, mediante o levantamento de balancetes parciais, que o valor devido com base no resultado real é menor do que o estimado. (...)

***Da Doutrina e da Jurisprudência Judicial e Administrativa.***

O contribuinte cita na defesa excertos de jurisprudência administrativa e judicial e ensinamentos doutrinários. No entanto, a doutrina e a jurisprudência administrativa e judicial não constituem norma complementar da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhe confira efetividade (Parecer Normativo CST nº. 390, publicado no DOU de 04 de agosto de 1971)."

Inconformado com o decidido, o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 1.772/1.789. A linha de argumentação do contribuinte é a mesma da impugnação, convenientemente abordada no voto do relator do acórdão recorrido e fielmente reproduzida no presente relatório.

As alegações relevantes para a solução do litígio estão resumidas a seguir:

1) Da decadência:



A recorrente defende que o prazo decadencial que se aplica à espécie está regulado pelo art. 150, § 4º do CTN (5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador) e não pelo art. 45 da Lei nº 8.212/91 (10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído).

Como foi notificada do lançamento em 12/07/2005 os fatos geradores anteriores a julho de 2000 já estariam atingidos pela decadência.

Pede, preliminarmente o reconhecimento da decadência parcial do lançamento, conforme o exposto.

## 2) Da coisa julgada:

A recorrente alega que o acórdão recorrido desconsiderou a existência de decisão judicial transitada em julgado, que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.856/89, que em seu art. 7º revogou a exclusão das receitas decorrentes de exportação da base de cálculo da CSL (Lei nº 7.689/88, art. 2º, § 1º, alínea “c”, item 3), sujeitando a recorrente (exportadora) à incidência desta contribuição.

Argumenta, que pelo raciocínio emanado do acórdão de primeiro grau, a suposta reinstituição da CSL pela Lei nº 8.212/91 constitui-se no fundamento principal para manutenção do lançamento.

Considera que tal lei não recriou a exigência da CSL, o que implica no reconhecimento de que tal exigência decorre da Lei nº 7.689/88, alterada pela Lei nº 7.856/89, diplomas já alcançados pela declaração de inconstitucionalidade em decisão transitada em julgado.

Arremata este tópico alegando que a exigência carece de legitimidade, tanto assim que a Lei nº 7.689/89 permanece em vigor até os dias de hoje.

## 3) Da multa isolada:

A recorrente defende que, ressalvada a hipótese de evidente intuito de fraude e, ainda que constatadas infrações distintas, a lei prevê apenas uma penalidade a ser aplicada no lançamento (Lei nº 9.430/96, art. 44 §1º, incisos I a IV), sob pena de afronta aos artigos 9º, I, e 97 do CTN.



Argumenta que, uma vez constatada a infração por falta de pagamento da CSL ao final do ano, não há que se falar em falta de recolhimento de estimativas, por estar esta segunda infração contida na primeira.

Ou seja, o que fica caracterizado é a falta de pagamento da contribuição devida em determinado ano calendário, antecipada ou não.

Ressalta que a ação fiscal não transcorreu no curso dos anos calendário autuados, não podendo ser exigida a multa isolada após o encerramento dos mesmos.

Cita elementos da jurisprudência administrativa e pede o reconhecimento da ilicitude do lançamento da multa isolada, por haver sido aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Houve arrolamento de ofício, controlado em processo próprio, conforme se verifica dos documentos de fls. 1.791/1.804 e do despacho de fls. 1.806.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA, Relator

Em relação à arguição de decadência, entendo que o prazo de caducidade foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

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

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

*(.....) (grifo acrescido)”*

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

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

*(.....)*

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ordenamento jurídico pátrio, não há que se falar em decadência para a exigência referente a essa contribuição.

Quanto ao mérito, poder-se-ia até inicialmente concordar em parte com a interessada segundo a qual a norma instituidora da CSLL é a Lei nº 7.689/88. Não se vislumbra na legislação posterior que tratou da matéria nenhum indicativo de revogação dessa lei, ainda que de forma tácita.

Por outro lado, essa legislação superveniente, incluindo nesse caso a Lei nº 8.212/91, ao regulamentar tópicos referentes à CSLL teve o condão de indicar que a contribuição estava em plena vigência, ao contrário do alegado pelo sujeito passivo.

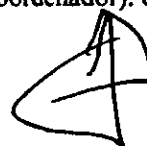
De qualquer forma, entendo que a questão principal a ser analisada refere-se ao fato do STF ter se pronunciado no sentido de que apenas o art. 8º da Lei em comento seria inconstitucional. Isso porque o dispositivo determinava a vigência da norma a partir de sua publicação, desrespeitando o prazo nonagesimal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

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

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

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

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



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

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

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

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

*LEI 7689/88. APLICAÇÃO.*

- 1. Pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos supervenientes à coisa julgada pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.*
- 2. Os Tribunais, de qualquer grau, podem declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, mas com efeito meramente declaratório, sem qualquer carga de executabilidade, mesmo que alcance a coisa julgada.*
- 3. Há limites a serem impostos à segurança jurídica, em face de regras postas na Carta Maior como o de que ela, quando construída pelo direito formal, não pode se impor sobre os princípios constitucionais.*

<sup>2</sup> Idem, ob. cit., p. 89.

<sup>3</sup> Idem, ob. cit., p. 76

<sup>4</sup> LIMA, Roberto de Oliveira. Teoria da coisa julgada.

#### 4. Recurso especial provido.

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

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

*O meu entendimento não segue a conclusão do acórdão recorrido.*

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

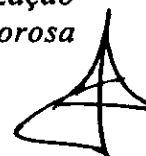
*É dever da jurisprudência adaptar os efeitos da coisa julgada, em situações como a revelada nos autos, à força dos princípios que regem a relação jurídico-tributária, essencialmente, de conteúdo público, portanto, indisponível.*

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

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

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

*Não se deve afastar, na interpretação do art. 97, da CF, a forma sistêmica. A adesão a esse tipo de visualização da lei consiste em tê-la como em rigorosa*



*vinculação com os demais dispositivos que regulam o panorama jurídico em apreciação, para que o fenómeno da segurança jurídica seja fortalecido com o pronunciamento judicial.*

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

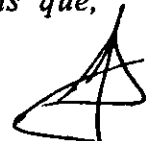
*Os efeitos formados por esse círculo principiológico não permitem colocar a decisão judicial trânsita em julgado, sem que tenha sido pronunciada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal como hierarquicamente superior à Carta Magna.*

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

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

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

*Ela, coisa julgada, só tem forma de verdade jurídica quando apresenta-se harmônica com os ditames da Carta Magna e das demais regras jurídicas que,*



*obedecendo aos seus dizeres, formam o ordenamento de direito da Nação.*

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

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

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

Pelo exposto, entendo ser possível a exigência da CSLL em relação a fatos geradores posteriores, motivo pelo qual rejeito as argumentações do sujeito passivo quanto a essa matéria.

No que se refere à imputação da multa isolada pelo não recolhimento da contribuição a título de estimativa, meu entendimento é pela manutenção da cobrança em respeito ao princípio da legalidade estrita, um dos baluartes do PAF.

A Lei nº 9.430/96 estabeleceu a apuração do resultado das pessoas jurídicas com base em períodos de apuração trimestrais nos quais seria apurado o lucro real, presumido ou arbitrado com base na legislação comercial e fiscal.

Essa mesma norma concedeu a alternativa da apuração anual única efetuada em 31 de dezembro, desde que a pessoa jurídica realizasse o pagamento mensal do imposto sobre a base de cálculo estimada.

A vinculação da apuração anual ao recolhimento das estimativas tem caráter de compulsoriedade, atestado pela cominação de sanções no caso da inobservância. A mencionada Lei estabeleceu em sua redação original:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*



*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*(.....)*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*(.....)*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*(.....)*

A Instrução Normativa SRF nº 93/1997 regulamentou a questão sem dar margem a dúvidas:

*Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:*

*I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;*

*II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.*

Vê-se, portanto, que a imputação da multa seguiu os ditames legais que regem a matéria e a cobrança deve ser mantida. Ressalte-se apenas que, com base na



retroatividade benigna estabelecida no inciso I do art. 106 do CTN, o percentual da multa deve ser reduzido para 50% em função das alterações efetuadas pela MP 351/2007 no texto legal supra transcrito.

Assim sendo, manifesto-me por REJEITAR a preliminar de decadência suscitada para, no mérito DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para reduzir o percentual da multa isolada para 50%.

Sala das Sessões-DF, em 25 de abril de 2007.



JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA

## Voto Vencedor

Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS, Relatora Designada

Inicialmente, cumpre-me esclarecer que o Voto-Vencedor aborda apenas a parte em que ficou vencido o voto do D. relator, qual seja a preliminar de decadência e a aplicação da multa isolada.

No que tange ao prazo decadencial aplicável à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, dos períodos de apuração de 1995 a 1999, a reflexão necessária para o deslinde da questão foi muito bem exposta no voto da saudosa Conselheira Tânia Koetz Moreira, por ocasião da prolação do Acórdão nº 108-06.992, cujo trecho abaixo transcrito demonstra seu raciocínio:

*“A regra geral de decadência, no sistema tributário brasileiro, está definida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, da seguinte forma:*

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

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

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado’.*

*A Lei nº 8.212/91, tratando especificamente da Seguridade Social, introduziu prazo maior de decadência, mantendo termo a quo idêntico ao do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido feito o lançamento ou a data da decisão anulatória, quando presente vício formal).*

*Poder-se-ia argumentar que à lei ordinária não caberia introduzir ou modificar regra de decadência tributária, matéria reservada à lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal. Todavia, a discussão acerca da constitucionalidade de lei extrapola a competência atribuída aos órgãos administrativos, e não cabe aqui examiná-la.*

*Portanto, abstraindo-se a questão da constitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, deve-se concluir que, para as contribuições submetidas à regra nele estipulada, aquele prazo que, pelo artigo 173 do CTN é de cinco anos, passa a ser de dez anos. O artigo 45 da Lei nº 8.212/91 trata do mesmo instituto tratado no artigo 173 do CTN, impondo-lhe prazo mais dilatado.*

*Todavia, é ponto já pacificado, tanto na jurisprudência administrativa quanto na judicial, que, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prevalece o preceito contido no artigo 150 do mesmo Código Tributário Nacional, cujo parágrafo 4º estabelece que se considera homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*É também unânime o entendimento de que a Contribuição Social sobre o Lucro inclui-se entre as exações cujo lançamento se dá por homologação. Assim sendo, na data da ocorrência do fato gerador (antes, portanto, de iniciar-se a contagem do prazo de que tratam o artigo 173 do CTN ou o artigo 45 da Lei nº 8.212/91), iniciou-se o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN. Transcorridos daí cinco anos, sem que a Fazenda Pública se manifeste, homologado está o lançamento e definitivamente extinto o crédito.*

*Da mesma forma como não se pode ler o artigo 173 do CTN isoladamente, sem atender-se para a regra excepcional do artigo 150, também o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 não pode ser lido ou aplicado abstraindo-se as demais regras do sistema tributário. Ao contrário, sua interpretação há que ser sistemática, única forma de torná-la coerente e harmoniosa com a lei que lhe é hierarquicamente superior.*

*Note-se que a homologação do lançamento, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, se dá em cinco anos contados do fato gerador, se a lei não fixar prazo diverso. Ora, a Lei nº 8.212/91 não fixa qualquer prazo para homologação de lançamento, no caso das contribuições para a Seguridade Social. Deve prevalecer, portanto, aquele do artigo 150 do CTN, salvo na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese expressamente excepcionada na parte final de seu parágrafo 4º. Ocorrida essa hipótese, volta-se à regra geral do instituto da decadência, ou seja, a do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para os tributos em geral, e a do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, para as contribuições aí abrangidas.*

*Em assim sendo, o lançamento sob exame, alcançando o período de dezembro de 1991 a dezembro de 1994, foi efetuado quando já transcorrido o prazo de cinco anos estabelecido no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de vez que o auto de infração foi lavrado apenas em 19/12/2000."*

Ainda, corroborando a argumentação acima exposta, frise-se o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, na sessão de 17.04.2001 (Acórdão CSRF/1-3,348), além de em outras oportunidades (v.g. CSRF/1-3906), no sentido de que, tanto para a CSLL como para a COFINS, o prazo aplicado para contagem do prazo decadencial é aquele previsto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, isto é, cinco anos, conforme demonstra a ementa abaixo transcrita:

*"Decadência – CSLL e COFINS – As referidas contribuições, por suas naturezas tributárias, ficam sujeitas ao prazo decadência de 5 anos"*



*(Recurso nº 108-122604, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais)*

Assim, voto para acolher a preliminar de decadência para o lançamento referente à CSLL relativa aos anos-calendário de 1995 ao ano-calendário de 1999.

No tocante à questão da aplicação concomitante da multa isolada (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96), aplicada em razão do não recolhimento das estimativas mensais da contribuição, e da multa de ofício (art. 44, inciso I da mesma norma), lançada com base na CSLL devida no ajuste anual, entendo estarmos diante de “bis in idem”. Ou seja, foram aplicadas duas penalidades cumulativas, em razão de mesma irregularidade: não recolhimento de tributo.

Independentemente de uma das multas (isolada) ter sido aplicada em razão da não antecipação do tributo e outra (a de ofício) ter sido aplicada pelo não recolhimento no momento do ajuste, o tributo que serviu de base para a aplicação das multas é o mesmo e a conduta punida é a mesma, qual seja, o não recolhimento da CSLL. Ainda que se trate de possibilidade de o contribuinte fazê-lo em momentos distintos, o fato de não tê-lo feito em ambos acarreta uma única infração: o não recolhimento da contribuição.

Evidente, pois, que a aplicação das aludidas penalidades tem como fundamento o mesmo fato: o não recolhimento de determinado tributo devido no mesmo ano-calendário. A multa isolada, *in casu*, está sendo exigida pelo descumprimento de determinada obrigação que, por sua vez, já foi apenada, através da aplicação da multa de ofício, para o mesmo ato-fato, em outro lançamento.

Vale ressaltar que este entendimento coaduna-se com o entendimento deste Conselho de Contribuintes, inclusive com aquele firmado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme é possível constatar da análise das seguintes decisões, *verbis*:

*“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado.” (Câmara Superior de Recursos Fiscais - Recurso nº 106-131314 – Relatora Leila Maria Scherrer Leitão - Sessão de 15/06/04)*

*“(…) MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – IMPROCEDÊNCIA – FALTA DE AMPARO LEGAL – É inaplicável a multa isolada prevista no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96 cumulativamente com a multa de ofício genérica prevista no inciso I do mesmo dispositivo legal, exigível juntamente com os tributos devido, na hipótese de falta de pagamento. A imputabilidade da multa genérica exclui as referidas multas isoladas, sob pena de se impor dupla penalização sobre um mesmo fato jurídico, não admitida pelo ordenamento jurídico nacional. (...)Recurso parcialmente provido.” (8ª Câmara do Primeiro Conselho - Recurso nº 147.639 – Relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro - Sessão de 13/09/07)*

*“CSLL - MULTA DE OFÍCIO E MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - IMPOSSIBILIDADE - Descabe o lançamento*

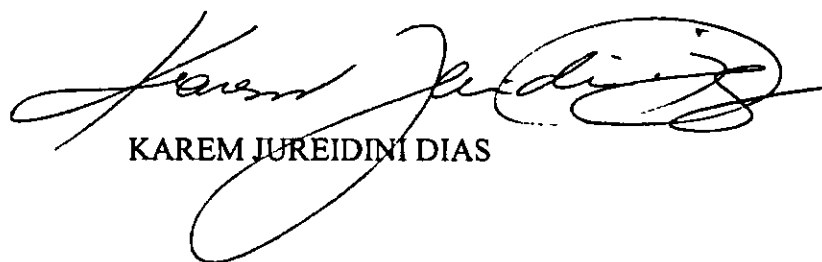
*hipótese de falta de pagamento. A imputabilidade da multa genérica exclui as referidas multas isoladas, sob pena de se impor dupla penalização sobre um mesmo fato jurídico, não admitida pelo ordenamento jurídico nacional. (...) Recurso parcialmente provido." (8ª Câmara do Primeiro Conselho - Recurso nº 147.639 – Relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro - Sessão de 13/09/07)*

*"CSLL - MULTA DE OFÍCIO E MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - IMPOSSIBILIDADE - Descabe o lançamento concomitante de multa de ofício, como assessorio do tributo devido, e de multa isolada, dada a impossibilidade de se impor duas penalidades por uma mesma infração. Recurso provido." (5ª Câmara do Primeiro Conselho - Recurso nº 152.116 – Relator Eduardo da Rocha Schmidt - Sessão de 13/09/07)*

Como se verifica da jurisprudência deste próprio Tribunal, se no presente caso será mantida a multa de ofício sobre os valores apurados em procedimento fiscal, e cobrados no lançamento ora analisado, por absoluta falta de amparo legal não pode ser mantida a multa isolada que se pretendeu aplicar à Recorrente por falta de recolhimento dos valores devidos por antecipação. Assim, é de se afastar a aplicação de multa isolada.

Neste sentido, voto por, acolher a preliminar de decadência para os anos-calendário de 1995 a 1999 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa isolada aplicada.

Sala das Sessões-DF, em 25 de abril de 2007.



KAREM JUREIDINI DIAS