



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.002145/2007-87
Recurso nº 516.715 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.440 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de março de 2011
Matéria CSLL
Recorrente CIFRA S.A. C.F.I.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005

CSL - COISA JULGADA - RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA - PERENIDADE - LIMITE TEMPORAL- Não são eternos os efeitos da decisão judicial transitada em julgado que afasta a incidência da Lei nº 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 Supremo Tribunal Federal em sentido contrário, como também sobrevindo alteração legislativa na norma impugnada.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA DE MORA. São distintas as hipóteses de aplicação da multa de ofício e da multa de mora. Constatada pela fiscalização a ausência de recolhimento do tributo no prazo legal, deve ser aplicada multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

Aloysio José Percínio Da Silva - Presidente

Mário Sérgio Fernandes Barroso - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, Gervasio Nicolau Recktenvald, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário a respeito da decisão da DRJ que negou provimento a impugnação da contribuinte.

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima, conforme termo de verificação de fls. 96-100, foi constatada falta de recolhimento de CSLL para os anos-calendário de 2004 e 2005, sendo então lavrado o auto de infração de fls. 104-105, integrado pelos termos, demonstrativos e documentos neles mencionados. O crédito tributário lançado, composto pela contribuição, multa e juros de mora, calculados até 30/11/2007, perfaz o total de R\$ 3.604.874,24.

No termo de verificação, o autuante informa que o contribuinte ajuizou a ação ordinária 90.0003676-3 objetivando declaração de não obrigatoriedade de recolher a CSLL, tendo a ação transitado em julgado com decisão favorável ao autor. Destaca o fiscal que a matéria objeto de trânsito em julgado foi prolatada em ação de natureza declaratória e, posteriormente, decisão do STF considerou constitucional os preceitos da lei 7.689/88, excetuando-se seu art.8.º. Desde então, a jurisprudência passou a reconhecer a constitucionalidade da lei 7.689/88, exceto seu art.8.º, cuja execução foi suspensa pela resolução do Senado 11/95. Informa que a lei 7.689/88 foi alterada pela lei 8.034/90, e as leis 8.212/91 e LC 70/91 mantiveram as normas da lei 7.689/88 com as alterações posteriores. Também a lei 9.316/96 alterou a alíquota e a base de cálculo da CSLL. Cita os pareceres PGFN/CRJ 1.277/94 e PFN/MG 03/95, concluindo que, tendo havido alteração nas normas que disciplinam a relação tributária entre as partes, não cabe alegação de exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas.

Inconformada com a autuação, da qual foi devidamente cientificada em 17/12/2007, a contribuinte apresentou em 16/01/2008 a impugnação de fls. 115-130, documentos anexos às fls. 131-204, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

Alega nulidade do lançamento por incorreto enquadramento legal, eis que o auto de infração e o termo de verificação fiscal registram que o enquadramento legal da autuação sofrida são as leis 7.689/88, 8.034/90 e 9.316/96, enquanto que, conforme consta no auto de infração, o fundamento da exigência da CSLL residiria nos diplomas legais que posteriormente alteraram aquela legislação, tais como as leis 8.212/91, 8.383/91 e LC 70/91. Explica que, no entender da fiscalização, a exigência se justifica diante do advento da lei 8.212/91 e LC 70/91, concluindo a impugnante que esse seria o enquadramento legal correto para a autuação.

A empresa afirma que, deixando a fiscalização de registrar que o motivo da autuação seria a superveniência da lei 8.212/91 e da LC 70/91, houve omissão de requisito obrigatório no auto, nos termos do art.10 do decreto 70.235/72, configurando-se sua nulidade. Cita decisões do Conselho de Contribuintes a respeito.

Afirma ser descabido dizer que não houve cerceamento do direito de defesa em razão da impugnante demonstrar perfeita inteligência dos reais motivos da autuação, pois a destreza dos profissionais que atuaram na impugnação não é justificativa para a imperfeição do lançamento. Expõe que a impugnante está autorizada a argüir toda a matéria que entende útil à sua defesa, não podendo a Administração se valer do benefício da dúvida para entender que não houve cerceamento de defesa.

Alega nulidade do lançamento diante da coisa julgada material, pois a declaração de inconstitucionalidade pelo STF da maioria dos preceitos da lei 7.689/88 e a suspensão do art.8.º da referida lei por resolução do Senado não interferem nos efeitos da decisão judicial transitada em julgado obtida pela empresa reconhecendo a inconstitucionalidade da CSLL em relação aos exercícios futuros. Frisa que a declaração de constitucionalidade pelo STF ocorreu com efeitos *inter partes*, e os efeitos da coisa julgada prevalecem sobre a justiça das próprias decisões das quais emanam. Explica que a coisa julgada possui status de direito individual fundamental (art.5.º, XXXVI), inatingível inclusive por emenda à Constituição (art.60, § 4.º, IV). Cita a doutrina no sentido de que a segurança das relações sociais e jurídicas é o valor que deve prevalecer no exercício da jurisdição pelo Estado. Menciona súmula 343 do STF.

Repele afirmação de violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte está amparado por decisão transitada em julgado decorrente do devido processo legal e obtida no exercício do direito de ação.

Esclarece que as alterações legislativas posteriores não modificaram os limites objetivos da coisa julgada, definidos no acórdão transitado em julgado a favor da impugnante. Explica que as alterações na legislação que rege a CSLL não foram suficientes para abalar os fundamentos da decisão que serve de limite à coisa julgada material, permanecendo em vigor a decisão que considerou inconstitucional a relação jurídica entre as partes, no que concerne à CSLL. Assim, entende que a regra matriz de incidência da CSLL foi declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário, somente podendo ser exigida a CSLL se promulgado um diploma legal com todos os elementos necessários à constituição da regra matriz de incidência. Menciona a doutrina a respeito. Conclui ser inválida a exigência de CSLL com amparo na lei 7.689/88, e também com amparo nas leis 8.212/91 e LC 70/91, eis que insuficientes para definir a regra matriz de incidência. Alerta que o provimento obtido pela impugnante é amplo, sem restrições à inexigibilidade da CSLL em determinado exercício, sendo inaplicável a súmula 239 do STF. Anexa decisão judicial de primeira instância no sentido de sua tese (fls.187-190). Requer nulidade da autuação por cuidar de crédito tributário inexigível face à existência de coisa julgada material.

Alega inexigibilidade da multa de ofício por inexistência de deliberada infração à legislação tributária, eis que a falta de pagamento se deu por conta da controvertida extensão dos efeitos da decisão judicial passada em julgado eximindo a impugnante do recolhimento da CSLL. Entende que não houve deliberada intenção de deixar de pagar ou declarar o tributo, que constitui o substrato para aplicação do art.44, I, da lei 9.430/96. Afirma que o art.136 do CTN não pode ser interpretado isoladamente, havendo que se levar em conta o art.112 do mesmo código. Transcreve a doutrina. Afirma que foi punida por não haver entregado a declaração do tributo considerado devido pela fiscalização, bem como ter deixado de efetuar seu recolhimento, procedendo assim em virtude da decisão judicial transitada em julgado eximindo-a do recolhimento. Expõe ser patente a existência de dúvida quanto às circunstâncias materiais dos fatos que embasaram a penalidade aplicada, pois não houve

deliberada intenção da impugnante em deixar de recolher o tributo. Pede que a norma do art.47 da lei 9.430/96 seja interpretada favoravelmente à impugnante, sendo-lhe cominada apenas à multa moratória prevista no art.61 daquela lei.

A DRJ decidiu:

“NULIDADE. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCABIMENTO.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, não há que se falar em anulação ou invalidação do auto de infração. É infundada a argüição de nulidade do lançamento se o embasamento legal que o fundamentou encontra-se descrito no auto de infração e anexos, e a peça impugnatória é apresentada com desenvoltura suficiente para contradizer a autuação.

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 STF. Sendo a relação jurídica de tributação da CSLL 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 da CF, 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 PROPORCIONAL. Legalidade do percentual de multa aplicado e adequação ao seu caráter punitivo conforme lei 9.430/96, art. 44.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA DE MORA. São distintas as hipóteses de aplicação da multa de ofício e da multa de mora. Constatada pela fiscalização a ausência de recolhimento do tributo no prazo legal, deve ser aplicada multa de ofício.”

A contribuinte, ora recorrente, alega:

DO PROLONGAMENTO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA

Cumpre esclarecer que, ao contrário do afirmado pelo Fisco, mesmo em se tratando de relação jurídica continuativa, a coisa julgada permanece imutável, somente sendo possível uma única exceção, qual seja, a efetiva modificação nos motivos e razões que fundamentaram a declaração de inconstitucionalidade da Contribuição Social Sobre o Lucro, não bastando, para tanto, a simples modificação da legislação aplicável.

Ocorre que, no presente caso, o indicado no acórdão transitado em julgado declarou a inconstitucionalidade da Contribuição Social Sobre o Lucro com fundamento nas seguintes razões de direito: (i) contribuição social instituída na competência residual através de lei ordinária; (ii) coincidência de base de cálculo com o imposto de renda, (iii) a infração ao princípio da anterioridade nonagesimal, e (iv) arrecadação por órgão desvinculado à Seguridade Social.

Esclareça-se, portanto, que, ao contrário do alegado pela Autoridade Fiscal, mesmo diante das alterações promovidas na legislação que fundamenta a cobrança da contribuição em tela, com exceção da inconstitucionalidade verificada no artigo 8º, da Lei 7.689/88, todos os demais vícios que maculam a exigência da CSLL, e serviram de motivação para a declaração de inconstitucionalidade da exação, permanecem presentes nos exercícios atuais.

Anexa jurisprudência.

A Recorrente possui uma decisão transitada em julgado a respeito da inconstitucionalidade total da CSLL criada pela Lei nº 7.689/88, uma decisão ampla, que a desobriga do recolhimento da exação.

Assim, é irrelevante o pronunciamento do E. Supremo Tribunal Federal nos casos em que já existe uma norma individual e concreta que cria uma situação específica, que no presente caso, é a de deixar de recolher o tributo criado pela Lei nº 7.689/88.

Alegou ainda, a Douta Autoridade Julgadora que se acolhida à coisa julgada, iria estar-se vulnerando a vigência da legislação que serviu de base à autuação, incluindo as Leis nºs 8.212/91, 9.316/96, 9.430/96, 10.637/2002 e a Lei Complementar 70/91. Isto porque, a legislação acima mencionada, que sucedeu a Lei nº 7.689/88, estabeleceu uma nova relação jurídica-tributária entre o Fisco e a Recorrente, fora dos limites da coisa julgada.

Ocorre que, a legislação acima mencionada apenas estabeleceu modificações no que tange à alíquota e a base de cálculo e dispuseram sobre a forma de pagamento, tal como exposto no julgado acima transcrito, vale dizer, a legislação acima mencionada trouxe alterações apenas no aspecto quantitativo da hipótese de incidência, não havendo como exigir a contribuição em tela, haja vista que o trânsito em julgado que a Recorrente possui afeta o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição.

DA MULTA DE OFÍCIO

No caso presente, a Recorrente foi punida por não haver entregado a declaração do tributo considerado devido pela fiscalização, bem como deixado de efetuar o seu recolhimento. Contudo, apenas assim procedeu porque possui decisão judicial transitada em julgado eximindo-a do recolhimento do tributo, e cujos efeitos entende serem subsistentes.

Assim, não caberia a multa de ofício.

Desta feita, por persistir dúvida quanto ao fato penalizado, é de se interpretar a norma do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 favoravelmente à Recorrente, sendo-lhe cominada tão-somente a multa moratória prevista no artigo 61 daquele diploma legal.

Por fim pede:

(i) declarar a nulidade do lançamento em razão da existência de decisão transitada em julgado, eximindo a Recorrente do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sem qualquer distinção de exercício e cujos efeitos não foram obstados pelas ulteriores alterações nas normas de regência daquela exação;

(ii) no caso de se entender devido o tributo, reconhecer a inaplicabilidade da multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96, aplicando-se o artigo 112 do CTN, em face da existência de dúvida quanto às circunstâncias materiais que embasaram a aplicação dessa pena.

Voto

Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso, Relator

O recurso preenche o requisito de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

A questão, então, cinge-se ao exame dos efeitos da decisão judicial transitada em julgado proferida favoravelmente ao contribuinte acerca da CSLL na ação 90.0003676-3, porém em desacordo com posterior acórdão do Supremo Tribunal Federal, que considerou constitucional os preceitos da lei 7.689/88, com exceção de seu art.8º.

A matéria *sub examine* já foi objeto de apreciação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CRJN 1.277/94. Oportuna a transcrição de trechos desse parecer sobre a matéria 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" nº 159 - jan/91, p. 39)

6. Mesmo se admitíssemos a tese da restrição da Súmula nº 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 impossibilitar 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 nº 83.225-SP, ipso 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 nº 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 nº 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."

Ainda que os argumentos acima expostos pela PGFN, por si só, sejam suficientes para justificar a manutenção da exação aqui combatida, outros pontos podem ser destacados em relação ao lançamento. Se acolhida à hipótese de que a coisa julgada na ação transitada em julgado alcança o período autuado, estar-se-ia a vulnerar a vigência da legislação que serviu de base à autuação, incluindo as leis 8.212/91, 9.316/96, 9.430/96, 10.637/2002 e LC 70/91. 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.

É indubitável, por conseguinte, que o comando normativo contido nos diplomas legais acima citados introduziu modificações no estado de direito antecedente, seja pelo novo regime jurídico normativo procedimental, sejam materiais, ainda que a alteração se adstrinja às alíquotas da contribuição. É a consubstanciação do julgado do STF, no julgamento do RE 83.225-SP (já referido no Parecer PGFN/CRJ 1.277/94).

Ademais, a decisão do STF, ao considerar constitucional a CSLL, à exceção do art. 8.º da lei 7.689/88, produziu alteração no estado de direito preexistente, de forma que não restou preservado o estado de direito anterior, seja pelas inovações introduzidas por leis ulteriores àquela instituidora da CSLL, seja pela decisão do STF que a julgou constitucional.

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. Atente-se para a lição de Vicente Greco Filho (Direito Processual Brasileiro, 2.º Volume, Ed. Saraiva, 14.ª ed, pág.248) sobre a questão:

“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.”

281209: Também sobre o tema, transcrevo ementa de decisão do STJ no RESP

“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.”

Igualmente, a prevalência de decisões judiciais hierarquicamente inferiores sobre decisões do STF 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 STF em matéria constitucional-tributária. Neste sentido, a preponderância futura e inter partes da decisão judicial que decidiu pela inconstitucionalidade da contribuição firmaria um disfarçado regime jurídico privilegiado, o qual é repudiado pela ordem constitucional pátria.

A decisão do STJ no RESP 233662/GO bem observou o acima exposto:

“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.”*

O voto do Ministro José Delgado, proferido no processo cuja ementa fora acima transcrita, expõe de maneira absolutamente cristalina o entendimento exposto neste voto:

“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, 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 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.”

A jurisprudência administrativa é pacífica a respeito do tema:

CSL – COISA JULGADA - RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA – PERENIDADE – LIMITE TEMPORAL- Não são eternos os efeitos da decisão judicial transitada em julgado que afasta a incidência da Lei nº 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 Supremo Tribunal Federal em sentido contrário, como também sobrevindo alteração legislativa na norma impugnada. (Acórdão 108-07548).

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. (Acórdão 107-06532)

Assim, conclui-se que o lançamento foi corretamente efetuado pela autoridade fiscal, não merecendo reparos.

DA MULTA DE OFÍCIO

O lançamento é atividade vinculada e obrigatória, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, cabendo à autoridade administrativa tão-somente aplicar a lei ao caso concreto. No caso em exame, a multa de ofício foi lançada como penalidade porque a fiscalização constatou falta de recolhimento pela contribuinte para o período considerado, no curso do procedimento fiscal. Sua aplicação está prevista no art. 44, inciso I, da lei 9.430/96, de forma que não restou à autoridade administrativa outra alternativa senão dar aplicação à lei, sob pena de responsabilidade funcional.

Cumprе esclarecer que a responsabilidade por infrações da legislação tributária possui caráter objetivo, independendo da intenção do sujeito passivo. Em outras palavras, basta para caracterizá-la a prática do ato que infringe a norma tributária, sendo irrelevantes os motivos que eventualmente possam ter contribuído para tal conduta. Trata-se de princípio consagrado no próprio CTN, cujo art. 136 dispõe:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Sendo as multas de ofício aplicáveis quando se constatar, em procedimento fiscal, falta de cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, como é o caso, equivocada é a pretensão da impugnante para ser aplicada a multa de mora prevista no art. 61 da lei 9.430/96, em substituição à multa lançada de ofício. Com efeito, a multa moratória é aplicável nas hipóteses de recolhimento espontâneo de tributo ou contribuição efetuado após o prazo de vencimento previsto na legislação específica. Por outro lado, a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da lei 9.430/96 aplica-se nas hipóteses de falta de pagamento, de falta de declaração ou de declaração inexata. Portanto, a multa de ofício aplica-se quando a infração é constatada pela autoridade administrativa no curso de uma ação fiscal. No caso de que trata o

presente processo administrativo, o termo de verificação fiscal foi claro ao consignar que o auto de infração foi lavrado em razão de falta de recolhimento da CSLL devida nos anos-calendário 2004 e 2005. Assim, não há que se falar em aplicação de multa moratória, devida somente nas hipóteses de procedimento espontâneo, mas em multa de ofício, apurada no curso da ação fiscal.

Por todo o exposto voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 31 de março de 2011

Mário Sérgio Fernandes Barroso