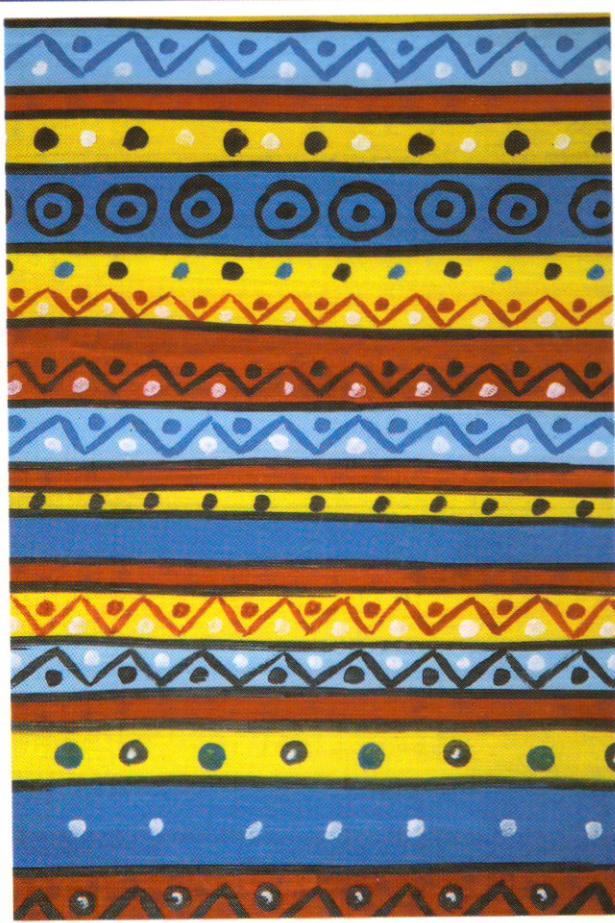


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



123

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

123



Valmir Rosa Lima

é o autor da pintura, cujo detalhe é reproduzido em destaque na capa desta edição.

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(DEZEMBRO - 2005)

Na página inicial do site
www.dialectica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos n°s 1 a 99.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialectica.com.br

S U M Á R I O

Doutrina

Alexandre Macedo Tavares - O parcelamento de débito tributário e a ineficácia das condicionantes cláusulas de “confissão irretratável” e de “renúncia de discussão administrativa e judicial” do objeto parcelado

1. Intrôito. 2. A inexistência de confissão irretratável de dívida fiscal. 3. Conclusão.

9

Anderson Bitencourt Silva - A incidência do imposto de renda na fonte sobre as operações de *swap* para fins de cobertura (*hedge*): análise da legalidade do art. 5º da Lei nº 9.779/99

1) Considerações iniciais. 2) *Swap* - conceito. 3) *Hedge* - conceito. 4) A incidência do IRF sobre rendimento obtido nas operações de *swap* para fins de cobertura (*hedge*): análise da legalidade. 5) Conclusão.

14

Hélio Barthem Neto - LC 116/03 - conflitos de incidência entre o ISS e o IPI

1. Introdução. 2. Breves considerações acerca dos pressupostos de incidência do IPI. 3. Breves considerações acerca do campo de incidência do ISS. 4. Os conflitos entre o ISS e o IPI. 5. Conclusões.

31

Joel Gonçalves de Lima Junior - Illegitimidade do PIS e da Cofins sobre as variações cambiais decorrentes de exportações

1. Introdução. 2. Receitas cambiais. Registro contábil. Regime de competência. 3. Natureza jurídica das receitas cambiais de exportação. 4. Imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação. 5. Isenção sobre as receitas de exportação. 6. Exegese do art. 9º da Lei 9.718/98. 7. Conclusão.

47

José Augusto Lara dos Santos - Compensação tributária e a suspensão do crédito tributário frente às novas disposições da Lei nº 11.051/2004

1) Introdução. 2) Recente evolução legislativa. 3) Interpretação das alterações da Lei nº 11.051/2004 e seu sentido como norma. 4) Da violação ao princípio constitucional do direito adquirido e da segurança jurídica. 5) Conclusões.

57

Marcelo Fróes Del Fiorentino - Dividendos *versus* juros sobre o capital próprio e a problemática correlata referente ao disposto no artigo 17 da Lei nº 11.051/04

I - Breve descrição dos “institutos jurídicos” dos dividendos e dos JCP. II - IRPJ e CSLL incidentes sobre os dividendos e os JCP. III - A (não) incidência do PIS e da Cofins sobre os dividendos e os JCP. IV - O art. 17 da Lei nº 11.051/04 e uma lídima elisão fiscal. V - Considerações finais.

64

Raquel Cavalcanti Ramos Machado - Competência para declarar a insuficiência da penhora e seus reflexos na emissão de certidão positiva com efeito de negativa

Introdução. 1. O art. 15 da Lei de Execução Fiscal e a necessária e prévia manifestação do juízo executivo sobre a (in)suficiência dos bens. 2. A necessidade de se reavaliar previamente os bens penhorados - considerações em face dos princípios da isonomia, do contraditório e da ampla defesa. 3. Necessidade de se dar oportunidade para a oferta de novos bens antes da negativa de certidão - considerações em face da proporcionalidade e da razoabilidade. Conclusões.

73

Tiago Cappi Janini - PIS/Cofins: análise acerca da possibilidade de crédito nas operações com entrada ou saída sem tributação. Aplicação à Zona Franca de Manaus

1. Introdução. 2. A não-cumulatividade do PIS/Cofins. 3. A exegese do art. 3º, § 2º, II, da Lei 10.833/03. 4. Zona Franca de Manaus. 5. Conclusão.

80

PARECERES

Coisa Julgada. Decisão Superveniente do STF. Relação Continuativa Tributária. Questões de Procedimento Administrativo. Multa Desproporcional e Irrazãoável

Hugo de Brito Machado

Hugo de Brito Machado Segundo

A sentença contra a Fazenda Pública, como a proferida em todas as causas com duplo grau de jurisdição obrigatório, não transita em julgado sem que tenha sido confirmada pelo Tribunal. E mesmo tendo havido, no reexame obrigatório, reforma indevida da sentença em prejuízo da Fazenda, se esta não interpõe recurso transita em julgado o acórdão respectivo. Pronunciamento que declara inexistente relação jurídica tributária e portanto indevida a CSLL, por ser inconstitucional a lei que a instituiu, faz coisa julgada. O efeito desta, por se tratar de relação continuativa, pode ser atingido por mudança no fato ou no direito, mas subsiste à LC nº 70/91. Decisão definitiva do STF, que declara constitucional a referida lei, e inconstitucional apenas do art. 8º, constitui direito novo, que atinge os efeitos da coisa julgada, ensejando sua revisão.

Dever de proceder a antecipações mensais da CSLL, calculada por “estimativa”. Verificação de prejuízo ao final do exercício. Desproporcionalidade da exigência de “multa isolada”.

Em regra, em se tratando de CSLL, não podem ser lançadas quantias relativas a fatos ocorridos em período anterior aos cinco anos que antecedem a feitura do lançamento.

Mandado de procedimento fiscal. Vinculação da autoridade fiscalizadora aos seus balizamentos. Atuação fora desses limites. Nulidade formal do lançamento.

Consulta

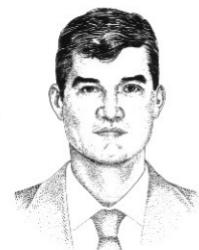
Consulta-nos a “Pessoa Jurídica X”, por intermédio de seu Advogado, o Dr. ..., sobre questões de Direito Processual Civil aplicado à relação tributária, relacionadas à coisa julgada e aos efeitos de decisão superveniente do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade de lei tributária. E sobre questões de procedimento administrativo tributário relacionadas à denúncia espontânea de infração e caracterização da mora.

Informa, em síntese, que: a) em 1989 promoveu ação declaratória questionando a Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88, sustentando ser a mesma inconstitucional; b) a sentença acolheu pedido sucessivo e na parte dispositiva declarou a inconstitucionalidade da referida lei somente para o ano de 1988; c) não



**Hugo de Brito
Machado**

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC, Ex-Procurador da República, Membro do IFA - International Fiscal Association, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET e Desembargador Federal (aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.



**Hugo de Brito
Machado Segundo**

é Mestre em Direito pela UFC, Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE, Professor de Direito Constitucional da Faculdade Christus e da Pós-graduação em Direito e Processo Tributário da Unifor.

houve recurso, mas em remessa de ofício o TRF da 1ª Região declarou a inconstitucionalidade da lei, como fora pedido inicialmente; d) o acórdão transitou em julgado em 18 de fevereiro de 1992, e por isto fez o levantamento dos valores até então depositados em juízo; e) posteriormente, o STF reconheceu a inconstitucionalidade apenas do art. 8º da referida Lei, tal como na ação por ela promovida fizera o juiz de primeiro grau; f) a União Federal não promoveu ação rescisória do acórdão do TRF da 1ª Região.

Em face desses fatos pede o nosso parecer sobre as seguintes questões:

1^a) *No caso concreto, qual é o alcance da coisa julgada material? Ou seja, o que deve prevalecer com autoridade de coisa julgada material: a decisão monocrática, de grau inferior, que declarou a inconstitucionalidade da contribuição social apenas no ano de 1988 ou a decisão colegiada do TRF da 1ª Região, de grau superior, que declarou a inconstitucionalidade da lei instituidora da aludida contribuição social, mesmo podendo caracterizar, em tese, uma eventual hipótese de reformatio in pejus?*

2^a) *O disposto no art. 512 do CPC (substituição da sentença pelo acórdão proferido pela instância superior) aplica-se às hipóteses de remessa/recurso de ofício?*

3^a) *Como ficariam os efeitos da coisa julgada, neste caso, diante da alteração legislativa superveniente, notadamente a Lei Complementar nº 70/91 e a Lei nº 8.212/91?*

4^a) *Quais as repercussões jurídico-processuais da decisão do STF sobre o caso concreto considerando que o Excelso Pretório declarou a inconstitucionalidade apenas do art. 8º da Lei nº 7.689/88 (que determinava a incidência da contribuição social sobre o lucro já a partir do ano de 1988)?*

5^a) *Em suma, pode-se concluir que a "Pessoa Jurídica X" está desobrigada do recolhimento dessa contribuição social definitivamente?*

6^a) *Considerando o ajuizamento da ação declaratória ainda no ano de 1988, época em que não havia qualquer procedimento administrativo fiscal em curso, é possível invocar contra a Secretaria da Receita Federal o estado de denúncia espontânea nos casos de autuações decorrentes de não-recolhimento do tributo?*

7^a) *Caso afirmativa a resposta ao quesito anterior, quais os encargos que poderiam ser excluídos dos autos de infração lavrados pelos Srs. Auditores da Receita Federal (juros de mora; multa de ofício; multa moratória; juros calculados pela taxa Selic...)?*

8^a) *É possível considerar que a conselente não esteja em mora com o Fisco federal relativamente à Contribuição sobre o Lucro referente ao período de janeiro de 1989 em diante se neste período interpôs dois mandados de segurança para fazer prevalecer a coisa julgada material que garante o direito ao não-recolhimento desta exação?*

9^a) *Pode-se afirmar que mera notificação de cobrança (sem estar precedida de qualquer autuação ou outro ato equivalente) expedida no ano de 2003, através da qual é reclamado o pagamento da CSLL do período de janeiro de 1989 a março de 1992, está a exigir tributo prescrito?*

10^a) *Iniciado o primeiro ato da fiscalização tributária nas dependências do contribuinte em 5 de junho de 2003, a partir de qual período estaria prescrito o direito de promover lançamentos referentes à contribuição social sobre o lucro? Os anos de 1997, 1998 e 1999 não estariam prescritos?*

11^a) *Se num Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), a autoridade administrativa que o subscreve autoriza que a fiscalização ocorra especificamente sobre determinado tributo (CPMF, no caso concreto), a partir do exercício de 1999, é lícito que os Auditores Fiscais responsáveis pelo procedimento exorbitem os limites inicialmente fixados pela autoridade superior e passem a fiscalizar outros tributos (CSLL e Cofins), de períodos anteriores (1997 a 1999)?*

Examinamos a documentação que nos foi oferecida pela conselente, revisitamos a legislação, a doutrina e a jurisprudência aplicáveis às questões postas à nossa apreciação e passamos a emitir o nosso

Parecer

1. O que transitou em Julgado

1.1. Sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição

As sentenças judiciais em geral estão sujeitas ao duplo grau de jurisdição. Assim, a regra é o cabimento de recurso voluntário, que o Direito põe à disposição da parte vencida na decisão proferida em primeiro grau. Mas existem casos nos quais a apreciação em duplo grau de jurisdição é obrigatória. Em tais casos, além do cabimento do recurso voluntário que pode ser interposto pela parte vencida, o caso é submetido a exame em segundo grau de jurisdição, obrigatoriamente, para que a decisão se torne definitiva. A sentença não transita em julgado, portanto.

É a lição autorizada de Dinamarco:

“Também não têm a mínima possibilidade de obter coisa julgada, quer formal, quer material, as sentenças sujeitas à devolução oficial, ou reexame necessário, indicadas no art. 475 do Código de Processo Civil e em algumas leis especiais. Essa devolução consiste em investir o tribunal do poder de decidir novamente a causa, tanto quanto no julgamento da apelação interposta pelo mérito, donde a substituição da sentença pelo acórdão (art. 512). Sobrevindo este, é nele que passa a residir o julgamento da causa e, consequentemente, poderá o acórdão passar em julgado, jamais a sentença.”¹

É verdade que em *remessa de ofício* não poderia o Tribunal reformar a sentença, como fez, em desfavor da União Federal, porque a remessa de ofício equivale para esse fim à apelação, que somente devolve à instância superior a parte da sentença nela atacada.

O equívoco albergado pelo acórdão com a *reformatio in pejus*, que efetivamente restou caracterizada, poderia ter sido atacado pela União Federal, tanto mediante embargos de declaração perante o próprio TRF, como através de recurso especial, o que, entretanto, não aconteceu.

1.2. Coisa julgada e verdade jurídica

É comprensível a dúvida que se levanta quanto à questão de saber se o acórdão albergando a *reformatio in pejus* transitou em julgado, ou se o que transitou em julgado foi a sentença, que não podia ser por ele reformada como foi, em prejuízo da União Federal, pois o art. 512 do Código de Processo Civil estabelece que “o julgamento proferido pelo tribunal substituirá a sentença ou a decisão recorrida no que tiver sido objeto de recurso” e o denominado *recurso de ofício*, como se sabe, no caso diz respeito apenas à parte da sentença contrária à Fazenda.

Ocorre que a União podia recorrer do referido acórdão, para buscar a remoção do equívoco no mesmo albergado e que foi certamente decorrente da orientação já firmada pelo Plenário do Tribunal Regional Federal. Mas não o fez. Mesmo albergando equívoco, portanto, o acórdão em questão transitou em julgado, vale dizer, restou protegido pela preclusão.

“E, como essa preclusão tem sobre o processo como um todo o efeito mortal de consumar sua extinção, tradicionalmente a doutrina diz preclusão máxima para designar a coisa julgada formal.”²

É razoável admitir-se que o acórdão em questão poderia ter sido atacado mediante ação rescisória, independentemente da questão de mérito no mesmo resolvida, porque teria contrariado literal disposição de lei, vale dizer, teria contrariado o que expressamente estabelece o art. 512 do Código de Processo Civil. Decorrido, porém, o prazo legalmente estabele-

¹ Cândido Rangel Dinamarco, *Instituições de Direito Processual Civil*, v. III, 2^a ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 310.

² Cândido Rangel Dinamarco, *Instituições de Direito Processual Civil*, v. III, 2^a ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 298.

cido para a propositura da rescisória, restou o acórdão inatingível. Em outras palavras, com a não-propositura da rescisória consolidou-se também a coisa julgada material tornando-se definitiva a norma concreta albergada pelo acórdão.

Como assevera Greco Filho,

“Após o trânsito em julgado da sentença e ocorrendo a coisa julgada material, ainda há uma possibilidade de desfazê-la, por meio da ação rescisória (arts. 485 e s.), em casos de grave defeito de formal ou de conteúdo da decisão, mas até o prazo máximo de dois anos. Após, a coisa julgada torna o branco preto e o preto branco, porque não há mais possibilidade de modificação mesmo da sentença errada.”³

1.3. A sentença em sentido amplo

Por outro lado, não merece nenhum acatamento a afirmação segundo a qual o que transita em julgado é a sentença, e assim o que teria transitado em julgado seria a sentença de primeiro grau. É que sentença, nesse contexto, tem um sentido amplo, abrangendo indiscutivelmente o acórdão que a substitui. É a lição autorizada de Dinamarco:

“Fala-se somente em sentença, por mera comodidade de linguagem. A coisa julgada formal atinge também o acórdão dos tribunais, sempre que determinem a extinção do processo, com ou sem julgamento de mérito.”⁴

A palavra *sentença*, quando se fala de trânsito em julgado, tem um sentido amplo. Quer dizer ato judicial capaz de por fim ao processo. E neste sentido designa também o acórdão que, julgando o recurso, tenha substituído a sentença:

“Sentença seria, segundo a definição legal, o ‘ato pelo qual o juiz põe termo ao processo, decidindo ou não o mérito da causa’ (art. 162, § 1º); mas, quando interposto recurso contra ela, o efeito de extinguir o processo deixa de produzir-se porque o conhecimento da causa é devolvido ao tribunal e novo julgamento ele fará. O acórdão proferido no julgamento do recurso substitui por inteiro a sentença como ato processual, pondo-se no lugar dela e eliminando por completo a sua potencialidade de produzir seus efeitos, inclusive o de extinguir o processo; ele a substitui, como manifestação superior do Poder Judiciário, quer quanto dispõe de modo diferente, quer quando reitera o mesmo julgamento contido nela (art. 512). Conseqüentemente, o ato que poderá ficar imunizado pela coisa julgada formal será o acórdão e não a sentença.”⁵

No mesmo sentido é a lição autorizada de Amaral Santos que, referindo-se aos casos nos quais a lei impõe o reexame necessário, ou recurso *ex officio*, como ainda hoje alguns denominam, assevera:

“Nesses casos, a sentença dependerá, necessariamente, para transitar em julgado e produzir coisa julgada, de ser reexaminada a causa e novamente julgada por tribunal de segundo grau competente. Será esse segundo julgamento que produzirá coisa julgada, assim que transitado em julgado.”⁶

Indiscutivelmente e em definitivo, portanto, o que no caso em exame transitou em julgado foi o acórdão do TRF da 1ª Região, que aplicou ao caso precedente de seu Plenário, e assim declarou a constitucionalidade da CSLL em sua totalidade.

O que se pode questionar, como adiante se verá, é a extensão dos efeitos da coisa julgada, em face de dois aspectos de grande importância, a saber: *a) tratar-se de questão de constitucionalidade de lei, e b) ter-se no caso uma relação jurídica tributária de natureza continuativa*. Tais questões, todavia, estariam presentes ainda que a sentença de primeiro grau tivesse, também, afirmado a constitucionalidade da CSSL em sua totalidade.

³ Vicente Greco Filho, *Direito Processual Civil Brasileiro*, v. 2, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 1993, p. 241.

⁴ Cândido Rangel Dinamarco, *Instituições de Direito Processual Civil*, v. III, 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 297, nota 2.

⁵ Cândido Rangel Dinamarco, *Instituições de Direito Processual Civil*, v. III, 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 298.

⁶ Moacir Amaral Santos, *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*, v. 3, 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1989, p. 102.

2. Efeitos da Coisa Julgada

2.1. Efeitos da coisa julgada em geral

Como forma de realização do princípio da segurança jurídica, a Constituição Federal estabelece que a *lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*.⁷ Impertinente cogitarmos aqui de questões atinentes ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, por isto vamos centrar nosso estudo na coisa julgada.

Como a segurança é um dos valores fundamentais da humanidade, que ao Direito cumpre realizar, é natural que os ordenamentos jurídicos de todos os países civilizados adotem o instituto da coisa julgada, cujo efeito por excelência é o de fazer cessar o litígio. Por isto dizem doutrinadores autorizados que “a atribuição de coisa julgada põe acima da ordem jurídica, das regras jurídicas, o interesse social da paz, de fim à discussão, mesmo se foi injusta a decisão”.⁸

A imutabilidade da decisão é o efeito essencial da coisa julgada. Por isto mesmo assevera Greco Filho:

“A coisa julgada material, que é a imutabilidade do dispositivo da sentença e seus efeitos, torna impossível a rediscussão da lide, reputando-se repelidas todas as alegações e defesas que a parte poderia opor ao acolhimento ou rejeição do pedido. Isto quer dizer que não importam as razões que levaram à decisão, não podendo ser aduzidas novas razões para se tentar repetir da demanda.”⁹

Como não se pode admitir que os litígios se eternizem, é imprescindível uma fórmula destinada a pôr fim às disputas. Por isto é que, mesmo os autores que preconizam a relativização dos efeitos da coisa julgada, reconhecem:

“O instituto da coisa julgada é um bem, praticamente ineliminável de qualquer sistema, daí por que deve ser corretamente manejado, a fim de não trazer, juntamente com os benefícios que produz, malefícios facilmente evitáveis.”¹⁰

Quanto aos efeitos da coisa julgada para o futuro, todavia, coloca-se a questão dos limites objetivos desta. A lei diz que não fazem coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença, nem a apreciação da questão prejudicial decidida incidentalmente no processo.¹¹ E o sentido dessas disposições limitativas do objeto da coisa julgada é importante para a delimitação de seus efeitos para o futuro, como passamos a demonstrar no que importa às questões colocadas ao nosso exame.

2.2. Declaração de inconstitucionalidade e coisa julgada

A nosso ver a declaração de inconstitucionalidade de uma lei, ao menos quando ocorre no denominado controle difuso, ou por via de exceção, não pode ser objeto da coisa julgada. É que essa declaração sempre acontece na apreciação de uma questão incidental. Assim, ou será entendida como motivo da sentença, ou como questão prejudicial decidida incidentalmente no processo. E qualquer desses entendimentos leva a sua exclusão do âmbito da coisa julgada material, nos termos do art. 489, incisos I e III, do Código de Processo Civil.

É importante, porém, a distinção que se há de estabelecer entre a declaração da inconstitucionalidade da lei e a declaração da inexistência da relação jurídica continuativa. Manifestações de eminentes juristas revelam não haver sido por eles notada essa distinção. E quem observou com propriedade a distinção entre a declaração de inconstitucionalidade, como

⁷ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXVI.

⁸ Pontes de Miranda, *Comentários ao Código de Processo Civil*, t. V, Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 127.

⁹ Vicente Greco Filho, *Direito Processual Civil Brasileiro*, v. 2, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 1993, p. 241.

¹⁰ Paulo Roberto de Oliveira Lima, *Contribuição à Teoria da Coisa Julgada*, São Paulo: RT, 1997, p. 113.

¹¹ Código de Processo Civil, art. 469, incisos I e III.

fundamento da sentença, e a declaração de inexistência de relação jurídica não se lembrou da existência de relações jurídicas continuativas.

Um de nós já teve oportunidade de registrar manifestação do eminentíssimo Ministro Moreira Alves, seguramente um dos mais destacados juristas brasileiros, a demonstrar que ele não viu a diferença que existe entre declaração de inconstitucionalidade e declaração de inexistência de relação jurídica continuativa, daí haver sustentado que:

“A declaração da impossibilidade de surgimento de relação jurídica no futuro porque não é esta admitida pela lei, ou pela Constituição, se possível de ser obtida em ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de inconstitucionalidade em abstrato, o que não é admissível em nosso ordenamento jurídico.”¹²

Na verdade, quando se questiona a existência de uma relação jurídica tributária, com fundamento na inconstitucionalidade da lei que criou ou aumentou o tributo, não se está no plano simplesmente normativo, ou plano da abstração jurídica. A propositura da ação declaratória pressupõe a ocorrência de fatos que, sendo válida (constitucional) a lei que os descreve em sua hipótese de incidência, faz nascer a relação jurídica tributária.

Não se admite a ação declaratória da existência, ou inexistência, de relação tributária *em tese*. Esta, sim, seria equivalente à ação declaratória de inconstitucionalidade que só perante o Supremo Tribunal Federal pode ser promovida. A ação declaratória da existência, ou inexistência, de relação tributária, pressupõe a concretização de fatos que colocam em questão a possibilidade de ter havido, ou não, a incidência da lei e assim surgido, ou não, uma relação jurídica. O autor pede seja declarada a inexistência da relação jurídica. Seu interesse processual decorre precisamente da ocorrência dos fatos sobre os quais haveria a incidência da lei, se esta fosse válida (constitucional). Sustenta a inconstitucionalidade da lei como fundamento de sua afirmação de que a relação jurídica não existe.

Barbosa Moreira, em manifestação já por um de nós registrada, depois de se reportar às exclusões do âmbito da coisa julgada, feitas expressamente pelo art. 469 do Código de Processo Civil, exemplifica:

“O contribuinte X propõe contra o Fisco ação declaratória negativa de dívida tributária, em relação a determinado exercício, arguindo a inconstitucionalidade da lei que instituirá o tributo. O juiz acolhe o pedido por entender que tal lei era realmente inconstitucional. A solução dessa questão de direito constitui motivo da decisão: sobre ela não se forma a coisa julgada. Com referência a outro exercício - e portanto a outra dívida - é lícito ao órgão judicial reapreciar a questão, eventualmente para considerar constitucional a mesma lei e julgar, por isso, que o tributo é devido por X.”¹³

Como facilmente se vê, o eminentíssimo processualista examinou com propriedade a questão de saber se a declaração de inconstitucionalidade está ou não incluída nos limites objetivos da coisa julgada. E concluiu, com acerto, que não está, porque a afirmação da inconstitucionalidade é apenas um motivo da decisão. Não examinou, todavia, a questão da extensão da coisa julgada na relação jurídica tributária *continuativa*. Adotou, simplesmente, a orientação já afirmada pelo Supremo Tribunal Federal, considerando que para cada exercício forma-se uma relação jurídica tributária, quando na verdade não é assim. Importante, portanto, é a identificação da relação jurídica tributária de natureza *continuativa*, como se passa a demonstrar.

2.3. Coisa julgada e relação jurídica continuativa

É certo que a coisa julgada não diz respeito aos motivos ou fundamentos da sentença. E a ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária pode ter, como teve no caso

¹² Trecho citado por Hugo de Brito Machado, em *Temas de Direito Tributário II*, São Paulo: RT, 1994, p. 225.

¹³ José Carlos Barbosa Moreira, “Os Limites Objetivos da Coisa Julgada no Sistema do Novo Código de Processo Civil”, *Revista Forense* nº 246, p. 31, citado por Hugo de Brito Machado, em *Temas de Direito Tributário II*, São Paulo: RT, 1994, p. 227.

em exame neste parecer, fundamento na constitucionalidade da lei instituidora do tributo. A declaração de constitucionalidade, portanto, não transitou em julgado porque é apenas fundamento da decisão que julgou procedente a ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária.

Não se pode, todavia, desconsiderar a distinção, que é fundamental, entre uma *relação jurídica tributária instantânea*, isolada, e uma *relação jurídica tributária de natureza continuativa*.

Sobre o tema um de nós já escreveu:¹⁴

“A relação tributária, ou relação jurídica que se estabelece entre o contribuinte, ou o responsável, e o fisco pode ser: (a) *instantânea*, como acontece no caso de venda eventual de um imóvel, por exemplo, ou (b) *continuativa*, como acontece com o contribuinte do ICMS, por exemplo.

No primeiro caso, o fato tributável é autônomo, isto é, nele residem todos os elementos de que se necessita para determinar o valor do tributo a ser pago, e o pagamento extingue não apenas o crédito tributário respectivo, mas a própria relação obrigacional fisco-contribuinte. No segundo caso, o fato tributável não é autônomo, no sentido de que, embora produza, isoladamente, o efeito de criar a obrigação tributária, ele se insere em um conjunto de outros fatos relevantes para a composição da relação jurídica fisco-contribuinte.

A relação jurídica tributária *instantânea* é peculiar aos tributos relacionados com ocorrências eventuais. Por isto mesmo não existe, nem se faz necessário, um cadastro de contribuintes, sujeitos passivos dessa relação.

A relação jurídica tributária *continuativa* é peculiar aos tributos relacionados a ocorrências que se repetem, formando uma atividade mais ou menos duradoura. Por isto mesmo os contribuintes, sujeitos passivos dessa relação, inscrevem-se em cadastro específico, que se faz necessário precisamente em virtude da continuidade dos acontecimentos relevantes do ponto de vista tributário. Na relação jurídica *continuativa*, ou *continuada*, muita vez até a determinação do valor a ser pago pelo contribuinte depende não apenas de um fato tributável, mas do encadeamento dos fatos que a integram, como acontece no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e no Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tributos ditos *não cumulativos*.

Realmente, no IPI, como no ICMS, o valor a ser pago, em cada período, é apurado em função de uma *conta corrente* na qual são registrados *débitos*, relativos às saídas de mercadorias ou produtos, e *créditos*, relativos às entradas de mercadorias ou de matérias-primas e outros insumos, no período de apuração respectivo. Havendo saldo devedor, este constituirá o valor devido no período. Havendo saldo credor, será este transferido para o período seguinte, somando-se aos créditos daquele para efeito de nova apuração, e assim sucessivamente. Os fatos relevantes para esta determinação do valor do tributo devido entrelaçam-se de tal modo que tornam evidente a existência de uma relação continuativa.

A natureza *continuativa* da relação jurídica tributária, todavia, não é exclusiva dos impostos não cumulativos, embora nestes seja ela de evidência indiscutível.”

Insistimos em afirmar que a relação jurídica tributária *continuativa* é peculiar aos tributos relacionados a ocorrências que se repetem, formando uma atividade mais ou menos duradoura. É o que ocorre no ICMS, no IPI, no ISS, no Imposto de Renda e na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das empresas. Há, em relação a todos esses tributos, relação tributária *continuativa* porque os fatos geradores dos mesmos repetem-se indefinidamente, embora existam períodos de determinação dos valores desses tributos, dos valores a serem pagos pelos contribuintes. Por isto mesmo é que os sujeitos passivos dessas relações devem ser inscritos em cadastro específico, que se faz necessário precisamente em virtude da continuidade dos acontecimentos relevantes do ponto de vista tributário.

¹⁴ Hugo de Brito Machado, *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 5^a ed., São Paulo: Dialética, 2003, pp. 43/44.

Como o fato juridicamente relevante é igual, que se repete indefinidamente no tempo, e a lei que incide e o qualifica é a mesma, a obrigação tributária resultante há de ser igual. A relação jurídica tributária tem, portanto, existência continuada, embora seja fracionada em períodos para fins de determinação do valor do tributo a ser pago em cada um dos períodos sucessivos. Assim, a decisão que define a existência e o modo de ser dessa relação há de ser a mesma, até que surja mudança, no fato ou no direito, capaz de alterar a relação jurídica que resulta desses elementos.

Não é razoável pretender-se que de cada fato gerador do tributo isoladamente considerado decorra uma relação jurídica autônoma. Admitir esse raciocínio levaria à conclusão de que, em relação ao ICMS, por exemplo, imposto cujo fato gerador é a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o contribuinte que obtivesse decisão judicial afirmando a não-incidência da lei tributária sobre a saída de determinada mercadoria, ou não-incidência do imposto, como se costuma dizer, teria de promover ação relativamente a cada saída. Inúmeras em um só dia. Centenas em um mês. Milhares em um ano. Até quando?

Da mesma forma, se um contribuinte questiona a dedutibilidade de determinada despesa na formação da base de cálculo do imposto de renda, ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em determinado exercício, ou se em ação judicial pleiteia o reconhecimento do seu direito à imunidade, ou à isenção desse tributo, não é razoável admitir-se que tenha de questionar novamente, a cada ano, a mesma situação de fato que se repete de modo exatamente igual se nenhuma alteração operou-se nas normas que compõem o regime jurídico do tributo.

Assim também, se o contribuinte promove ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária, como ocorreu no caso de que se cuida neste parecer, alegando ser inconstitucional a lei que instituiu o tributo, e obtém decisão julgando procedentes seus pedidos, com certeza essa relação jurídica será inexistente não apenas em um determinado período de apuração do tributo, mas também para o futuro, indefinidamente, até que sobrevenha alteração no ordenamento jurídico capaz de validar a norma, para que esta daí em diante passe a compor, validamente, a relação jurídica tributária.

Por isto entendemos que a decisão que declara a inexistência da relação jurídica tributária de natureza continuativa, como ocorreu no caso em exame neste parecer, transita em julgado e se faz imodificável. De modo absoluto, no que diz respeito aos fatos consumados e aos fatos que se vão consumando sem mudança quer no elemento fático, quer no elemento jurídico da relação. E de modo relativo no que diz respeito aos fatos futuros, pois não impede a alteração do elemento normativo formador da relação jurídica.

Em outras palavras, o efeito da coisa julgada na relação jurídica continuativa faz imodificável a relação jurídica enquanto permanecerem inalterados os seus elementos formadores, a saber, a lei e o fato. Não impede, todavia, mudança do elemento normativo formador da relação jurídica continuativa. Mudança que pode decorrer de alterações legislativas ou da declaração definitiva da constitucionalidade da lei antes tida como inconstitucional.

Neste sentido registram Theotonio Negrão e José Roberto Ferreira Gouvêa:

“Advirta-se que: ‘A eficácia da sentença declaratória perdura enquanto estiver em vigor a lei em que se fundamentou, interpretando-a’ (RSTJ 8/341).”¹⁵

Não obstante essa relatividade da eficácia da coisa julgada, em face da qual fica excluída a proteção contra a lei nova, certo é que a decisão proferida à luz do elemento normativo então vigente permanecerá até que outra - que se faz viável precisamente em face da relatividade dos efeitos da coisa julgada - estabeleça de modo diverso, como adiante se verá.

¹⁵ Theotonio Negrão e José Roberto Ferreira Gouvêa, *Código de Processo Civil e Legislação Processual em Vigor*, 35ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 490.

2.4. Alteração legislativa superveniente

Assim, alteração legislativa superveniente poderá atingir a relação jurídica que estava protegida pela coisa julgada. E neste caso reabre-se a possibilidade de discussão entre as partes nessa relação.

No caso de que se cuida, porém, temos de considerar que as alterações advindas da Lei Complementar nº 70/91 e pela Lei nº 8.212/91, a rigor, não modificam o que restou decidido no acórdão transitado em julgado. Isso porque o acórdão afirmou a inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, entre outras razões, pelo fato de a mesma ser arrecadada pelo Tesouro Nacional, integrando o orçamento fiscal da União, e não o orçamento autônomo da seguridade social, conforme determina o art. 165, § 5º, III, da CF/88, e esse vício não foi afastado pela legislação posterior que, aliás, se limitou a alterar a alíquota e tratar de outros aspectos não essenciais, vale dizer, não recriou a contribuição de sorte a sanar o vício da inconstitucionalidade.

2.5. Decisão do STF afirmando a constitucionalidade da lei

Apreciando a argüição de constitucionalidade da Lei que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o Supremo Tribunal Federal decidiu que somente o art. 8º da referida Lei é inconstitucional, e afirmou a constitucionalidade dos demais dispositivos pertinentes à referida contribuição.

Essa decisão da Corte Maior, mesmo proferida no denominado controle difuso de constitucionalidade, ao tornar-se definitiva configura direito novo. Assim, ainda que não tenha havido ação rescisória, poderia a Fazenda promover a revisão de decisão que esteja protegida pelos efeitos da coisa julgada.

2.6. Revisão da decisão na relação continuativa

Tendo havido modificação no elemento normativo formador da relação jurídica, seja em decorrência de alteração legislativa, seja em decorrência do restabelecimento da validade da lei por decisão do Supremo Tribunal Federal, abre-se oportunidade para o reexame da questão.

Realmente, o Código de Processo Civil estabelece com toda a clareza que

“nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo: se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença”.¹⁶

Por isto mesmo, reportando-se a esse dispositivo legal, ensina Amaral Santos:

“A lei, decidida uma questão referente à relação jurídica continuativa, admite a revisão da sentença, embora transitada em julgado, por haver-se modificado o estado de fato ou de direito (art. 471, nº I).”¹⁷

2.7. Modificabilidade e limitação do objeto da coisa julgada

Não se deve confundir a modificabilidade da coisa julgada em decorrência da mudança havida nos elementos de direito ou de fato formadores da relação jurídica nela albergada com a sentença declaratória, com ausência de eficácia de coisa julgada que caracteriza as partes da sentença por esta não protegidas, como os fundamentos e a decisão de questões prejudiciais.

Note-se a advertência de Pontes de Miranda:

“Muitas vezes a jurisprudência confunde ser suscetível de modificação a sentença e não ter força ou eficácia de coisa julgada. As sentenças em ação de alimentos, embora suscetíveis de mo-

¹⁶ Código de Processo Civil, art. 471, inciso II.

¹⁷ Moacir Amaral Santos, *Comentários ao Código de Processo Civil*, v. IV, 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 453.

dificação, têm eficácia imediata de coisa julgada. A própria sentença em ação declaratória da relação jurídica concernente a alimentos somente declara a relação jurídica tal como é até a data da prolação, sem vedar que se declare ser diferente do que se previa após mudança de circunstâncias.”¹⁸

O que não faz coisa julgada, na sentença declaratória da inexistência, da existência ou do modo de ser de uma relação jurídica continuativa, são os fundamentos da decisão, que não desfrutam da imodificabilidade mesmo em relação aos fatos do passado. O que faz coisa julgada, vale dizer, a decisão, só não desfruta da imodificabilidade relativamente ao futuro.

É em Pontes de Miranda que colhemos mais esta lição:

“É pacífico não se confundir falta de coisa julgada formal com modificabilidade do que foi decidido se proposta ação de modificação.

A ação de modificação supõe que a sentença mesma, que formalmente transitou em julgado, pode ser alterada no que dispusera para o futuro: a eficácia no futuro é que está sujeita, devido à natureza da sentença, a mudança, se o juiz a reconhecer.”¹⁹

E a modificação a que se submete a decisão com trânsito em julgado depende de uma nova sentença, e só produz efeitos para o futuro, pois “nenhum efeito retroativo tem o segundo julgado; a eficácia é *ex nunc*, de modo que a construção com a noção de retroatividade destaria de toda a metodologia da interpretação das leis e de todas as regras de investigação científica construtiva”.²⁰

2.8. Eficácia da decisão do STF declarando a constitucionalidade da lei

A decisão proferida em ação declaratória de constitucionalidade sempre teve efeitos vinculantes e contra todos.²¹ E com a Emenda Constitucional nº 45/04, também a decisão proferida na declaratória de inconstitucionalidade, que a nosso ver já os tinha, ganhou esses efeitos,²² restando contornada a corrente de pensamento que a isto se opunha.

Ocorre que no caso de que se cuida neste parecer a decisão do Supremo Tribunal Federal deu-se no controle difuso de constitucionalidade. Assim, somente com a edição de súmula é que, nos termos da Emenda Constitucional nº 45, teria tal decisão efeitos vinculantes e contra todos.

Não há dúvida, portanto, de que a decisão que declarou a inexistência de relação jurídica tributária que obrigasse a conselente a recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo transitado em julgado, e como a União não manejou a rescisória, nem a ação de revisão ou modificação que em princípio eram cabíveis, tem os seus efeitos subsistentes até hoje.

2.9. Direito novo, segurança jurídica e isonomia

Não obstante esse entendimento (item 2.8) pareça-nos incensurável no plano da doutrina jurídica tradicional, consideramos que as chances de vir o mesmo a prevalecer na prática, com a dispensa definitiva da conselente de recolher a CSLL, são pequenas.

O direito à segurança jurídica, do qual a proteção à coisa julgada é desdobramento, é, como todo direito fundamental, relativo. Encontra limite em outros direitos fundamentais, com os quais deve ser ponderado e conciliado. Um deles é o princípio da isonomia. Prestigiar a coisa julgada mesmo em relação a fatos futuros, em uma relação jurídica continuativa

¹⁸ Pontes de Miranda, *Comentários ao Código de Processo Civil*, t. V, Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 194.

¹⁹ Pontes de Miranda, *Comentários ao Código de Processo Civil*, t. V, Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 196.

²⁰ Pontes de Miranda, *Comentários ao Código de Processo Civil*, t. V, Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 197.

²¹ Constituição Federal de 1988, art. 102, § 2º.

²² Constituição Federal de 1988, art. 102, § 2º, com redação que lhe deu a EC nº 45/04.

va, como ocorre no caso de que se cuida, geraria uma situação de profunda e permanente desigualdade entre a consulente e outros contribuintes em situação equivalente.

A solução que, a nosso ver, tende a prevalecer neste caso, é a de considerar a decisão do STF como “direito novo”. Trata-se de alteração no contexto fático/jurídico à luz do qual o acórdão foi proferido, e que impõe a revisão de seus efeitos quanto a fatos posteriores que ocorrem no âmbito das relações continuativas.

Por conta disso, o aspecto essencial da questão passa a ser a determinação de quando o acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que transitou em julgado, declarando indevida a CSLL, teve os seus efeitos cessados, em função da decisão do Supremo Tribunal Federal em sentido oposto. Vejamos.

3. Efeitos da Coisa Julgada e Mudança de Critério Jurídico

3.1. A inéria da União Federal na propositura de ação modificativa

Dante do efeito da coisa julgada, e mesmo admitindo que em face da decisão do Supremo Tribunal Federal a declaração de inexistência da relação tributária resta atingida por direito novo, pensamos que a supressão dos efeitos daquela declaração não se opera automaticamente. Não é razoável entender que uma decisão, da qual a consulente não foi intimada, passe a produzir efeitos contra ele imediatamente. A ofensa aos princípios da científicação, e do devido processo legal, seria intolerável. É necessária, como dissemos acima (itens 2.6 e 2.7), a propositura de ação de revisão ou modificação da coisa julgada.

Poder-se-ia objetar, em oposição ao que dissemos, que a propositura de uma “ação de revisão da coisa julgada” seria exigível em demanda entre dois “particulares”, mas não em questão envolvendo a Fazenda Pública, pois esta constitui seus próprios títulos executivos, não tendo, em regra, interesse processual para manejá-la. É preciso, porém, fazer um esclarecimento.

É verdade que a Fazenda Pública, em regra, não precisa manejá-la ações de conhecimento, eis que “fabrica” seus próprios títulos executivos, unilateralmente, nos quais declara a existência de direitos, constitui realidades jurídicas, e condena terceiros a observá-las. Essa premissa, porém, não autoriza a conclusão de que não seja necessária a manifestação do Judiciário, em ação de revisão da coisa julgada movida pela Fazenda Pública. Aliás, não só a propositura dessa ação é necessária, como só depois de seu julgamento, se for o caso, é que o contribuinte beneficiado pela coisa julgada estará novamente sujeito ao tributo. E, como dizíamos, a premissa não afasta a necessidade de a Fazenda manejá-la ação, no caso de que se cuida, porque se tem um impedimento de ordem judicial à sua atuação, que somente pelo próprio Judiciário pode ser removido.

O raciocínio é o mesmo aplicado à rescisória: embora a Administração possa constituir seus próprios títulos, no âmbito da chamada *autotutela vinculada*, isso não a exime de propor ação rescisória (que é ação de conhecimento...), quando for o caso.

A propositura de ação de revisão dos efeitos da coisa julgada, cuja decisão tem efeitos *ex nunc*, portanto, é indispensável para que o acórdão proferido pelo e. TRF da 1ª Região deixe de produzir efeitos, no âmbito da relação continuativa em que se encontra a consulente desde a sua prolação.

O próprio Conselho de Contribuintes, apreciando recurso voluntário interposto pela consulente em processo administrativo decorrente de um dos autos de infração em exame, chegou a afirmar que o Judiciário realmente deveria ser provocado a manifestar-se sobre os efeitos do acórdão do TRF da 1ª Região, já transitado em julgado. É conferir:

“(...) ante a controvertida interpretação da coisa julgada em matéria fiscal, em ação declaratória, e ainda, considerando que a decisão definitiva na instância administrativa não é passível de ser submetida, pela Fazenda, à apreciação do Poder Judiciário, entendo ponderáveis as colocações do ilustre Procurador da Fazenda Nacional Othon de Pontes Saraiva Filho, no Parecer

PGFN/CRJN nº 1.277/94, itens 16 e 17, no sentido de que é do interesse público que o real alcance do Acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, transitado em julgado, seja esclarecido pelo Poder Judiciário, se assim desejar o contribuinte".²³

Essa passagem é muito expressiva. O Conselho de Contribuintes - órgão da própria União Federal - entendeu que os efeitos da coisa julgada realmente são controversos, mas que têm de ser dirimidos pelo Poder Judiciário. O mesmo foi dito, também pelo Conselho de Contribuintes, quando do julgamento de auto de infração anterior. As autoridades julgadoras fiziam referência, inclusive, à ação modificativa, que teria de ser proposta pelo contribuinte.²⁴

Não nos parece certo, porém, que tenha de ser o contribuinte, ora consulente, que deva tomar a iniciativa de rediscutir os efeitos da coisa julgada, em face das alterações supervenientes no contexto fático/jurídico.

O Conselho de Contribuintes, no caso, notadamente no julgamento cujo trecho foi transscrito parágrafos acima, reconheceu a existência de séria dúvida, e só não a dirimiu favoravelmente ao contribuinte, ora consulente, por entender que isso impossibilitaria a manifestação do Judiciário. Partiu da premissa, correta, de que a Fazenda não pode impugnar em juízo seus próprios atos, mas concluiu - erradamente - que uma decisão que considerasse improcedente o lançamento impediria o pronunciamento do Judiciário quanto aos efeitos da coisa julgada.

Na verdade, caso o Conselho tivesse declarado a improcedência do lançamento (que realmente é improcedente, entre outras razões, por ofensa ao art. 146 do CTN), a Fazenda não poderia atacar *esse ato* do Conselho, que, afinal, é um órgão seu. Não poderia pedir ao Judiciário que declarasse a validade do tal auto de infração.²⁵ Poderia, porém, aceitando a improcedência do auto de infração, mover ação modificativa dos efeitos da coisa julgada, exatamente para corrigir, de forma *ex nunc*, o vício reconhecido pelo Conselho. Depois de modificados os efeitos, com o pronunciamento do Judiciário a respeito da questão - como a própria União reconheceu importante - aí sim, a CSLL poderia ser exigida. Não se estaria, porém, a desrespeitar a decisão administrativa. Pelo contrário.

E essa ação, é relevante destacar, teria de ser manejada pela Fazenda (tal como seria no caso de ação rescisória), eis que é a Fazenda a detentora do *interesse processual* de ver tal coisa julgada modificada ou revista, e não a consulente. O Conselho de Contribuintes, portanto, reconheceu a importância da ação modificativa, e a necessidade de seu manejo no presente caso, mas atrapalhou-se quanto às conclusões que daí teriam de ser tiradas.

3.2. A inércia da União Federal quanto à própria mudança de critérios

Mesmo que se admita, porém, que tal ação modificativa não é necessária, não se poderia jamais afastar a necessidade de a Fazenda, administrativamente, notificar o contribuinte de que não mais considera aplicáveis os efeitos da coisa julgada. Só depois dessa notificação, que teria igualmente efeitos *ex nunc*, o tributo passaria a fazer-se devido.

E, no caso de que se cuida, até o advento do primeiro dos autos de infração lavrados contra a consulente, em setembro de 1995, o Fisco não havia se manifestado no sentido de cobrar as contribuições. É justo, pois, admitir-se que não tendo recorrido da decisão do TRF da 1ª Região, nem adotado qualquer providência no sentido de fazer com que a consulente

²³ Processo Administrativo nº 10166.011588/97-94, fls. 516.

²⁴ Processo Administrativo nº 14052.001900/91-10, fls. 226 e ss.

²⁵ Sobre a impossibilidade de a Fazenda Pública impugnar judicialmente seus próprios atos, confiram-se: Hugo de Britto Machado Segundo, *Processo Tributário*, São Paulo: Atlas, 2004, p. 201; Schubert de Farias Machado, "A Decisão Definitiva no Processo Administrativo Tributário e o Ingresso da Fazenda Pública em Juízo", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76, São Paulo: Dialética, janeiro de 2002, pp. 102 a 118.

passasse a recolher as contribuições em causa, o Fisco estava considerando válida aquela decisão e se estava submetendo a seus efeitos. Em outras palavras, o Fisco estava a adotar um critério jurídico, que só o modificou algum tempo depois (setembro de 1995), em virtude da decisão definitiva do Supremo Tribunal sobre o assunto.

3.3. Modificação de critério jurídico

Realmente, o Código Tributário Nacional estabelece que:

“A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”²⁶

Dessa disposição legal decorrem duas consequências importantes para o caso de que se cuida neste parecer. Primeira, a de que realmente, tal como já afirmamos em itens anteriores, os efeitos da decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal não podem ser retroativos. Segunda, tais efeitos dependem de manifestação da União Federal dando conta de que o seu órgão fiscal passou a adotar o critério jurídico estabelecido pela decisão da Corte Maior.

Assim, em suma, ainda que se entenda que a União Federal não precisaria mover ação de conhecimento, de revisão dos efeitos futuros da coisa julgada, não se pode de maneira nenhuma afastar a necessidade de a União *notificar* o contribuinte de sua mudança de critério jurídico. Nessa notificação, que tem efeitos *ex nunc*, a União deve afirmar que, a partir dela, o critério jurídico oficial, a respeito da relação jurídica declarada na sentença, foi modificado em função de ulterior decisão do STF. Somente a partir daí o contribuinte estará novamente sujeito ao tributo e, por conseguinte, aos efeitos da mora pelo seu inadimplemento.

3.4. Data da introdução da mudança de critério jurídico

No caso submetido ao nosso exame, a União Federal não intimou a consulente de que, em função da decisão do STF, havia modificado seus critérios jurídicos a respeito de ser por ele devida a CSLL. Não poderia, portanto, ter autuado a consulente, exigindo um tributo que, em face das manifestações - administrativas e judiciais - até então dirigidas a ele, não era devido.

Caso se entenda que o primeiro auto de infração lavrado contra a consulente, em setembro de 1995, representa uma forma de comunicação a respeito da “mudança de critério jurídico”, fazendo ainda uma segunda concessão à pretensão fazendária, ter-se-á de admitir que somente em relação aos *fatos geradores* posteriores a essa data a CSLL poderia ser exigida da consulente.

Isso porque foi somente a partir de então que a consulente foi cientificada, oficialmente, de que a União Federal não mais considerava eficaz a coisa julgada, e considerava já ser devida a CSLL. O auto de infração lavrado em setembro de 1995, portanto, terá servido apenas para notificar a consulente a respeito da mudança de critério jurídico adotada pela União Federal. A CSLL nele exigida, obviamente relativa a fatos ocorridos antes de sua lavratura, é claramente indevida.

Assim, em síntese, mesmo que se considere que a Fazenda não precisa ajuizar ação de revisão dos efeitos da coisa julgada, nem precisa notificar formalmente o contribuinte da mudança de critério jurídico (pois isso teria sido atendido na lavratura do primeiro auto de infração), ainda assim não seria possível exigir a CSLL em relação a fatos anteriores a setembro de 1995. Entendimento diverso viola, até mais não poder, o art. 146 do CTN e os princípios fundamentais da segurança jurídica, da confiança e da boa-fé.

²⁶ Código Tributário Nacional, art. 146.

4. Denúncia Espontânea e Outras Questões

4.1. Denúncia espontânea

Nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender de apuração.²⁷

Como se vê, a caracterização da denúncia espontânea pressupõe o pagamento ou o depósito anterior ao início do procedimento de fiscalização e, no caso de que se cuida, o procedimento de fiscalização iniciou-se quando a conselente já havia levantado os depósitos.

Ressalte-se, todavia, que muito antes já a conselente tomara a iniciativa de questionar em juízo a exigência fiscal de que se cuida, e naquela ocasião depositara os valores em questão. E o Superior Tribunal de Justiça já decidiu:

“Tributário - Multa - Denúncia Espontânea - Ação Declaratória de Inexistência de Obrigação Tributária.

- O exercício, anterior a qualquer procedimento administrativo, de ação declaratória traduz denúncia espontânea, capaz de elidir pagamento de multa moratória (CTN - art. 138).”²⁸

Não temos dúvida, portanto, de que, em relação ao período anterior à propositura da ação declaratória pela conselente, a situação configurada pode ser equiparada à da denúncia espontânea para o efeito de exclusão de toda e qualquer multa. Aliás, em relação a todo o período anterior ao desfecho da ação declaratória, não é devido nem mesmo o próprio tributo, em razão de decisão judicial com trânsito em julgado, que extinguiu o crédito tributário respectivo.

Já em relação ao período posterior, com muito mais razão tais multas são também indevidas, como se passa a demonstrar.

4.2. Inexigibilidade das multas, por conta da proteção à boa-fé

Quanto às multas relativas ao período anterior a setembro de 1995, as mesmas não são devidas pela mesma razão que a própria CSLL (o “principal”) não o é. Além disso, não se pode esquecer que a conselente havia se adiantado, discutido a exigência da CSLL e depositado integralmente todas as quantias exigidas. Vitoriosa na demanda, levantou os depósitos, e não vinha recolhendo o tributo amparada em decisão judicial, cujos efeitos não haviam sido alterados por qualquer ato posterior do qual tenha sido cientificado. O fato de a conselente haver tomado a iniciativa de provocar o Judiciário, depositando os valores correspondentes, deixa absolutamente fora de qualquer dúvida a sua boa-fé, e torna claro que não pode haver “punição” pelos recolhimentos que não ocorreram ao amparo da ordem judicial.

Entretanto, mesmo em relação ao período posterior a setembro de 1995, no qual a conselente já sabia que a União Federal considerava inaplicável a coisa julgada, e devida a CSLL, a exigência de multas não nos parece razoável.

Recordemos que o primeiro auto de infração lavrado contra a conselente mostrou-lhe que a Receita Federal considerava devido o tributo. Antes disso a União Federal não o exigia, tanto que foi necessária a emissão de parecer por parte da PGFN, resolvendo a dúvida a respeito da possibilidade de autuação, para que os agentes fiscais efetassem o lançamento. E, ao apreciar a validade de tais autos de infração, a própria União Federal, como vimos, reconheceu que os efeitos da coisa julgada são problemáticos no presente caso e devem ser afirmados pelo Poder Judiciário.

²⁷ Código Tributário Nacional, art. 138.

²⁸ STJ, REsp nº 121.459/MG, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 10.02.1998.

Nesse contexto, a consulente submeteu os autos de infração contra si lavrados ao Poder Judiciário. Obteve êxito em primeira instância, e a questão, até onde pudemos constatar pelos documentos que nos foram remetidos, encontra-se ainda pendente de julgamento perante o TRF da 1ª Região. Não se pode afirmar, portanto, que exista manifestação definitiva, do Judiciário, considerando ineficaz a coisa julgada, por mudança no contexto factual. Não existe decisão judicial, do mesmo modo, afirmando exigível a CSLL, estando, pelo contrário, em vigor uma medida cautelar incidental suspensando a exigibilidade da mesma.

Assim, o ato que configuraria a “mudança de critério jurídico”, a partir do qual a CSLL passaria a ser devida, de modo *ex nunc*, está com sua exigibilidade suspensa, não sendo possível afirmar que a consulente, em relação à CSLL, esteja “em mora”. Pela mesma razão, não se pode exigir a multa de mora, nem a multa pelo lançamento de ofício (que foram incluídas de modo arbitrário e indevido nos autos de infração que examinamos).

Deve ser feito, ainda, um paralelo com o caso de medida liminar, regulado pelo art. 63 da Lei nº 9.430/96. Suponha-se que um contribuinte discuta judicialmente a validade de um tributo e obtenha medida liminar suspendendo a sua exigibilidade. Por conta disso, *o tributo não é recolhido*. Se a decisão judicial que suspendeu a exigibilidade do tributo for anulada, reconsiderada ou reformada, *o contribuinte terá 30 dias para recolher as quantias não pagas em virtude da mesma, sem imposição de penalidades*. É conferir:

“Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativos aos tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 (trinta) dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.”

Ora, se a cassação de uma liminar autoriza o contribuinte a recolher o tributo *sem multas*, a decisão que considerar válida a “revisão” da União Federal sobre os efeitos da coisa julgada - que, no caso da consulente, ainda nem foi proferida de modo definitivo, em face de cautelar incidental concedida pelo TRF da 1ª Região - deve ter, pelo menos, esse mesmo efeito. Afinal, antes do procedimento de fiscalização levado a cabo contra a consulente, esta obteve não apenas uma medida liminar suspensiva da exigibilidade do crédito, mas uma sentença, transitada em julgado, que o extinguiu, e afirmou inexistir relação jurídica que autorizasse a constituição de outros.

Assim, caso o TRF da 1ª Região decida pela validade da pretensão da União Federal, hipótese na qual cessarão os efeitos da cautelar incidental ora em vigor, proposta pela consulente, esta poderá, querendo, recolher a CSLL devida em relação ao período posterior, *na parte em que não se tenha consumado a decadência*, sem a imposição de quaisquer penalidades. As multas inseridas nos autos de infração já lavrados são inteiramente descabidas.

5. Multa Isolada

5.1. Colocação do problema

A consulente informa-nos que, em alguns dos autos de infração contra si lavrados, é exigida uma “multa isolada”, pela não-antecipação mensal da CSLL ao longo do exercício. Afirma, ainda, que nesses mesmos exercícios experimentou *prejuízo*.

Caso a consulente houvesse antecipado mensalmente o pagamento da contribuição sobre o lucro, calculada com base em estimativas, teria direito à restituição da mesma quando da apuração do prejuízo ao final do exercício. Apesar disso, a União Federal exige pesada “multa isolada”, com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/96, que dispõe:

“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;

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

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. 2, 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 citada penalidade, porém, embora prevista em lei, é da mais clara invalidade. É exemplo típico de multa *irrazoável e desproporcional*. Vejamos.

5.2. Irrazoabilidade da multa isolada

Desde Beccaria entende-se que as punições, além de estarem necessariamente previstas em lei, devem ser razoáveis e guardar relação com a gravidade do ilícito a que visam coibir. As sanções devem ser impostas à luz da prática de atos efetivamente reprováveis, que mal-firam ou ponham em risco bens juridicamente tutelados. Não é ilícito ao legislador definir infrações de modo caprichoso ou arbitrário, tornando puníveis atos que não ameaçam nem agrideem bens juridicamente tutelados.

Essa idéia tem sido reforçada nos dias atuais, com o reconhecimento das insuficiências do positivismo jurídico. Têm ganhado difusão teorias que se dizem *pós-positivistas*, e que procuram estabelecer limites metajurídicos à produção normativa do Estado.

Um desses limites é o princípio, ou postulado,²⁹ da razoabilidade, definido por Segundo V. Linares Quintana nos seguintes termos:

“Lo razonable es lo opuesto a lo arbitrario y significa: conforme a la razón, justo, moderado, prudente, todo lo cual pode ser resumido: con arreglo a lo que dicte el sentido común.”³⁰

Aulis Aarnio, no mesmo sentido, afirma que “la dogmática jurídica debe intentar lograr aquellas interpretaciones jurídicas que pudieran contar con el apoyo de la mayoría en una comunidad jurídica que razona racionalmente”³¹.

E, no caso, a exigência da tal “multa isolada” ofende o postulado da razoabilidade, eis que é estranho ao senso comum, sendo inteiramente abusivo e arbitrário, punir um contribuinte por não haver antecipado quantia que, a rigor, não era devida, e que se houvesse sido antecipada teria de ser-lhe restituída.

Não se pode perder de vista que a CSLL tem por fato gerador o *lucro*. Assim, a obrigação de realizar “antecipações” da contribuição, calculadas com base em estimativas, já é de

²⁹ Para exame mais detido da questão terminológica a respeito do uso da expressão “princípio” ou “postulado”, bem como para as diferenças e semelhanças entre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, confira-se: Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, “O Proporcional e o Razoável em Matéria Tributária”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 8º Volume*, São Paulo: Dialética, 2004, *passim*, notadamente em função da bibliografia nela referida.

³⁰ Segundo V. Linares Quintana, *Tratado de Interpretación Constitucional*, Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1998, p. 559.

³¹ Aulis Aarnio, *Lo Racional como Razonable - un Tratado sobre la Justificación Jurídica*, tradução de Ernesto Garzón Valdés, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 286.

validade duvidosa. O que dizer, então, da imposição de severas penalidades ao contribuinte que, diante da perspectiva de prejuízo, não “antecipa” tributo cujo fato gerador seguramente não se irá consumar. Verdadeiro absurdo. Põe-se o contribuinte *por não haver feito um pagamento indevido* e, o que é pior, a penalidade é calculada sobre o montante desse pagamento indevido. A multa, em suma, não é estabelecida em valores fixos (o que é imperativo em infrações a obrigações meramente acessórias, sem inadimplemento do tributo), sendo quantificada em função do valor - indevido - que o contribuinte se recusou a “emprestar” ao Poder Público, o que ressalta ainda mais a sua irrazoabilidade.

5.3. Desproporcionalidade da multa isolada

Considerado o mais objetivo postulado da *proporcionalidade*, a (in)validade da “multa isolada” torna-se de demonstração mais fácil, ou, pelo menos, mais objetiva.

Sabe-se que as normas da Constituição, e do ordenamento em geral, existem para a consecução de certos *fins*. Existem valores, metas ou objetivos que se pretende sejam atingidos, e as normas ou enunciam-nos genericamente (*princípios*) ou impõem a realização de condutas que os prestigiam (regras).

Apesar disso, e ainda que os fins que o Estado deseja atingir estejam expressamente consagrados na ordem jurídica, os *meios* a tanto necessários não podem ser livremente eleitos. Exatamente porque existem vários princípios a serem protegidos, os meios que os há de efetivar devem fazê-lo equilibradamente, de sorte a que o suposto prestígio a um princípio não destrua completamente outros igualmente nobres. Os fins, em outras palavras, não justificam os meios.

Todo instrumento empregado pelo Poder Público, então, para ser válido, deve ser *proporcional*, ou seja, deve ser adequado, necessário, e proporcional em sentido estrito, para chegar à finalidade a que se destina.

Sobre essa questão, aliás, um de nós já escreveu:

“(...) um ato - normativo ou não -, praticado com o propósito de prestigiar um princípio constitucional, será válido na medida em que, além de atender a outras exigências,³² for adequado, necessário e proporcional em sentido estrito no atendimento dessa finalidade.

Explicamos.

Será *adequado* o ato que, de fato, conduzir à finalidade anunciada.

Será *necessário* o ato que, além de adequado, for também a maneira *menos gravosa* de se chegar à finalidade buscada. Caso haja outros meios também adequados, e menos gravosos, o ato de cuja validade se cogita será desproporcional por *desnecessidade*.

Finalmente, será *proporcional em sentido estrito* o ato que, além de adequado e necessário, realizar a mais equilibrada ponderação dos valores envolvidos, prestigiando, ou fazendo com que prepondere, aquele que, em prevalecendo, causar menores diminuições na efetividade dos demais.”³³

As sanções, sejam elas administrativas ou penais, pecuniárias ou não, como se sabe, não são um fim em si mesmo. São um *meio* para atingir fins consagrados constitucionalmente. A punição do homicídio, por exemplo, é um *meio* de atingir o *fim* que é a proteção à vida. Por isso, como todo *meio*, as punições devem ser *proporcionais* para chegar aos fins a que se destinam.

Voltando ao caso sob análise, então, constatamos que a “multa isolada” é inválida, pois viola todos e cada uma das subdivisões do princípio ou postulado da proporcionalidade.

Não é *adequada*, pois a finalidade das penalidades administrativas tributárias é estimular ou impelir o contribuinte ao adimplemento do tributo e, no caso da multa isolada, a mesma é exigida precisa e exatamente quando o tributo, cujo inadimplemento considera-se uma

³² Além de proporcional, o ato deverá ser editado por órgão competente, revestir-se da forma exigida pelas normas de superior hierarquia, etc.

³³ Hugo de Brito Machado Segundo, *Contribuições e Federalismo*, São Paulo: Dialética, 2005, pp. 140 e 141.

“infração”, *não é devido* (daí o nome “isolada”). Trata-se, enfim, da punição de um fato que não agride qualquer bem juridicamente tutelado, pois o contribuinte é multado por deixar de pagar um tributo *indevido*.

E, não sendo adequada, nem se há de perquirir a respeito dos demais subprincípios, eis que a penalidade, em si mesma, já não se justifica de maneira alguma.

Mesmo assim, ainda que se considere, apenas para argumentar, que a multa isolada é “adequada”, pois efetivamente faz com que o contribuinte recolha tributos (apesar de indevidos), não se poderia afastar a sua evidente *desnecessidade*. Existem outros meios, mais adequados e bem menos gravosos, para se chegar a esse mesmo resultado, como é o caso da imposição de multas fixas, e razoáveis, para o caso de descumprimento de meras obrigações acessórias, e a combinação de multas proporcionais, mas não demasiadamente elevadas, para a hipótese de não-pagamento de tributos efetivamente devidos. Tais formas de punição são mais adequadas que a “multa isolada” para punir eventuais ilícitos fiscais, e incomparavelmente menos gravosas que ela.

Finalmente, caso se recorra ao subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, verifica-se que a “multa isolada”, a pretexto de obter o adimplemento de tributos (mesmo reconhecidamente indevidos, como é o caso da CSLL diante de prejuízo fiscal), malfere de maneira não razoável, e excessiva, outros valores que também são consagrados pelo ordenamento, como é o caso da proteção à propriedade. Para conferir duvidosa e desnecessária eficácia “adicional” às normas de imposição tributária (até quando não incidentes...), a “multa isolada” causa diminuições irreversíveis, descabidas e injustificadas na propriedade do contribuinte.

Precisamente sobre a multa isolada, e sua desproporcionalidade, Schubert de Farias Machado doutrina:

“Essa penalidade consiste em outro evidente absurdo. Vale repetir que a finalidade da sanção fiscal é garantir o cumprimento da obrigação tributária, por isso mesmo não se justifica punir o contribuinte quando não existe uma obrigação a cumprir.

Em se tratando de antecipação de pagamento de tributo é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Se não for assim, a chamada *antecipação* deixa de ser uma verdadeira antecipação e perde de todo o seu fundamento de validade. Realmente, a obrigação tributária nasce da ocorrência do fato gerador.³⁴ Se esse fato não ocorre não existe a obrigação. Não existindo a obrigação não há o que antecipar. Isso é evidente.

O dispositivo em tela, todavia, traz a previsão de uma pena relacionada aos casos em que o contribuinte tenha deixado de antecipar o pagamento de um tributo, que depois se constatou não ser devido em razão da incorreção do seu fato gerador. Precisamente por inexistir tributo devido é que a lei determina a cobrança isolada da multa. Essa penalidade é inválida, uma vez que ausente a necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique. É, portanto, desproporcional ao ilícito referido na norma como base para a sua imposição.

Note-se, ainda, que a norma legal em estudo está em aberto conflito com os artigos 43, 44, 112 e 138 do Código Tributário Nacional.

Segundo o art. 43 do Código Tributário Nacional, o fato gerador do imposto de renda é o *acréscimo patrimonial*, consubstanciado na renda ou nos proventos do contribuinte. Para que se configure tal fato gerador é indispensável a ocorrência de um acréscimo patrimonial. Não pode o legislador estabelecer de outra forma.

O art. 44, do CTN, determina que a base de cálculo do imposto de renda é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Como se trata de imposto sobre a renda, sua base de cálculo há de ser sempre a renda, e somente na impossibilidade de se determinar o montante *real* desta é que se admite considerar-se o montante presumido, ou arbitrado. Não é razoável, portanto, admitir-se que a lei determine a consideração de um montante apenas estimado de renda, principalmente para o efeito de impor pesada sanção ao contribuinte, que a

³⁴ CTN, art. 113, § 1º.

final pagou o seu imposto integralmente, considerado o montante *real* da renda auferida no período.

A não ser assim o art. 112, do CTN, estaria sendo reduzido a letra morta. Segundo esse dispositivo a lei tributária que define infrações ou lhes comina penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, seja quanto à capitulação legal do fato, seja quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos, de sorte que se em qualquer caso ocorre dúvida esta há de ser resolvida sempre a favor do acusado.

Tem-se de considerar, ainda, o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional, a dizer que a denúncia espontânea da infração exclui a responsabilidade do sujeito passivo da respectiva obrigação. Isso porque o pagamento integral do imposto de renda efetivamente devido, antes de qualquer ação fiscal, impede a aplicação de penalidade ao contribuinte. Muito especialmente em se tratando de penalidade proporcional ao próprio imposto, que seguramente não pode subsistir depois do pagamento integral e espontâneo deste.³⁵

Não há dúvida, portanto, no caso de que se cuida, de que as “multas isoladas” exigidas da consulente são indevidas, sendo inconstitucionais por desproporcionalidade e por irrazoabilidade.

Quanto à possibilidade de serem invocados esses princípios, ou postulados, como forma adicional de controle dos atos do Poder Público, o Plenário do Supremo Tribunal Federal já consignou o seguinte:

“A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já assentou o entendimento de que transgride o princípio do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV), analisado este na perspectiva de sua projeção material (*substantive due process of law*), a regra legal que veicula, em seu conteúdo, prescrição normativa qualificada pela nota da irrazoabilidade. Coloca-se em evidência, neste ponto, o tema concernente ao princípio da proporcionalidade, que se qualifica - enquanto coeficiente de aferição da razoabilidade dos atos estatais como postulado básico de contenção dos excessos do Poder Público. Essa é a razão pela qual a doutrina, após destacar a ampla incidência desse postulado sobre os múltiplos aspectos em que se desenvolve a atuação do estado - inclusive sobre a atividade estatal de produção normativa - adverte que o princípio da proporcionalidade, essencial à racionalidade do Estado Democrático de Direito e imprescindível à tutela mesma das liberdades fundamentais, proíbe o excesso e veda o arbítrio do Poder, extraíndo a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula, em sua dimensão substantiva ou material, a garantia do *due process of law*. Como precedentemente enfatizado, o princípio da proporcionalidade visa a inibir e a neutralizar o abuso do Poder Público no exercício das funções que lhe são inerentes, notadamente no desempenho da atividade de caráter legislativo. Dentro dessa perspectiva, o postulado em questão, enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado, atua como verdadeiro parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.”³⁶

Assim, parece-nos que a consulente não se deve submeter às indigitadas multas, *independentemente de qualquer outra condição*. Não importa a conclusão a que se chegue a respeito: *i) dos efeitos da coisa julgada; ii) da eficácia ex nunc de sua modificação pela Fazenda; e iii) da inexistência de mora em face da existência de provimentos judiciais suspendendo os efeitos do ato administrativo de “modificação” dos efeitos da coisa julgada*. Independentemente do desfecho de qualquer dessas questões, as “multas isoladas” não são devidas.

6. Decadência e Prescrição

6.1. Preliminarmente

Segundo percebemos das questões que nos foram submetidas, e dos autos de infração cujas cópias examinamos, a Receita Federal lavrou *auto de infração* em dezembro de 2004,

³⁵ Schubert de Farias Machado, “O Princípio da Proporcionalidade e as Multas Fiscais do art. 44 da Lei 9.430/96”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 107, São Paulo: Dialética, agosto de 2004, pp. 74 e 75.

³⁶ STF, Pleno, ADIn nº 1.755-5/DF, Medida Liminar, Rel. Min. Celso de Mello, Presidente, *DJ* Seção I de 04.02.1998.

e nele exige a CSLL e/ou a “multa isolada” pela não-antecipação da CSLL indevida, relativamente ao período compreendido entre junho de 1997 a dezembro de 1999.

A União Federal exige também, em mera “notificação de cobrança”, da qual a conselente foi intimada em 2003, a CSLL relativa aos períodos compreendidos entre janeiro de 1989 a março de 1992.

O que a conselente indaga-nos, nesse contexto, é se tais exigências, independentemente das considerações a respeito dos efeitos da coisa julgada, e da validade das multas isoladas, não já estariam prescritas, ou caducas.

Vejamos.

6.2. Breves notas sobre a decadência e a prescrição

Não é o momento, aqui, de repisarmos todos os conceitos teóricos a respeito de prescrição e de decadência em matéria tributária. Entretanto, convém lembrar, ainda que brevemente, algumas premissas básicas.

A decadência é a extinção de um direito potestativo, em face do decurso do prazo para o seu exercício. Direitos potestativos são aqueles direitos subjetivos cujo exercício por parte de seu titular independe da *prestação* de terceiros (v.g., direito de revogar uma procuração). No caso da cobrança do tributo, a decadência atinge o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário através do lançamento. Segundo o Código Tributário Nacional, o prazo de decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, no que pertine aos tributos submetidos ao lançamento por homologação (como é o caso da CSLL), é de cinco anos, contados da ocorrência do respectivo fato gerador (CTN, art. 150, § 4º).

A prescrição, por sua vez, é a extinção do direito de ação, e diz respeito aos direitos a uma prestação, assim entendidos aqueles direitos subjetivos cujo exercício depende da colaboração ou da prestação de terceiros. Caso esses terceiros não atendam à prestação a que estão obrigados, o titular do direito deve recorrer ao Judiciário para que este os force ao adimplemento. No que pertine à exigência de tributos, a prescrição atinge o direito da Fazenda Pública de manejá-la ação de execução fiscal, extinguindo, como decorrência, o próprio crédito tributário. De acordo com o CTN, o prazo prescricional, que também é de cinco anos, tem início com a constituição definitiva do lançamento (art. 174).

6.3. Exame da situação concreta

No presente caso, o “auto de infração” lavrado contra a conselente, em dezembro de 2004, está a exigir a CSLL relativa aos períodos de 06/1997 a 12/1999.

O art. 150, § 4º, do CTN, porém, é suficientemente claro quando afirma que quaisquer valores não pagos pelo contribuinte, no âmbito do lançamento por homologação, consideram-se definitivamente extintos, não mais podendo ser exigidos, ao cabo de cinco anos contados dos respectivos fatos geradores.

Em dezembro de 2004, portanto, já estavam caducos, e não mais poderiam ser lançados, valores relativos aos períodos anteriores a dezembro de 1999. Todo o auto de infração, por isso, é indevido, entre outras razões (v.g., invalidade da multa isolada), porque efetuado quando já consumada a decadência do direito de lançar as quantias nele exigidas.

Poder-se-ia invocar, em oposição ao que afirmamos, o art. 173, I, do CTN, que dispõe de prazo de decadência de cinco anos, contados do *primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*. Tal artigo, entretanto, não é pertinente aqui.

Isso porque o art. 150, § 4º do CTN, e o art. 173, I, do mesmo Código, tratam de duas hipóteses distintas de decadência, sendo uma *excludente* da outra. Ou se aplica o art. 150 ou o art. 173. O prazo do art. 150, § 4º, diz respeito aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. O prazo do art. 173, I, por sua vez, é uma regra geral, aplicável aos tributos submetidos às demais modalidades de lançamento. E, de acordo com o art. 150, § 4º do CTN,

o prazo do art. 173, I, somente se aplica aos tributos submetidos ao lançamento por homologação nas hipóteses de *dolo, fraude e simulação*.

Como no presente caso não houve, nem o fiscal afirmou que tenha havido, dolo, fraude ou simulação por parte da consulente, não incide o art. 173, I, do CTN, mas o art. 150, § 4º, e toda a exigência formulada no auto de infração encontra-se caduca.³⁷

E, aliás, mesmo que se entendesse aplicável o art. 173, I, do CTN, o que só para argumentar admitimos, apenas os fatos relativos ao ano de 1999 poderiam ser lançados, estando de qualquer modo caduco o período inerente aos anos de 1997 e 1998.

Por outro lado, a jurisprudência já repeliu³⁸ a absurda e equivocada tese segundo a qual os tais artigos do Código deveriam ser “somados”, razão pela qual não lha dedicaremos maior atenção aqui.³⁹

Quanto à “notificação de cobrança”, que, em 2003, exige da consulente valores relativos ao período compreendido entre 1989 e 1992, a mesma consegue ser ainda mais absurda que qualquer outra já examinada neste parecer.

Primeiro, porque o citado período está inegavelmente protegido pela coisa julgada, seja qual for a tese ou a corrente doutrinária que a esse respeito se adote. Como a Fazenda não manejou ação rescisória, a modificação dos efeitos da coisa julgada somente poderia ocorrer *para o futuro*. Em nosso entendimento, somente após ato formal de modificação dos efeitos da coisa julgada. Para doutrinadores menos preocupados com os princípios da segurança jurídica, da confiança e da boa-fé, os efeitos da decisão transitada em julgado cessariam tão logo publicado o acórdão do STF que julgou constitucional a CSLL. Nunca, porém, seria possível, sem o manejo de ação rescisória, atingir perfeito *passado*, anterior à decisão do STF e ao próprio trânsito em julgado da sentença proferida na ação declaratória. Simplesmente absurdo.

Segundo, porque, independentemente de tais considerações relativas à coisa julgada, é impossível, por conta da decadência, exigir-se, em 2003, tributo relativo aos períodos de 1989 a 1992. Seja qual for a tese adotada, aqui, a respeito da contagem dos prazos de caducidade, a decadência do direito de lançar já se consumou, mais de duas vezes até, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

³⁷ Nesse sentido é a lição de Alberto Xavier. Confira-se: *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 99 e ss.

³⁸ Ac. un. da 1ª Seção do STJ, Rel. Min. Ari Pargendler, REsp nº 101.407/SP, DJU de 08.05.2000, p. 53, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 58, p. 141. No mesmo sentido: Ac. un. da 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Peçanha Martins, REsp nº 178.433/SP, DJ de 21.08.2000; Ac. un. da 2ª Turma do STJ, REsp nº 395.059/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 21.10.2002; REsp nº 279.473/SP, DJ de 08.04.2002, p. 177; REsp nº 183.606/SP, DJ de 13.08.2001, p. 88.

³⁹ Como já tivemos oportunidade de escrever, “o equívoco no qual incorreram os construtores dessa tese, *data venia*, decorre de duas razões igualmente insustentáveis. A primeira delas consiste na indevida interpretação do art. 150, § 4º, transformando a ressalva nele contida para os casos de dolo, fraude ou simulação, casos nos quais a doutrina tem entendido aplicável a norma do art. 173, I, do CTN, em regra aplicável a todos os casos. A segunda razão, igualmente insustentável, está na interpretação atribuída ao art. 173, I, do CTN, no qual consta a expressão ‘do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’, que a doutrina praticamente unânime entende como ‘do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado’, mas que tem sido entendida pelo STJ como significando ‘do exercício seguinte àquele em que o lançamento *ainda* poderia ter sido efetuado’. É certo que a palavra ‘já’ não está escrita no questionado dispositivo, mas a sua compreensão exige que assim seja entendido porque se sabe que o prazo decadencial tem início a partir do momento em que o direito a que se refere já pode ser exercitado. Inadmissível é a compreensão da norma como se nela estivesse a palavra ‘ainda’, que também ali não está escrita, nem poderia estar, por imperativo lógico, sob pena de tornar infinito o prazo de caducidade do direito de lançar. Se o início do prazo extintivo desse direito ocorresse no exercício seguinte àquele em que o lançamento *ainda* pudesse ser feito, esse prazo sempre seria renovado, automaticamente. Um verdadeiro *looping*.” (Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, “Tributário. Arts. 150, § 4º e 174 do CTN. Decadência e Prescrição. Prazos. Contagem”, parecer publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 91, abril de 2003, p. 137)

Não assiste melhor sorte à Fazenda caso esta alegue que tais quantias já foram lançadas, através da entrega de DCTF's (o que teria consumado o impropriamente designado “autolançamento”). De plano, porque tal tese não se sustenta. O lançamento é ato privativo da autoridade administrativa e não pode ser considerado como “constituído” em face de atos praticados apenas pelo contribuinte. É preciso que sejam homologados.⁴⁰

Mesmo que se admita, porém, que a mera declaração já configura um “lançamento”, não se pode esquecer que a jurisprudência admite a sua cobrança, independentemente de contraditório administrativo, por considerar que o contribuinte “confessou” a dívida. Ora, essa premissa não está presente no caso de que se cuida, no qual a consulente declarou o lucro do período no cumprimento de uma obrigação acessória, mas não quantificou nem “confessou” CSLL nenhuma, porque confiava estar amparada, como de fato estava, nos efeitos da coisa julgada.

E, de qualquer forma, mesmo que lançamento definitivo e perfeito tivesse havido, com a mera entrega das declarações, a prescrição teria nesse caso fulminado, há muito tempo, a pretensão fazendária. Com efeito, nos termos do art. 174 do CTN, o prazo de prescrição inicia-se a partir da constituição definitiva do crédito. Se a entrega da DCTF, ou de declaração equivalente, nos períodos de 1989 a 1992, configurou um “lançamento definitivo”, então naquela época iniciou-se também o prazo de prescrição para manejar a respectiva execução fiscal. Como a mesma não foi manejada, isso não poderia mais ocorrer hoje, por força da prescrição. É o que tem decidido o Superior Tribunal de Justiça:

“Processual Civil. Execução Fiscal. Prescrição. Termo Inicial. 1. Nos casos em que o contribuinte declara o débito do ICMS por meio da Guia de Informação e Apuração (GIA), considera-se constituído definitivamente o crédito tributário a partir da apresentação dessa declaração perante o Fisco. A partir de então, inicia-se a contagem do prazo de cinco anos para a propositura da execução fiscal. 2. Recurso especial desprovido.”⁴¹

Aliás, a CSLL “declarada” no período compreendido entre 1989 e 1992, ao que constamos do exame da documentação que nos foi encaminhada, foi depositada em juízo. Com a procedência dos pedidos formulados pela consulente na ação declaratória, o crédito correspondente foi *extinto*, e os depósitos validamente levantados, sendo absurdo pretender “exigir”, agora, mais de dez anos depois, as citadas quantias. O lançamento supostamente configurado pelas DCTF's foi extinto pela sentença, e a feitura de um novo, agora, é impossível em função da evidente consumação da decadência.

Por tudo isso, o auto de infração lavrado em dezembro de 2004 (a exigir valores inerentes a 1997-1999) e a “notificação de cobrança” recebida em 2003 (exigindo valores relativos a 1989-1992) são improcedentes, também, em função do decurso do tempo.

7. Natureza Vinculada da Atividade Fiscalizadora

7.1. Atividade vinculada e disciplinamento detalhado de competências

A derradeira questão que nos submete a consulente diz respeito às consequências de o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, que designou uma fiscalização em seu estabelecimento, fazer referência à CPMF inerente ao período de 1999 a 2002, e a fiscalização haver lavrado auto de infração exigindo a CSLL relativa ao período de 1997 a 1999. Há vício formal, em função dessa autuação fora dos limites da competência dos auditores?

⁴⁰ Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, “Tributário. Arts. 150, § 4º e 174 do CTN. Decadência e Prescrição. Prazos. Contagem”, parecer publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 91, abril de 2003, p. 136. No mesmo sentido: Hugo de Brito Machado Segundo, *Processo Tributário*, São Paulo: Atlas, 2004, pp. 73 e ss.

⁴¹ Ac. un. da 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, recte.: Fazenda Nacional, recd.: João Paes de Carvalho Neto, REsp nº 437.363/SP, DJ de 19.04.2004, p. 154.

Deve-se recordar, primeiro, que a atividade administrativa tributária é *plenamente vinculada*, a teor do que dispõe o art. 3º do CTN. A lei deve dispor de modo minudente sobre a conduta a ser seguida pela autoridade fazendária, não lhe sendo lícito facultar a atuação desta conforme lhe parecer conveniente ou oportuno. Em outras palavras, “nada fica a critério da autoridade administrativa, em cada caso”.⁴²

Como a lei, em sentido estrito, não pode prever detalhadamente todas as situações, e como os seus termos, mais genéricos, podem eventualmente permitir mais de uma interpretação, são então editadas as normas infralegais, integrantes da chamada *legislação tributária*. Com elas, a Administração reduz a margem de liberdade de suas autoridades na interpretação da lei, unificando o entendimento oficial, conforme um de nós já pôde esclarecer:

“Os tributaristas geralmente criticam a Administração Tributária pela edição de normas infralegais. Ninguém até hoje procurou explicar a razão de ser dessas normas.

É certo que muitas vezes a Administração Tributária diz, em norma infralegal, coisa que contradiz a lei. Neste caso, o interessado poderá argüir a ilegalidade da norma complementar, em ação judicial, sem prejuízo da competência que tem o Congresso Nacional para *sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar*, prevista no art. 49, inciso V, da Constituição Federal. Afastados os abusos, porém, é inegável a utilidade das normas complementares em matéria tributária, impondo-se, por isto mesmo, uma explicação a respeito do assunto.

As leis apresentam sempre certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável vaguidade dos conceitos utilizados. Por isto as normas complementares são de grande utilidade. Com elas a autoridade administrativa assegura tratamento uniforme aos contribuintes, afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de seus agentes.”⁴³

7.2. Atividade vinculada e ação fiscal

A necessidade de vinculação e, portanto, de exclusão da liberdade do agente para decidir conforme sua conveniência e oportunidade não impõem apenas a edição de atos normativos. Atos de efeitos concretos são praticados com o mesmo fim, quando se trata de tarefa a ser desempenhada por servidores subordinados a uma autoridade superior.

Exemplo típico é o chamado “mandado de procedimento fiscal”. Trata-se do ato que designa uma atividade de fiscalização sobre determinado contribuinte, apontando quais tributos terão de ser fiscalizados, quais fiscais poderão fazê-lo, o prazo de duração etc. Nos vários entes tributantes, esse ato eventualmente assume designações diversas, mas tem sempre a mesma finalidade: evitar que os agentes fiscais ajam discricionariamente, fiscalizando qualquer contribuinte, em relação a qualquer tributo, e a qualquer período, conforme lhes parecer conveniente e oportuno, à revelia do art. 3º do CTN.

Como um de nós já escreveu, o ato administrativo que inicia o procedimento de fiscalização (no plano federal, o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF),

“(...) deve conter a identificação do sujeito passivo, o período a ser fiscalizado, o tempo de duração do procedimento de fiscalização, a identificação das autoridades fiscalizadoras, etc., delimitando assim as atribuições destas e levando ao conhecimento do contribuinte os limites de sua obrigação de tolerar a fiscalização à qual será submetido. Essa minudência do documento que formaliza o início do procedimento presta-se para afastar a discricionariedade na condução do procedimento fiscal, e pode ensejar a nulidade do ato de lançamento eventualmente constituído em desconformidade com os limites nele traçados.”⁴⁴

⁴² Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 74.

⁴³ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 98

⁴⁴ Hugo de Brito Machado Segundo, *Processo Tributário*, São Paulo: Atlas, 2004, p. 77.

Realmente, não teria qualquer sentido a prática de um ato administrativo conferindo competência a determinados servidores, designando-os para fiscalizar contribuinte “x”, em relação a tributo “y”, e ao período “a”, se essa fiscalização pudesse ser levada a cabo contra contribuinte diverso, em relação a tributo distinto, ou ainda por outros agentes fiscais.

Por isso, no caso de que se cuida, como o MPF designou uma fiscalização para apurar eventuais infrações no âmbito da CPMF, inerente ao período de 1999 a 2002,⁴⁵ é nulo o auto de infração que - sem que tenha sido expedido outro MPF - exige outro tributo (CSLL), decorrente de outro período (1997-1999).

8. As Respostas

Com apoio nas razões expendidas, passamos a responder, em síntese, as questões que nos foram formuladas pela consulente:

1^{a)}) No caso concreto, qual é o alcance da coisa julgada material? Ou seja, o que deve prevalecer com autoridade de coisa julgada material: a decisão monocrática, de grau inferior, que declarou a inconstitucionalidade da contribuição social apenas no ano de 1988 ou a decisão colegiada do TRF da 1^a Região, de grau superior, que declarou a inconstitucionalidade da lei instituidora da aludida contribuição social, mesmo podendo caracterizar, em tese, uma eventual hipótese de *reformatio in pejus*?

Transitou em julgado o acórdão do TRF da 1^a Região que, aplicando ao caso o precedente de seu Plenário, declarou inconstitucional a CSLL em sua totalidade.

A reformatio in pejus, que efetivamente pode ter havido, poderia ter sido impugnada pela União Federal, manejando o recurso cabível e impedindo assim que se consumasse a coisa julgada formal.

Por outro lado, não tendo sido promovida a ação rescisória, operou-se igualmente a coisa julgada material, tornando-se intangível a norma concreta consubstanciada no acórdão em questão.

2^{a)}) O disposto no art. 512 do CPC (substituição da sentença pelo acórdão proferido pela instância superior) aplica-se às hipóteses de remessa/recurso de ofício?

Entendemos que sim. O duplo grau de jurisdição obrigatório, também denominado remessa, ou recurso de ofício, devolve ao tribunal o exame da causa por inteiro, mas com certeza só autoriza a reforma da sentença na parte em que a mesma é contrária à Fazenda Pública.

O fato de a decisão do TRF haver reformado ponto que não foi objeto do recurso de ofício pode configurar equívoco, mas ainda que seja assim, certo é que o mesmo transitou em julgado, e nem sequer foi questionado pela via adequada, vale dizer, a ação rescisória. Há de ser respeitado, portanto, ainda que albergue entendimento equivocado.

3^{a)}) Como ficariam os efeitos da coisa julgada, neste caso, diante da alteração legislativa superveniente, notadamente a Lei Complementar nº 70/91 e a Lei nº 8.212/91?

As alterações levadas a efeito pela LC nº 70/91 e pela Lei nº 8.212/91, a rigor, não modificam o que restou decidido no acórdão transitado em julgado. Isso porque o acórdão afirmou a inconstitucionalidade da CSLL, entre outras razões, pelo fato de a mesma ser arrecadada pelo Tesouro Nacional, integrando o orçamento fiscal da União, e não o orçamento autônomo da seguridade social, conforme determina o art. 165, § 5º, III, da CF/88. Esse vício não foi afastado pela legislação posterior que, aliás, se limi-

⁴⁵ A propósito, o fato de o MPF referir-se expressamente apenas ao período de 1999 a 2002 implica reconhecimento da autoridade superior de que o período anterior a 1999 está realmente caduco.

tou a alterar a alíquota e tratar de outros aspectos não essenciais, vale dizer, não recriou a contribuição de sorte a sanar o vício da constitucionalidade.

A inexistência da relação jurídica tributária, portanto, que constitui objeto da decisão com trânsito em julgado, subsistiu à referida alteração legislativa.

4^a) Quais as repercussões jurídico-processuais da decisão do STF sobre o caso concreto considerando que o Excelso Pretório declarou a constitucionalidade apenas do art. 8º da Lei nº 7.689/88 (que determinava a incidência da contribuição social sobre o lucro já a partir do ano de 1988)?

Entendemos que não tendo a União Federal manejado nem ação rescisória, nem ação de revisão ou modificação da decisão que transitou em julgado, os efeitos daquela decisão prevalecem até os dias de hoje. Não tendo a decisão do STF efeitos erga omnes, porque proferida no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, onde o efeito das decisões opera-se apenas entre as partes, não haveria qualquer repercussão jurídico-processual sobre o caso da consulente.

Não obstante, consideramos que as chances de vir a prevalecer na prática tal entendimento são pequenas.

O direito à segurança jurídica, do qual a proteção à coisa julgada é desdobramento, é, como todo direito fundamental, relativo. Encontra limite em outros direitos, ou princípios fundamentais, com os quais deve ser ponderado e conciliado. Um deles é o princípio da isonomia. Prestigiar a coisa julgada mesmo em relação a fatos futuros, em uma relação jurídica continuativa, como ocorre no caso de que se cuida, geraria uma situação de profunda e permanente desigualdade entre a consulente e outros contribuintes em situação equivalente.

A solução que, a nosso ver, é a mais razoável, e que tende a prevalecer neste caso, é a de considerar a decisão do STF como “direito novo”. Trata-se de alteração no contexto fático/jurídico à luz do qual o acórdão foi proferido e que autoriza a revisão dos efeitos da coisa julgada quanto a fatos posteriores que ocorrem no âmbito das relações continuativas.

5^a) Em suma, pode-se concluir que a “Pessoa Jurídica X” está desobrigada do recolhimento dessa contribuição social definitivamente?

Não. Embora essa solução seja defensável sob um ponto de vista doutrinário, não nos parece que venha a prevalecer, na prática, por conta da já referida violação que seria causada ao princípio da isonomia.

Assim, a partir de quando se tornou inequívoca a posição do Plenário do STF quanto à constitucionalidade da contribuição, os efeitos futuros do acórdão do TRF da 1^a Região, proferido em favor da consulente, tornaram-se passíveis de revisão.

Essa revisão, como dissemos, deve em princípio ocorrer no âmbito de uma ação judicial própria. Entretanto, mesmo que se entenda que a Fazenda Pública não precisa mover tal ação, não se pode afastar a necessidade de se notificar o contribuinte a respeito dessa mudança de critério jurídico.

Tal notificação, em respeito ao art. 146 do CTN e aos princípios da confiança e da boa-fé, opera efeitos ex nunc. No caso de que se cuida, porém, não houve essa notificação, o que torna inválidos os lançamentos efetuados contra a consulente.

Caso, porém, se considere que o próprio auto de infração revela, de modo inequívoco, a “mudança” no critério jurídico, deve-se admitir que a CSLL somente pode ser exigida em função dos fatos geradores ocorridos depois de a consulente haver sido cientificada da lavratura do AI (setembro de 1995). É inviável, seja qual for a tese adotada, exigir a contribuição em razão de fatos anteriores a essa data.

6º) Considerando o ajuizamento da ação declaratória ainda no ano de 1988, época em que não havia qualquer procedimento administrativo fiscal em curso, é possível invocar contra a Secretaria da Receita Federal o estado de denúncia espontânea nos casos de autuações decorrentes de não-recolhimento do tributo?

A consulente tomou a iniciativa de ingressar em juízo para discutir a exigência e fez os depósitos dos valores correspondentes. Assim, nos termos em que já decidiu o STJ, poder-se-á entender configurada a denúncia espontânea.

Além disto a exigência de multas, no presente caso, não é devida, por razões ainda mais incisivas do que as eventualmente fundadas no art. 138 do CTN.

Quanto ao período anterior a setembro de 1995, as penalidades não são devidas porque a própria CSLL não o é, conforme explicado na resposta à questão anterior.

Quanto ao período posterior, ainda que se entenda que a CSLL é devida, não é possível exigir penalidades, pelo menos enquanto estiverem em vigor os provimentos judiciais que suspenderam os efeitos do auto de infração que representa a "mudança de critério jurídico" da Administração Pública a respeito dos efeitos da coisa julgada. Aplica-se, por analogia e em respeito aos princípios da confiança e da boa-fé, o art. 63 da Lei nº 9.430/96.

7º) Caso afirmativa a resposta ao quesito anterior, quais os encargos que poderiam ser excluídos dos autos de infração lavrados pelos Srs. Auditores da Receita Federal (juros de mora; multa de ofício; multa moratória; juros calculados pela taxa Selic...)?

A denúncia espontânea exclui a responsabilidade pela infração. Isso envolve a multa de ofício e, segundo entendemos, também a multa de mora. Note-se que a situação na qual a Consulente se encontra enseja - mesmo sem se cogitar de denúncia espontânea - pelas razões explicadas neste parecer, a exclusão, pelo menos, dessas mesmas penalidades. Os juros, porém, não são excluídos, pois não são punição, nem decorrem da eventual ilicitude dos não-recolhimentos.

Independentemente disso, entendemos que a consulente pode impugnar, com razoável possibilidade de êxito, as chamadas "multas isoladas". A invalidade dessas multas independe da ocorrência de denúncia espontânea ou figura equivalente.

A impugnação das multas isoladas tem grande chance de êxito, em face do princípio da razoabilidade, especialmente em relação aos exercícios nos quais o resultado apurado foi negativo.

8º) É possível considerar que a consulente não esteja em mora com o Fisco federal relativamente à Contribuição sobre o Lucro referente ao período de janeiro de 1989 em diante se neste período interpôs dois mandados de segurança para fazer prevalecer a coisa julgada material que garante o direito ao não-recolhimento desta exação?

A mera impetração dos referidos writs permitir-nos-ia concluir pela inexistência de mora caso a segurança houvesse sido concedida. Aliás, nesse caso não haveria sequer a dívida. Devemos esclarecer, porém, que o relevante não é a impetração em si, mas a existência de provimentos que, de modo definitivo ou provisório, dêem razão à conselente.

De qualquer modo, o simples fato de os mandados de segurança haverem sido impetrados revela que a consulente não recolheu tais contribuições porque amparada nos efeitos da coisa julgada. Ou pelo menos confiava estar assim procedendo.

E, no caso presente, enquanto estiverem em vigor provimentos judiciais que mantêm suspensa a pretensão Fazendária (a cautelar incidental deferida pelo TRF da 1ª Região), pode-se dizer que a consulente não está em mora, conforme explicado na resposta à questão 6.

9^{a)}) Pode-se afirmar que mera notificação de cobrança (sem estar precedida de qualquer autuação ou outro ato equivalente) expedida no ano de 2003, através da qual é reclamado o pagamento da CSLL do período de janeiro de 1989 a março de 1992, está a exigir tributo prescrito?

Sim, com toda certeza. Mesmo que se entenda que as declarações da consulente, apresentadas entre janeiro de 1989 e março de 1992, configuraram “autolançamento”, ou declarações a serem homologadas - o que não parece ser o caso, pois a consulente não se considerava devedora da CSLL - ainda assim as mesmas: i) deveriam ter sido expressamente homologadas; ou, se já configuravam o lançamento definitivamente constituído, ii) deveriam ter sido executadas. Caso se adote a primeira solução, a ausência de homologação expressa nos cinco anos posteriores aos fatos geradores extinguem o crédito pela decadência. Caso se prefira a segunda, a ausência de execução nos cinco anos que se seguiram à entrega das declarações enseja a prescrição.

Aliás, tais valores, se se considerar que foram “autolançados” às épocas próprias, foram depositados em juízo e levantados em virtude da sentença que extinguiu o crédito tributário respectivo. É impossível, por isso também, cogitar-se de exigir-los em 2003.

10^{a)}) Iniciado o primeiro ato da fiscalização tributária nas dependências do contribuinte em 5 de junho de 2003, a partir de qual período estaria prescrito o direito de promover lançamentos referentes à contribuição social sobre o lucro? Os anos de 1997, 1998 e 1999 não estariam prescritos?

O início da fiscalização não é relevante para se saber se restou exaurido o prazo de decadência do direito de lançar. Relevante é a data na qual o contribuinte é intimado a respeito da lavratura do auto de infração.

Lavrado o auto de infração, e intimado o contribuinte, em junho de 2003, em princípio não podem ser alcançados quaisquer fatos anteriores a junho de 1998. Caso a intimação tenha ocorrido em dezembro de 2004, como nos parece que efetivamente ocorreu, não podem ser validamente lançados valores inerentes ao período anterior a dezembro de 1999.

11^{a)}) Se num Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), a autoridade administrativa que o subscreve autoriza que a fiscalização ocorra especificamente sobre determinado tributo (CPMF, no caso concreto), a partir do exercício de 1999, é lícito que os Auditores Fiscais responsáveis pelo procedimento exorbitem os limites inicialmente fixados pela autoridade superior e passem a fiscalizar outros tributos (CSLL e Cofins), de períodos anteriores (1997 a 1999)?

Não. O caráter plenamente vinculado da atividade administrativa tributária (CTN, art. 3º) não é compatível com tal conduta. O auto de infração lavrado ao cabo do procedimento de fiscalização, caso se verifique tal violação aos limites fixados no MPF, é nulo.