



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

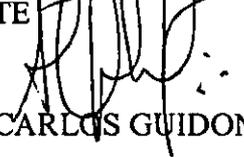
Processo nº : 10380.011504/2006-85
Recurso nº : 158979
Matéria : CSLL – EX (S): 2002 a 2005
Recorrente : QUEIROZ COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S.A.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE
Sessão de : 12 de setembro de 2007
Acórdão nº : 103-23193

CSLL. COISA JULGADA. MUDANÇA DO CONTEXTO NORMATIVO TRATADO NA AÇÃO JUDICIAL. Não há como se admitir que a coisa julgada produzida na demanda judicial movida pelo contribuinte possa influenciar o julgamento desse procedimento administrativo, ante a modificação superveniente das condições fáticas e normativas em que proferida a sentença cujo trânsito em julgado se pretende impingir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por QUEIROZ COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S.A.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
RELATOR

Formalizado em: 09 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva, Marcio Machado Caldeira, Leonardo de Andrade Couto, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Paulo Jacinto do Nascimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.011504/2006-85
Acórdão nº : 103-23193

Recurso nº : 158979
Recorrente : QUEIROZ COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S.A.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por QUEIROZ COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S.A. em face de acórdão proferido pela 4ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DE FORTALEZA - CE, assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

Mandado de Segurança. Extensão dos Efeitos - Sentença proferida em mandado de segurança não faz coisa julgada quanto à ilegitimidade, em tese, da cobrança de certo tributo, visto que a concessão do writ diz respeito estrito à cobrança tópica do tributo em exercício determinado.

Coisa julgada. Declaração de intributabilidade. Súmula 239 - A declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros.

Lançamento Procedente"

Por expressar de forma satisfatória o conteúdo fático desses autos, transcreve-se nessa oportunidade trecho do relatório apresentado pelo acórdão impugnado, o qual passa a fazer parte integrante deste relatório, *verbis*:

"Queiroz Comércio e Participações S/A, inscrito no CNPJ sob o nº 07.205.768/0001-40, teve contra si lavrado auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004, fls. 03/10, para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado, no valor total de R\$ 29.285.273,04, incluindo encargos legais.

A infração apurada pela fiscalização, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 04/05, encontra-se assim relatada:

"001 - APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL

Lançamento que se faz para exigir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL dos anos-calendário de 2001 a 2004, haja vista que a fiscalizada ao preencher as respectivas DIPJ, deixou de transportar o resultado contábil positivo apurado na Ficha 06A/51 para a Ficha 17/01, deixando, desta forma, de informar ao Fisco Federal as bases de cálculo da contribuição.

Regularmente intimada, apresentou, dentre outros elementos, demonstrativos de apuração das bases de cálculo da CSLL dos períodos sob ação fiscal (fls. 11/22), cujos valores, após conferidos com a escrituração, estão sendo submetidos à tributação no presente auto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.011504/2006-85
Acórdão nº : 103-23193

Informou, ainda, em resposta à intimação, "...que está eximida de sujeitar-se ao recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, bem como, ao preenchimento da ficha 17 da Declaração de Informações Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, em virtude de decisão judicial ... com trânsito em julgado na data de 04 de novembro de 1992."

Acontece que a Procuradoria da Fazenda Nacional, instada em situação análoga pela DRF Brasília, pronunciou-se através do Parecer PGFN/CRJN nº 1.277, de 17 de novembro de 1994, entendendo que a manifestação do Supremo Tribunal federal, decidindo da constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, implicaria na exigência dos respectivos créditos tributários decorrentes de fatos geradores posteriores.

Assim, lavrei o presente auto de infração para exigir a CSLL, apurada a partir dos registros da escrituração do sujeito passivo, relativa aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004."

Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em 24/11/2006, fls. 92, apresentou o contribuinte, impugnação em 18/12/2006, fls. 93/106, alegando, em síntese, que:

- em 28.04.1989, impetrou Mandado de Segurança Preventivo (MS nº 89.0092546-6), distribuído para a 4ª Vara da Justiça Federal do Ceará, para que não fosse compelida a pagar a CSLL tal como instituída pela Lei nº 7.689/88;*
- a sentença e o acórdão proferidos nos autos do referido MS nº 89.0092546-6 reconheceram que o pedido do impugnante referia-se à exigência da CSLL a partir do período-base de 1988, sem limitação temporal;*
- a União Federal interpôs recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal, que negou-lhe seguimento e, em 14.11.1992, transitou em julgado o acórdão proferido pelo TRF - 5ª Região, tornando definitiva a concessão da segurança;*
- não obstante a notoriedade dos fatos acima apontados, a fiscalização, louvada sobretudo no Parecer PGFN/CRJN/1277/94, intenta agora exigir do impugnante a CSLL, que ele não está, em absoluto, obrigado a recolher;*
- no direito brasileiro não é a mera orientação interna, desprovida de cunho normativo erga omnes, que tem aptidão para desfazer uma decisão soberana do Judiciário; somente a ação rescisória poderia desconstituir a coisa julgada que deu ao impugnante o direito de não ser contribuinte da CSLL;*
- a autuação em tela é defeituosa porque desobedece o art. 485 do CPC, e sobretudo aos arts. 467, 468, 470 e 472, todos do CPC, e ao art. 5º, XXXVI da Constituição Federal;*
- e nem se venha argumentar que as alterações legislativas posteriores conferiram à CSLL e à Lei nº 7.689/88 uma nova feição tal que fizeram a coisa julgada perder seus limites. Todas as alterações posteriores foram inócuas neste quesito pois a partir da edição da Lei nº 7.689/88 ou trouxeram mudanças na base de cálculo da CSLL para incluir esta ou aquela parcela dos resultados tributáveis do ano-base, ou promoveram alterações meramente quantitativas em relação à alíquota aplicável;*
- diante da atual eficácia de uma decisão judicial, há muito distante do prazo de dois anos que a lei processual estabelece para a interposição da ação competente para sua desconstituição, portanto já inalterável, o auto de infração ora questionado incorre em grave vício e não pode fundamentar nenhuma exigência de CSLL.*
- inafastável, portanto, a conclusão de que a exigência da CSLL incidente sobre o lucro apurado pelo contribuinte nos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004, materializada no auto de infração ora impugnado, atenta contra a coisa julgada material formada nos autos do MS nº 89.0092546-6.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.011504/2006-85
Acórdão nº : 103-23193

Alfim, solicita o impugnante a declaração da total improcedência do auto de infração em face da manifesta incompatibilidade do mesmo com as disposições constitucionais indicadas em sua peça de defesa, cabendo a desconstituição do respectivo crédito tributário."

O acórdão acima ementado considerou insubsistente a impugnação e procedente o lançamento.

Segundo o acórdão *a quo*, a respeito das relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo a não tributação decorrente de decisão soberanamente julgada não poderia ter o caráter normativo de imutabilidade a abranger eventos futuros a respeito dos quais haveria legislação de regência superveniente. Sustentou o acórdão, ainda, que a matéria constitucional tratada pela Recorrente em sua defesa não poderia ser conhecida pelos agentes administrativos, ante a restrita competência dos órgãos judicantes administrativos.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente reitera as razões por ela deduzidas em sede de impugnação, especialmente no que se refere à existência de decisão judicial transitada em julgado que teria reconhecido a inconstitucionalidade da exigência da CSLL, instituída pela Lei n. 7.689, de 15.12.1988. Em linhas gerais, a Recorrente assevera que a coisa julgada seria oponível à exigência fiscal tratada nesses autos, visto que a legislação superveniente à Lei n. 7.689/88 teria modificado somente a base de cálculo da CSLL, sem alterar os contornos principais do tributo instituído e ainda regulado pela Lei 7.689/88.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.011504/2006-85
Acórdão nº : 103-23193

VOTO

Conselheiro ANTONIO CRLOS GUIDONI FILHO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e interposto por parte legítima, pelo que dele tomo conhecimento.

Em que pesem as razões recursais, não há como reconhecer a existência de coisa julgada em favor da Recorrente para afastar a exigência da CSLL no período referido no lançamento, e, conseqüentemente, da multa isolada aplicada pelo não recolhimento do tributo pelo regime de estimativa.

Conforme entendimento doutrinário majoritário, coisa julgada material significa a qualidade que torna imutável e indiscutível o comando originado da parte dispositiva de sentença de mérito, proferida em processo em que respeitado o contraditório e realizada a cognição exauriente da matéria litigiosa, e em relação à qual não caiba mais recurso ordinário ou extraordinário, nem sujeição à remessa necessária (CPC, art. 475).

A coisa julgada possui basicamente duas formas distintas de expressão.

A primeira e mais evidente função da coisa julgada é a que se costuma designar “eficácia negativa”. Por eficácia negativa deve-se entender a virtude que a coisa julgada tem de impedir outro julgamento a respeito de algo já definitivamente decidido em processo anterior. Trata-se do princípio do *ne bis in idem* da prestação jurisdicional. Tendo o Estado sido convocado a prestar jurisdição, com vistas à solução de uma determinada lide, e já a havendo prestado, não será possível admitir que outra vez a mesma lide seja conhecida por seus órgãos jurisdicionais. Nesse sentido a coisa julgada serve de pressuposto processual negativo (CPC, art. 267, V). A segunda função da coisa julgada é aquela que a doutrina denomina de “eficácia positiva”. Essa eficácia positiva está na aptidão da *res iudicata* para vincular o Juiz de um processo ao comando (*rectius*, resultado) de uma decisão proferida em demanda anterior, a respeito de questão que se apresente nesta última como pressuposto lógico da nova pretensão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.011504/2006-85
Acórdão nº : 103-23193

trazida a juízo (v.g., o resultado na ação de investigação de paternidade terá de ser considerado na subsequente ação de alimentos).

Sobre essas duas projeções da coisa julgada assim se pronuncia José Ignácio Botelho de Mesquita: "O alcance *negativo* se expressa na proibição dirigida a todo e qualquer juiz de julgar pelo mérito uma ação idêntica a outra '*já decidida por sentença de que não caiba recurso*'. Consideram-se idênticas as ações que tenham '*as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido*'. Esse alcance negativo confere ao réu do segundo processo a exceção de coisa julgada, fundada na *imutabilidade* da sentença de que já não caiba mais recurso algum. Já o alcance *positivo*, diversamente, depende de que as ações não sejam idênticas e não impede o juiz de julgar o mérito da segunda ação; ao contrário, obriga o juiz do segundo processo a julgar o mérito da causa, tomando como premissa de sua decisão a conclusão da sentença anterior transitada em julgado e, por isso, tornada *indiscutível*. Pressupõe que a causa de pedir da segunda demanda suscite alguma questão que deva ser analisada e resolvida *incidenter tantum* pelo novo juiz, mas que já tenha sido conhecida *principaliter* pela sentença precedente. Exemplificando: transitada em julgado a sentença que julgou improcedente uma ação declaratória da existência de uma relação jurídica, será vedado a qualquer juiz decidir pelo mérito outra ação declaratória *idêntica* à primeira. Acolhendo a alegação de coisa julgada, deverá o juiz extinguir o processo sem julgamento de mérito. Se, porém, a nova ação for *diferente* da anterior, como seria o caso se fosse uma condenatória, mas tendo por fundamento a mesma relação jurídica já declarada inexistente, estará o novo juiz obrigado a adotar como razão de decidir a conclusão da sentença anterior, sem discuti-la, e por este fundamento julgar improcedente a nova demanda".¹

¹ *Coisa julgada*, ob. cit., p. 67-68. Na mesma linha é a lição de Nery Júnior e Nery: "Tendo havido a formação da coisa julgada material sobre determinada decisão, sentença ou acórdão, duas são as tarefas que se apresentam ao juiz, que tem de exercê-las *ex officio*: a) fazer valer a obrigatoriedade da sentença (princípio da *inevitabilidade* da jurisdição), ou seja, fazer com que as partes e eventuais terceiros atingidos pela coisa julgada cumpram o comando emergente da sentença acobertada pela *auctoritas rei iudicatae* (função judicial *positiva*); b) fazer valer a imutabilidade da sentença e a intangibilidade da coisa julgada, impedindo que a lide por ela acobertada seja rediscutida (função judicial *negativa*). O juiz tem o dever de ofício de, *a limine iudicii*, indeferir a petição inicial que reproduz ação idêntica à anterior, resolvida por sentença de mérito transitada em julgado (CPC 267, V e § 3º e 301, VI e § 4º)". (*Código...*, ob. cit., p. 788).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.011504/2006-85
Acórdão nº : 103-23193

Pretende-se nesses autos fazer valer a função positiva da coisa julgada, no sentido de impor aos julgadores administrativos o comando exarado na parte dispositiva da r. decisão judicial transitada em julgado.

É necessário examinar, portanto, se a coisa julgada em referência é oponível ao caso dos autos.

A coisa julgada não é oponível em relação a todas e quaisquer situações que guardam grau de relação com a demanda originariamente proposta ou, ainda, em face de toda e qualquer pessoa. No particular, necessária a percepção dos limites subjetivos e objetivos (inclusive no aspecto temporal) da *res iudicata*.

Em apertada síntese, os limites subjetivos da coisa julgada consistem na adequada determinação das pessoas sujeitas à imutabilidade e indiscutibilidade decorrentes do trânsito em julgado da sentença mérito proferida na demanda judicial. Por sua vez, os limites objetivos dizem respeito à determinação da matéria que não mais poderá ser revista ou discutida perante os órgãos judiciários ou administrativos, diante da *autoritas rei iudicatae* que se impõe à sentença de mérito transitada em julgado. Com a delimitação desse objeto busca-se prevenir que o Poder Judiciário ou a Administração Pública aprecie por mais de uma vez o mesmo conflito, evitando-se contradições que possam ocorrer no plano prático (quando um comando dá e outro toma), muito mais do que no plano lógico, na medida em que a coisa julgada não tem propriamente por fundamento razões de ordem lógica ou mesmo estrita preocupação com a realização de justiça. Sob o aspecto temporal, os limites objetivos relacionam-se ao contexto “espaço-tempo” em que a sentença é proferida, o que vale dizer: mantida a situação de fato e de direito verificada entre as partes no tempo da propositura da demanda, mantida a autoridade da coisa julgada.

Esse último parece ser o ponto relevante a afastar a existência de coisa julgada em relação à matéria tratada nesses autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.011504/2006-85
Acórdão nº : 103-23193

O Relator particularmente não compactua com a idéia de que as lides tributárias produzem sentenças que são válidas apenas em relação a um determinado exercício fiscal ou apenas aos fatos ocorridos no decorrer da demanda. A autoridade da coisa julgada está diretamente relacionada ao pedido formulado na ação judicial e, conseqüentemente, ao próprio *decisum* (CPC, art. 469).

Em outros termos, se o dispositivo da sentença restringiu-se a um dado exercício, é irrelevante que os fundamentos da sentença sejam aproveitáveis para os exercícios subseqüentes, pois os motivos, em si mesmos, não fazem coisa julgada. A repercussão da coisa julgada dependerá, tal como em qualquer outro caso, do objeto do processo: se a parte houver formulado pedido e informado causa de pedir para um único exercício fiscal não será possível estender a eficácia da coisa julgada a exercícios posteriores. No entanto, é possível que a pretensão seja formulada em termos mais amplos, tomando em conta a perspectiva de repetição periódica da incidência do tributo. Nessa hipótese, como preleciona Eduardo Talamini, *“não será razoável simplesmente negar toda e qualquer possibilidade de uma mesma demanda desde logo abranger essas situações futuras. Não parece adequado sustentar que, uma vez que a cada incidência do tributo tem-se uma nova relação tributária, não caberia uma única demanda para relações que ainda nem surgiram. Seria despropositado, por exemplo, supor que o contribuinte do ICMS haveria de propor uma nova ação para cada operação que praticasse (a depender do caso, centenas ou milhares). Nesse caso, cumpre reconhecer que no bojo de uma relação geral e mais ampla entre o contribuinte e o Fisco inserem-se as múltiplas e reiteradas relações específicas em que há a incidência tributária. Nesse prisma, dependendo do objeto do processo, poderá ser emitido decisum que se aplique às incidências futuras do tributo, enquanto mantidas as condições fáticas e normativas em que se deu o julgado. Conseqüentemente, aplicar-se-á também a regra do art. 471, I.”*²

No caso dos autos, particularmente, não há como se sustentar que a coisa julgada produzida na demanda judicial em referência possa influenciar o julgamento relativo ao lançamento de que trata esse procedimento administrativo. Com efeito, não foram mantidas as

² *Coisa julgada e sua revisão*, ob. cit., p. 94. Sobre a coisa julgada no direito tributário ver, por todos, Rodrigues, Walter Piva. *Sobre os limites objetivos da coisa julgada tributária*. Tese apresentada para Doutorado perante o Departamento de Direito Processual da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1989.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.011504/2006-85
Acórdão nº : 103-23193

condições fáticas e normativas em que foi proferida a sentença cujo trânsito em julgado se pretende impingir. Conforme reconhecido pela própria Recorrente, a Lei n. 7.689/88 teve sua redação modificada por duas vezes durante a tramitação do mandado de segurança paradigma, as quais não foram tratadas pelas decisões judiciais proferidas em referido *writ*. Tais modificações, ao contrário do que pretende a Recorrente, foram relevantes, visto que modificaram, entre outras coisas, a própria base de cálculo do tributo em referência.

É de se relevar o fato de o entendimento adotado nesse voto coadunar-se perfeitamente com a jurisprudência desse E. Conselho de Contribuintes, tal como se constata da ementa de v. acórdão abaixo transcrita:

Número do Recurso: 140092
Câmara: PRIMEIRA CÂMARA
Número do Processo: 10680.005796/2001-28
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
Recorrente: ENCAPA COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA.
Recorrida/Interessado: 4ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Data da Sessão: 13/09/2005 00:00:00
Relator: Orlando José Gonçalves Bueno
Decisão: Acórdão 101-95200
Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.
Ementa: COISA JULGADA – LIMITES OBJETIVOS – CSLL – A matéria submetida aos efeitos da coisa julgada suscitada pelo sujeito passivo diz respeito ao período de vigência da Lei nº. 7.689, de 1988, anterior aos fatos, objetos do lançamento de ofício, que compreenderam exercícios posteriores, à luz de novel legislação da CSLL. Limite temporal da coisa julgada. Lançamento procedente, na esteira de entendimento do STJ e da CSRF. Recurso que se nega provimento.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário interposto para negar-lhe provimento.

Sala das Sessões – DF, em 12 de setembro de 2007

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

