



MINISTÉRIO DA FAZENDA

acas

Sessão de... 13. marco..... de 1989.....

ACÓRDÃO N° 103-08-933

Recurso nº 51.982 - IRF - ANO DE 1984

Recorrente DECOR REVESTIMENTOS LTDA.

Recorrid DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JUIZ DE FORA - MG

IRPJ - DECORRÊNCIA - RECURSO DO PROCESSO PRINCIPAL NÃO CONHECIDO, POR TER OCORRIDO A PEREMPÇÃO - DEFINITIVIDADE DA QUESTÃO CONSTANTE DO PROCESSO MATERIZ-IMPOSSIBILIDADE DE SUA APRECIAÇÃO, EM APARTADO, POR DETERMINAÇÃO DO CONSELHO, PARA EFEITOS DE JULGAMENTO DO PROCESSO DECORRENTE.

Uma vez que a matéria objeto do processo principal se tornou impossível de ser analisada no âmbito administrativo, por ter ocorrido a perempção motivada pelo fato de a pessoa jurídica não apresentar o recurso voluntário dentro do prazo, não pode o Conselho de Contribuintes intimar a repartição a remeter os autos relativos ao processo matriz, ou tirar cópia deste, a fim de se apreciar a matéria apenas para fins de julgamento do processo decorrente. O processo principal e o decorrente são distintos não só quanto às partes mas, sobretudo, quanto ao objeto e quanto à causa de pedir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DECOR REVESTIMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, por tempestivo. Por maioria de votos, rejeitar a prejudicial da relatividade do princípio da decorrência levantada pelo Relator. Vencidos os Conselheiros Dícler de Assunção (Relator), Sebastião Rodrigues Cabral e Francisco Xavier da Silva Guimarães. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio da Silva Cabral.

Sala das Sessões, em 13 de março de 1989

ANTONIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE E RELATO
DESIGNADO

VISTO EM
SESSÃO DE

OLEGÁRIO SILVEIRA VERSIANI DOS ANJOS

PROCURADOR DA FAZE
DA NACIONAL

11 MAI 1989

Participaram, ainda do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: AYRES DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO e BRAZ JANUÁRIO PINTO. Ausentou-se por motivo justificado o Conselheiro ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA.

Recurso nº 51.982

Acórdão nº 103-08.933

Recorrente: DECOR REVESTIMENTOS LTDA.

R E L A T O R I O

Trata-se de recurso voluntário (fls. 29/33) à decisão de primeira instância do Sr. Delegado da Receita Federal em Juiz de Fora-MG (fls. 23/26) que, nos termos da informação fiscal prestada ao processo (fls. 14), houve por bem em julgar parcialmente procedente a impugnação oferecida pela contribuinte (fls. 07/12) a auto de infração contra si lavrado em virtude de tributação reflexa na fonte (art. 8º do Decreto-Lei número 2065/83), no ano de 1984.

Em sua impugnação (fls. 07/12), a empresa, citondo o art. 43 do Código Tributário Nacional, entendeu que a diferença entre a compra e a venda corresponderia à renda passível de tributação. Afirmou, também, que nos levantamentos do fiscal não teriam sido consideradas as quebras naturais dos materiais. Sustentou, ainda, que a designação "Piso Paviflex" e "L. Paviflex" corresponderiam à mesma mercadoria. Em conseqüência, a quantidade de compra apurada pela fiscalização seria superior à real. Da mesma forma, arguiu que houvera engano na apuração de compras do "Piso Decorflex", conforme demonstrativo que anexara. Quanto à subavaliação de estoques, afirmou, que a maioração seria do Fisco, pois o valor por ele apurado seria maior que o registrado no Livro de Registro de Inventário, já que se valera dos montantes das últimas aquisições e não do custo médio. Por fim, esclareceu ser impossível apurar as adulterações dos documentos considerados inábeis por estes estarem com o fisco.

Informação fiscal (fls. 14) propôs a aplicação da mesma solução dada ao processo matriz.

As fls. 15/22 consta fotocópia da decisão monocrática do processo-mór.

1



A autoridade singular, às fls. 23/26, julgou parcialmente procedente o lançamento, eximindo a contribuinte do pagamento do valor de Cz\$ 243,43 e extinguindo a parcela de Cz\$ 2.182,65, em decorrência de seu pagamento.

Mesmo assim, a empresa interpôs recurso (fls.22/33). Preliminarmente, argüiu que deveria ter sido alertada e intimada da irregularidade do depósito efetuado para os fins do Decreto 91953/85, mas considerado para os efeitos do Decreto nº 93872/86. No mérito, reiterou os termos da peça impugnatória. Porém, acrescentou que a decisão singular não teria apreciado, nem contestado as razões da peça impugnatória, tão pouco teria se manifestado sobre o requerimento da contribuinte. Por fim, requereu a apreciação da matéria não decidida em primeira instância, a transferência do depósito para a Caixa Econômica Federal, a reavaliação dos valores de compras e vendas tidos como efetuados sem nota fiscal, nos termos do art. 185 e/ou 186 do RIR/80, e a fundamentação concreta das discordâncias do fiscal autuante.

Este, o relatório.



Acórdão nº 103-08.933

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator Designado

Rejeito a preliminar suscitada pelo Relator, pelos motivos a seguir:

I - O SIGNIFICADO DO TERMO "DECORRÊNCIA"**1.1 - O VOCÁBULO**

O vocábulo é proveniente do latim, decurrere ou de currere ex, e tem em seu éntimo o significado de fluir, quer em sentido temporal, quer em sentido espacial, a partir de um ponto inicial. No Dicionário Aurélio (1ª ed., 13ª imp. fls. 424) a palavra "decorrer" tem os sentidos de: 1. Passar, escoar-se (o tempo); 2. Passar(-se), Suceder, acontecer; 3. Originar-se, Derivar (-se).

No célebre "Dicionário Latino-Portuguez" (Briguet, Liv. Garnier, 9ª ed., Rio-Paris, 1927, pág. 341) SARAIWA assinala para o verbete decurrere os sentidos de "descer correndo", "correr para baixo", "ir" "andar", "caminhar", "ir até o fim" etc. TITO LÍVIO empregou a expressão "decurrere de tribunali" para dizer "descer precipitadamente do tribunal"; VIRGÍLIO utilizou a frase "decurrere ab arce" para significar descer da cidade, correndo"; CESAR utilizou a frase "decurrere ex montibus in vallem" para significar descer dos montes para o vale e "decurrer in mare" para significar "desaguar no mar; JUSTINIANO disse "decurrere per vestigia paternae virtutis" para significar" seguir as pisadas de seu pai" etc.

A palavra decorrência apresenta no Dicionário AURELIO, três significados. O primeiro deles a considera como sinônimo de DECURSO, ou ato de decorrer, bem como se refere a passagem do tempo ou simplesmente "tempo de duração, mas também quer significar sucessão, sequência, extensão, percurso.

O segundo significado da palavra decorrência está

Acórdão nº 103-08.933

em relação com a palavra DERIVAÇÃO, que lembra o processo pelo qual se forma as palavras umas de outras por meio de sufixos. Neste segundo sentido o vocábulo é tido como sinônimo, também, de origem, princípio, ato de calcular uma derivada de uma função. Já a palavra "derivada" lembra o limite do quociente do acréscimo de uma função pelo acréscimo da variável independente, quando esse acréscimo tende para zero. O verbo derivar, por sua vez, implica no ato de se desviar do seu curso, de se dirigir para outro ponto. Derivar é, também, originar-se, provir, resultar.

Há um terceiro conceito para a palavra decorrência, que é o de CONSEQUÊNCIA, isto é, resultado, efeito, dedução, conclusão, ilação.

1.2 - O PROCESSO DECORRENTE

Na legislação processual fiscal não se faz alusão, em parte alguma, a processo decorrente. Foi a prática processual que adotou tal momenclatura para significar:

1º - o processo que é iniciado no decurso da ação fiscal e se apresenta como extensão do processo chamado principal;

2º - o processo que teve início com a ação fiscal e se origina do processo principal;

3º - o processo que é tido como resultado, efeito, conclusão ou dedução do que foi apurado em processo principal.

O processo principal é o que está em primeiro lugar, é o processo primário, o que antecede o decorrente, o primeiro a se formalizar e o primeiro a receber apreciação.

Convencionou-se chamar o processo principal, outros sim, de processo matriz, que encontra seu étimo no latim "matri^cce", lugar onde algo é gerado ou se cria: matriz aurífera. Matriz está ligado aos sentidos de manancial, nascente, fonte. Este é o sentido mais lógico pois o processo decorrente é aquele que tem

Acórdão nº 103-08.933

origem, fonte, nascente, no processo inicialmente formalizado. Apresenta-se como um resultado natural: se "S", logo "P". Assim, se a fiscalização apura omissão de receitas procede a um lançamento de imposto que não foi pago em razão dessa omissão e esse lançamento vai ser objeto de um processo denominado principal, eis que, como decorrência, procede a um novo lançamento, por exemplo, para a cobrança do PIS, já que esta contribuição é calculada sobre o imposto devido, que, segundo a fiscalização, não foi pago ou não foi pago integralmente por ter ocorrido omissão de receitas. Se o imposto foi pago a menor, segue-se que o PIS também foi pago a menor, pois uma coisa é decorrência da outra.

Por isso mesmo alguns Conselheiros costumam invocar o princípio da causalidade. Assim como posta uma causa, segue-se o seu efeito, assim, verificada uma infração (omissão de receitas e pagamento do imposto a menor) segue-se um efeito (pagamento do PIS também a menor). Alguns preferem denominar tal processo de reflexo, pois o que ficar decidido no principal aplica-se do decorrente.

Por vezes se denomina de processo reflexo o processo decorrente, no sentido de que aquilo que ficar decidido no processo principal tem reflexo no processo decorrente. Isto porque não pode haver contradição entre as decisões. Seria um absurdo que no processo principal se julgasse legítima a pretensão do Fisco no sentido de ter ocorrido omissão de receitas e, no processo contra o sócio, se viesse a dizer que não se daria o fenômeno da distribuição automática porque não teria ocorrido omissão de receitas.

Dizem os filósofos, baseados no princípio da não-contradição dos conceitos, que uma coisa não pode ser e não ser ao mesmo tempo. No campo processual também não se poderia afirmar que um fato tenha e não tenha ocorrido ao mesmo tempo.

O que se pretende no presente julgamento é justamente infringir o princípio natural da não-contradição, pois se acha que com relação à pessoa jurídica pode ser tida como certa a omis-

Acórdão nº 103-08.933

são de receitas em razão de não ter havido recurso e, por conseguinte, prevalecer a decisão de primeira instância. Com relação à pessoa física do sócio, no entanto, não teria existido a omisão de receitas porque este nada tem a ver com o fato de a empresa não ter recorrido para o Conselho.

II - PROCESSO DECORRENTE NÃO É PROCESSO ACESSÓRIO

O simples fato de existir um processo denominado "principal" não implica em existência de um "processo acessório", embora o processo decorrente assuma, na prática, a função de processo acessório.

A palavra acessório tem conotação de "não fundamental", "secundário", "aquilo que se acrescenta a alguma coisa", "suplementar".

Se o processo decorrente fosse a mesma coisa que processo acessório a ele se aplicaria a máxima: "accessorium sequitur principale". Ora, o processo decorrente tem existência própria. Assim como um lago pode ter sua origem numa fonte situada ao pé de uma montanha, mas não se confunde com a fonte, assim o processo decorrente tem seu início no processo principal, mas adquire existência própria.

CLÓVIS BEVILAQUA foi buscar, na Filosofia, para distinguir os bens em principais e acessórios, quando forneceu a seguinte definição, no art. 58 do Código Civil: "Principal é a coisa que existe sobre si, abstrata ou concretamente. Acessória, aquela cuja existência supõe a da principal." É, em outras palavras, a distinção que os escolásticos faziam entre o ens a se e, de outro lado, o ens in allio. O primeiro é o ser que existe por si mesmo, o segundo é o que existe enquanto o primeiro existe. SANTO TOMAS dava o velho exemplo da "brancura" em relação à "parede": a brancura só é tal se a parede existir. A existência da brancura não é a se, não existe sobre si, mas supõe a existência da parede.

Os Conselheiros jamais se reportam a esta distinção

Acórdão nº 103-08.933

para se referirem ao processo decorrente, pois este tem existência própria, embora exista posteriormente ao processo principal.

Por que o processo decorrente não pode ser considerado como processo acessório? As razões seriam várias, mas lembro, apenas, três:

a) o objeto é diverso em ambos os processos. Enquanto no processo principal se trata de imposto de renda, no processo decorrente, por exemplo, se trata de PIS;

b) as partes processuais são diversas. Enquanto, por exemplo, no processo principal é a pessoa jurídica que litiga contra o Fisco, no processo decorrente é uma pessoa física;

c) a causa de pedir é diversa em ambos os processos, como é óbvio.

Esta distinção é de suma importância, pois muitas vezes se quer dar ao processo decorrente um tratamento de "acessorio" do principal. Quando se diz, por exemplo, que não se pode pretender cobrar o PIS, no decorrente, porque o sujeito passivo perdeu o prazo no processo principal e, portanto, ter-se-ia que, primeiro, julgar a matéria objeto do principal para só depois se apreciar o PIS, procede-se como se o processo decorrente não tivesse existência própria, o que é um erro, pois, conforme se viu, o objeto e a causa de pedir são diversos em ambos os processos.

III - DECORRÊNCIA NÃO É CONEXÃO NEM CONTINÊNCIA

Não se deve confundir a figura da decorrência com a da conexão, como a prevista no art. 76 do Código de Processo Penal para o caso de duas ou mais infrações praticadas, ao mesmo tempo, por várias pessoas reunidas ou por várias pessoas em concurso, embora diverso o tempo e o lugar, ou por várias pessoas, mas contra as outras, ou então para facilitar ou ocultar as outras ou para conseguir impunidade ou vantagem, ou ainda, quando a pro-

Acórdão nº 103-08.933

va de uma infração ou qualquer de suas circunstâncias influir na prova de outra infração.

No caso de processos em que um é principal e outro é decorrente isto não acontece. Tanto assim que, por exemplo, o processo principal é julgado no 1º C.C. e o processo decorrente vem a ser julgado no 2º C.C. Uma coisa é a dependência do processo decorrente em relação ao processo principal, de tal sorte que o julgamento do primeiro não possa ser efetuado antes do segundo, e outra coisa é a conexão de causas.

O art. 103 do Código de Processo Civil, por exemplo, considera conexas duas ou mais ações quando lhes for comum o objeto e a causa de pedir. Ora, é justamente isto o que não acontece na relação entre processo principal e o decorrente, pois tanto o objeto quanto a causa de pedir são diversas em ambos.

Não há que se confundir, outrossim, a relação entre o principal e o decorrente como um fenômeno semelhante ao da continência, na forma do art. 77 do Código de Processo Civil, que prevê o julgamento em conjunto de dois processos quando duas ou mais pessoas forem acusadas da mesma infração, pois no processo principal se contempla, por exemplo, a omissão de receitas e no processo decorrente se aprecia a distribuição de receitas omitidas. Tanto as pessoas quanto as infrações são diversas.

Muito menos se confunde com a figura da continência prevista no art. 104 do CPC, que ocorre entre duas ou mais ações sempre que há identidade de partes e quanto à causa de pedir, mas o objeto de uma, por ser mais amplo, abrange o das outra ou das outras.

A razão principal que separa o caso da decorrência das hipóteses de conexão e de continência está em que estas duas figuras processuais têm por objetivo a delimitar a competência do juiz, quando, conforme acentuado acima, nada impede que o processo principal seja julgado em um Conselho e o decorrente em outro.

Tanto na continência quanto na conexão há dois princípios a nortearem o julgador:

a) o princípio da unidade de processo;

b) o princípio da unidade de julgamento;

É inútil repetir que no caso dos processos matriz e decorrente não se aplicam esses dois princípios.

IV - DECORRÊNCIA NÃO É QUESTÃO PREJUDICIAL

A questão prejudicial vem do tempo dos romanos. Havia uma questão preliminar a ser apreciada antes de se apreciar a lide propriamente dita. Daí o nome de praejudicium, como algo que se analisa antes de se proferir o juízo a respeito da causa principal. A questão prejudicial era apreciada in jure, enquanto a causa propriamente dita era apreciada in judicio.

No nosso direito as prejudiciais têm sido contempladas pelo legislador. A título de exemplo, cito o art. 92 do Código de Processo Penal, em que se diz, em síntese, o seguinte: na hipótese de a decisão sobre a existência da infração depender da solução de controvérsia, que o juiz reputa séria e fundada, sobre o estado civil de pessoas o curso da ação penal ficará suspenso até que no juízo cível seja a controvérsia dirimida por sentença passada em julgado, sem prejuízo, entretanto, da inquirição das testemunhas e de outras provas de natureza urgente.

No Código de Processo Civil aparece, ao contrário do art. 110: se o conhecimento da lide depender necessariamente da verificação da existência de fato delituoso, pode o juiz mandar sobrestar no andamento do processo até que se pronunciada a justiça criminal.

O processo principal, no caso, pode se assemelhar a uma questão prejudicial que precisa ser analisada antes de apreciar o processo decorrente. Sempre que se apresenta uma

Acórdão nº 103-08.933

são de receitas e, por via de consequência, uma omissão de recolhimento em favor do PIS, os tribunais administrativos mandam sobrestrar no andamento do processo decorrente até que o principal seja julgado.

O processo matriz, no entanto, não pode ser considerado, em tudo, um processo que contém questão prejudicial, pois não há a mesma regra estabelecida no processo judicial, a saber, não pode o julgador apreciar a omissão de receitas, por exemplo, no processo que tem por objeto a contribuição em favor do PIS. No caso do art. 110 do CPC, devendo o juiz do cível se pronunciar sobre uma questão que envolva ilícito penal e não intentando a parte a respectiva ação penal, no tempo aprazado, o juiz decide a questão no cível, mesmo que a ação penal não tenha sido iniciada. Já no caso do processo fiscal não decide o julgador a questão relativa a PIS, por exemplo, sem ter, antes, apreciado a questão principal.

V - DECORRÊNCIA NÃO É LITISCONSÓRCIO

Poder-se-ia pensar, ainda, na relação processo-principal e processo-decorrente como um caso de litisconsórcio, previsto no art. 46 do CPC como a possibilidade de duas ou mais pessoas litigarem no mesmo processo, em conjunto quando: (a) entre elas houver comunhão de direitos ou de obrigações relativamente à lide; (b) os direitos ou as obrigações derivarem do mesmo fundamento de fato ou de direito; (c) entre as causas houver conexão pelo objeto ou pela causa de pedir; (d) ocorrer afinidade de questões por um ponto comum de fato ou de direito.

Não há dúvida que a relação processo-principal e processo-decorrente poderia fazer supor que há certa semelhança com o litisconsórcio. Poderia o sócio, por exemplo, pretender ver seu processo (decorrente) ser julgado em conjunto com o principal por ser, na essência, a mesma questão a ser decidida. Por outro lado, tantas são as diferenças entre as duas hipóteses que não há quem possa confundi-las.

Acórdão nº 103-08.933

Na verdade, entre o sujeito passivo, no processo principal, e o sujeito passivo, no processo decorrente, não se estabelece conexão, nem pelo objeto, nem pela causa de pedir, conforme acentuado acima.

Além do mais, falta, no caso, aquela uniformidade de decisão que se exige no litisconsórcio, pois no processo principal se aprecia, por exemplo, omissão de receitas e no processo decorrente a distribuição das receitas omitidas.

Em outros termos, o processo fiscal não possui o fenomeno do litisconsórcio, isto é, a hipótese em que duas ou mais pessoas podem litigar no mesmo processo, em conjunto, ativa ou passivamente, quando entre elas houver comunhão de direitos ou de obrigações relativamente à lide, ou quando os direitos ou as obrigações derivarem do mesmo fundamento de fato ou de direito; ou quando entre as causas houver conexão pelo objeto ou pela causa de pedir; ou, ainda, quando ocorrer afinidade de questões por um ponto comum de fato ou de direito.

Estas hipóteses poderiam ocorrer, pelo menos em tese, no processo fiscal, mas sempre se tem em mira, entre outros princípios, o chamado PRINCÍPIO DA ENTIDADE, segundo o qual não se confunde a personalidade da empresa com a personalidade do sócio, de tal sorte que a matéria que é objeto de infração por parte da empresa não o é para o sócio e vice-versa.

Há, por outro lado o PRINCÍPIO DA DECORRÊNCIA, segundo o qual o processo contra o sócio ou contra a fonte tem lugar como decorrência lógica do processo matriz, à maneira da ilação que existe entre a causa e o efeito. Assim, havendo sido provada, no processo principal, a existência de omissão de receitas, segue-se, no processo decorrente, que essas receitas foram distribuídas aos participantes no capital da empresa como decorrência lógica do princípio de que tudo o que não se encontra na empresa é porque foi distribuído aos sócios.

No caso, objeta-se que a empresa não apresentou re-

Acórdão nº 103-08.933

curso ao Conselho, prejudicando o sócio, que não teve a matéria julgada em segunda instância. Este é um problema inter allios, que nada tem a ver com o processo fiscal. Na verdade, se a empresa não apresentou recurso voluntário, a decisão de primeiro grau se tornou definitiva. Se o sócio se sentir prejudicado pela atitude da pessoa jurídica poderá intentar ação própria contra ela.

VI - COISA JULGADA MATERIAL E COISA JULGADA FORMAL

Não há que se falar, propriamente, em coisa julgada, quando o processo decorrente já recebeu a decisão do processo matriz e esta não foi apreciada pelo Conselho, por ter ocorrido a preclusão do direito, visto a pessoa jurídica ter apresentado o recurso voluntário intempestivamente.

Conforme provarei adiante, não existe propriamente, a figura da coisa julgada em direito administrativo fiscal. O que existe é a decisão definitiva, que poderá transformar-se ou não em decisão irreformável pelo Judiciário.

O art. 42 do Decreto nº 70.235/72 define as situações em que a decisão é DEFINITIVA, nestes termos:

"Art. 42 - São definitivas as decisões:

I - de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância, de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único - Serão também DEFINITIVAS as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício."

Foi muito sábio o legislador processual fiscal ao não se reportar a "coisa julgada administrativa", embora, lato sensu, se possa utilizar tal expressão. Preferiu o legislador a nomenclatura alemã: DEFINITIVIDADE. A razão é muito simples: não



se pode, a rigor, pensar em coisa julgada, quer material quer formal, em direito processual fiscal porque toda e qualquer decisão administrativa está sempre sujeita ao exame pelo Poder Judiciário.

O Código Tributário Nacional empregou um termo específico para o caso de uma decisão "definitiva" não mais poder ser revista e julgada pelo Poder Judiciário. Trata-se da palavra IRREFORMÁVEL, consoante se pode ver pela leitura do inciso IX do art. 156, nestes termos:

"Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

.....
IX . a decisão administrativa IRREFORMÁVEL, assim entendida a DEFINITIVA na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória."

Note-se, por outro lado, que o inciso X é que se refere a "coisa julgada", nestes termos:

"X - A DECISÃO JUDICIAL PASSADA EM JULGADO."

A intenção da lei, portanto, foi bastante clara, ao se utilizar do termo "coisa julgada", apenas, para o caso de decisão judicial.

O Judiciário tem admitido, vez por outra, a expressão "coisa julgada" para a decisão administrativa, como é o caso citado por ALIOMAR BALEIRO, no seu "Direito Trib. Brasil." (3. ed., pág. 370): "No R.E. nº 68.253, relator R. B. MONTEIRO. S.T.F., 1ª Turma, de 1969, decidiu que havia coisa julgada fiscal na decisão do Conselho de Contribuintes que declarara, em resposta a uma consulta da Distribuidora da Loteria do Paraná não estar sujeito a selo seu contrato com aquele estado. Exigindo a União, mais tarde, o selo, o S.T.F. acolheu essa tese em ação declarativa da empresa."

O curioso, porém, é que ALIOMAR BALEIRO se referiu ao fenômeno em decisão prolatada em processo de consul-

Acórdão nº 103-08.933

não em processo contencioso e a explicação é simples: uma vez que a própria administração já autorizara o contribuinte a proceder de tal ou qual maneira não poderia, depois, arrepender-se e vir a exigir dele o que, antes, reconheceria como não exigível. Tanto aqui quanto ao art. 156 (decisão irreformável) está insito o velho princípio:

"NEMINI VENIRE POTEST CONTRA FACTUM PROPRIUM"

Assim, o Fisco não pode exigir do contribuinte um imposto que, por decisão administrativa, foi considerado incabível, mas o contribuinte sempre poderá agir contra o Fisco, ainda que decisão definitiva administrativa considerou cabível determinada exigência, por força do art. 5º, inciso XXXV, segundo o qual:

"XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito".

O Relator referiu-se ao Acórdão nº 103-08.479, de 03.07.88, do qual fui Relator. Para maior clareza transcrevo o que disse naquela ocasião:

"A EXCEÇÃO DE COISA JULGADA."

O interessado iniciou sua defesa com o expediente que os romanos chamavam de exceptio, ou seja, a invocação de argumento que destrói, de pronto, a pretensão do adversário. Reportou-se à res judicata.

A coisa julgada é tema que já se encontra no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, nestes termos:

"Art. 6º - A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

.....

§ 3º - Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso."

A matéria se encontra, agora, entre os preceitos constitucionais, determinando o art. 153; § 3º:

§ 3º - A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada."

DE PLÁCIDO E SILVA, com a sua habitual clareza e simplicidade, sintetizou no seu célebre "Vocabulá -

Acórdão nº 103-08.933

rio Jurídico" o conceito de coisa julgada, nestes termos:

"COISA JULGADA - Também se diz caso julgado. Entende-se como coisa julgada (res judicata) a sentença, que se tendo tornado irretratável, por não haver contra ela mais qualquer recurso, firmou o direito de um dos litigantes para não admitir sobre a dissidência anterior ... qualquer outra oposição por parte do contendor vencido, ou de outrem que se sub-rogue em suas pretenções improcedentes. Revela, pois, o pressuposto da verdade firmada ou confirmada pelo decisório judicial que se mostra irrecorável ou irretratável, segundo a regra: res judicata pro veritate habetur. Desse modo, a coisa julgada pressupõe o julgamento irretratável de uma relação jurídica anteriormente controvertida. Nesta razão, a autoridade da res judicata não admite, desde que já foi reconhecida verdade, a justiça e a certeza a respeito da controvérsia, em virtude da sentença dada, que venha a mesma questão a ser ventilada, tentando destruir a soberania da sentença proferida anteriormente, e considerada irretratável, por ter passado em julgado. Domina, assim, na evidência da coisa julgada a existência de uma relação jurídica, anteriormente julgada, sob fundamentos de determinada razão de pedir ou sejam, a igualdade do pedido e a igualdade da causa de pedir, em vista do que se verifique que a controvérsia anterior, surgida com idênticos fundamentos, foi julgada para contrapor-se a qualquer semelhante divergência futura. Nas duas identidades, de pedido e de causa de pedir, integram-se os requisitos da identidade jurídica da relação julgada e da identidade da qualidade jurídica da pessoa que a venha pleitear, procurando quebrantar o decisório, que já se tornou inatacável pela autoridade da coisa julgada."

O Digesto (D. XLII, I, 1) consolidara a sentença de MODESTINO (Mod., Lib. 7 Pandectarum), segundo qual "chama-se coisa julgada a que, por declaração do juiz, põe fim à controvérsia, o que pode ocorrer quer por condenação, quer por absolvição":

"Res judicata dicitur, quae finem controversiarum pronuntiatione judicis accipit; quod v condemnatione vel absolutione contingit."

O jurisconsulto CELSO (Lib. 6 Digestorum) fizera distinção entre o ato administrativo e a sentença justamente pela definitividade desta, quando mou: "O que o Pretor determinou ou proibiu pode diante mandamento contrário baseado em seu p de império, deixar de ser ordenado ou proibido. não se dá o mesmo com as sentenças". No origin

Acórdão nº 103-08.933

"Quod jussit vetuive praetor, contrario imperio tollere et repetere licet; e sententilis contra."

Na mesma linha, também, o jurisconsulto ULIPIANO (Lib. 51 ad Sabinum) vedou ao juiz corrigir sua própria sentença. Escreveu ele: "O juiz deixa de sê-lo tão logo tenha proferido a sentença e na prática seguimos o princípio de que o juiz que condenou em quantia maior ou menor, não poderá emendar mais a sua sentença, pois, bem ou mal, já cumpriu o seu dever." No original:

"Judex, posteaquam semel sententia dixit, postea jūdex esse desinit; et hoc jūre utimur ut jūdex, qui semel vel pluris vel minoris condemnavit, amplius corrigere sententiam suam non possit: semel enim male seu bene officio functus est."

Estas ponderações dos juristas latinos está na base dos estudos de administrativistas como FORSTHOFF, que só aceitam a coisa julgada com relação à sentença do Juiz, e não em relação a qualquer Decisão da Administração, justamente porque o administrador sempre poderá rever sua decisão, enquanto o juiz não.

Talvez por isso mesmo, muitos autores não admitem a existência de coisa julgada em processo administrativo fiscal. A rigor, seria impossível falar-se em coisa julgada, pois nenhum julgamento, ainda que proveniente do Conselho de Contribuintes, é definitivo, já que a Constituição Federal determina que: "A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual." A matéria tem sido diuturnamente estudada pelos autores alemães, bastando citar, entre outros, RIEWALD (KAUTZ-RIEWALD, Verwaltungszwangesverfahren zur Beiträbung von Geldbeträgen, Kommentar, 8ª ed., Berlin, Colônia, 1965, pág. 939) ao utilizar a palavra Feststellungswirkung, que se poderia traduzir como "força declarativa" da sentença; expressão esta utilizada, também, por KONRAD HELLWIG (Anspruch und Klagrecht, pág. 498), a qual, no entanto, envolve mais do que simples efeito declarativo ou efeito constitutivo, por sua definitividade. H.W. KRUSE, no seu célebre Steuerrecht (I, Allgemeiner Teil, 3. Aufgabe, Verlag C. H. Beck, Munchen, 1973) se reporta, ainda, a outras expressões utilizadas comumente tais como Bindung, que se poderia traduzir como "vinculação", do verbo binden, que significa colocar atadura, ligar, amarrar, etc, para se dizer que as partes se acham ligadas ao que foi decidido. Utilizam alguns, ainda, a palavra Bestandskraft, com êtimo em bestanden, do verbo bestehen, que significa "existir" "ser estável", já que a decisão contra a qual não cabe mais recurso se torna "estável", "definitiva". Outros se reportam a Geltungskraft, que ao pé da letra traduz por "força da validade", "força do que está em vigor"; outros se referem a Unabänderlichkeit ou "imutabilidade" do fato decidido.

Acórdão nº 103-08.933

do, sem se falar naqueles que preferem a palavra "Verbindlichkeit", ou "vinculação do que foi julgado".

Tradicionalmente, porém, as palavras mais utilizadas são "Rechtskraft", que se traduz precisamente por "coisa julgada", e Bestandskraft, que traduz geralmente por "definitividade". FRANZ von ZITZLAFF, por exemplo, escreveu um trabalho intitulado "Rechtskraft im Steuerrecht" (in Steuer und Wirtschaft, 1936, págs. 1493 e segs.). Na mesma linha: FRIEDLÄNDER (Materielle Rechtskraft von Steuercreentscheidungen, S. W., 1956, pág. 233 e segs.); VON WALLIS, citado por ALBERTO XAVIER (DO Lançamento no Dir. Trib. Brasil., Resenha Trib., SP, 1977, pág. 327), se reportou também a este termo no Komentar à AO organizado por HÜBSCHMANN, HEPP e SPITALER, ao comentar o § 91 da AO.

Estes autores, porém, escreveram antes da nova ABGA BENORDNUNG de 1977. Atualmente, a AO invoca a BESTANDSKRAFT, que abrange os §§ 172 a 177. Deixou o legislador alemão a palavra RECHTSKRAFT para a coisa julgada como prerrogativa da sentença dos juízes, como acontece, por exemplo, no § 110 da FGO atual.

Os doutrinadores brasileiros, por sua vez, bem como a própria legislação adotaram a divisão tradicional entre "coisa julgada material" e "coisa julgada formal".

PONTES DE MIRANDA fundamentou a coisa julgada material no princípio do Ne bis in idem. Disse ele: "Se a sentença estabelece situação jurídica e impede que seja reexaminada a razão de tal estabelecimento, lógicamente impõe aquela situação". Já a coisa julgada formal "é aquela eficácia de coisa julgada que somente diz respeito ao processo em que foi proferida a sentença." (PONTES DE MIRANDA, Comentários ao Cód. de Proc. Civil, Tomo V, Forense, 1974, pág. 51).

Entre os autores alemães modernos, H. W. Kruse, no seu Steuerrecht, citado, também se fixa nesta distinção. A coisa julgada formal (formelle Rechts- und Bestandskraft) se dá quando uma decisão se torna definitiva ou estável (Bestand) de modo que não mais poderá ser atacada (angegriffen) pelo emprego de qualquer medida legal, a não ser para ser declarada nula. A decisão que faz coisa julgada é inatacável (unangreifbar) mas não é irrevogável (unwiderruflich). Entende ele que a coisa julgada formal não deve pura e simplesmente à sua impossibilidade de modificação (Unabänderlichkeit), mas apenas à sua irreversibilidade ou à impossibilidade de impugnação (Unanfechtbarkeit). Dá-se a coisa julgada formal se os meios legais para impugnação e contestação não forem utilizados, quando o prazo se esgotou sem que o ato tenha sido contestado, quando se renunciou expressamente a impugnar o ato, quando o meio jurí-

Acórdão nº 103-08.933

dico utilizado não foi aceito ou a decisão, por qualquer modo, se tornou definitiva.

A coisa julgada material, conforme KRUSE, pressupõe a coisa julgada formal, PONTES DE MIRANDA, aliás, ao comentar os artigos que tratam da coisa julgada no sistema brasileiro, nota que CPC se reportou apenas à coisa julgada "material", por questão praticidade, pois só se pode falar em coisa julgada material depois de ter ocorrido a formal. Na realidade, o que a primeira visa impedir é que se venha a julgar uma segunda vez o mesmo caso e se obter decisão divergente da que foi objeto de decisão irreformável anterior."

No caso em exame, o Relator pretendia que se aplicasse ao processo fiscal a teoria da "coisa julgada formal" eis que nada impediria que a mesma questão fosse apreciada, mas em outro processo, já que não ocorreria a coisa julgada material.

Não posso concordar com o ilustre Relator, pois a análise da mesma matéria neste processo já estaria proibida pela ocorrência da preclusão. O que se deve ressaltar, sobretudo, é que o objeto, a causa de pedir e as partes são completamente outras do processo principal. O que precisa ficar bem claro é que neste processo se discute, apenas, a questão da DISTRIBUIÇÃO de receitas omitidas, enquanto no principal se discutiu o fato mesmo da OMISSÃO. Uma vez que, pela preclusão, a decisão de primeira instância já se tornou "definitiva", no campo administrativo, fica a empresa impedida de ver a pretensão específica do processo principal examinada novamente.

VII - DECORRÊNCIA E EFEITO PRECLUSIVO

O problema principal deste processo está, de certa forma, ligado ao vezo de se suspender o julgamento do processo decorrente, até que o principal seja apreciado. Certas decisões do Judiciário chegam, mesmo, a negar a possibilidade de se proceder ao lançamento relativo ao processo decorrente antes de encerrado o processo principal.

Como o direito processual civil serve como suporte para o processo fiscal, poder-se-ia pensar na aplicação, ao caso,

Acórdão nº 103-08.933

do art. 265, IV, do CPC, segundo o qual quando a sentença de mérito depender do julgamento de outra causa, ou da declaração da existência ou inexistência da relação jurídica, que constitua o objeto principal de outro processo pendente, ou, ainda, na hipótese de não poder ser proferida senão depois de verificado determinado fato, ou de produzida determinada prova, requisitada a outro juízo, ou, finalmente, no caso de o processo ter como pressuposto o julgamento de questão de estado, requerido na declaração incidente, suspende-se o processo.

Poder-se-ia, pois, argumentar: se o Conselho não se pronunciou a respeito da matéria objeto do processo principal como poderá, agora, apreciar o processo decorrente? A solução seria, neste processo, apreciar-se a questão do processo matriz para, depois, se pronunciar o Colegiado sobre o presente caso.

Há uma circunstância, no entanto, que não se pode perder de vista: já ocorreu a preclusão do direito de a pessoa jurídica ver apreciado o seu pedido, eis que perdeu o prazo para recurso. Na verdade, a matéria objeto do processo principal já se cristalizou, no âmbito administrativo, não podendo mais ser apreciada. Há a definitividade que os alemães chamam de Bestandkraft, que eles preferem, ao invés da tradicional "coisa julgada" (Rechstkraft), pois coisa julgada só se dá no âmbito do Poder Judiciário.

Embora se possa defender a tese de que não há coisa julgada administrativa, há, no entanto, a definitividade do lançamento, que se opera quando não mais puder o sujeito passivo apresentar recurso na esfera administrativa.

Já mencionei, no início deste estudo, a velha lição do Digesto, segundo o qual ao juiz não era dado modificar sua sentença. Isto teria necessariamente que ser feito mediante recurso. Ainda hoje, além do recurso da parte que foi prejudicada, o juiz tem a seu favor o recurso de ofício por meio do qual se pode corrigir qualquer irregularidade da sentença. Impera no processo, pois, o princípio da certeza objetiva e da segurança, de tal sor-

Acórdão nº 103-08.933

te que as partes não podem ser surpreendidas pelo julgador, que se arrependeu do que disse na sua decisão.

Para as partes, também, não há possibilidade de discutirem a mesma coisa indefinidamente. Operando-se a preclusão do direito de discutir, quer por não interposição do recurso no tempo aprazado, quer por já se ter dado a prestação jurisdicional, não mais se pode voltar a discutir a matéria. Bem disse o Código de Processo Civil:

"Art. 473 - É defeso à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão."

Por isso já se dizia no Digesto que o que ficou decidido não pode ser mudado pelo juiz; bem ou mal ele julgou. Ao comentar esse dispositivo disse PONTES DE MIRANDA:

"O que se teve por dito no art. 473 foi evitar que, após o sim, ou não, o que o juiz proferiu, possa ele passar a dizer não, ou sim. Não importa se houve substituição do juiz, ou se já se acham em grau superior de jurisdição os autos da ação, se o recurso que os levou não abrange a matéria daquela decisão."

Essas palavras do Mestre calham bem para o caso em julgamento, pois a apreciação da matéria do processo principal irá provocar que se diga sim, quando antes se disse não. Conforme accentua PONTES, mais adiante:

"Se a decisão era recorrível e não o foi, nada mais pode o juiz fazer contra ela." (Comentários, cit. pág. 211).

Uma vez feita definitiva a decisão a respeito da matéria, não mais se poderá discuti-la, conforme disse o Mestre:

"A coisa julgada material produz-se como criação de indiscutibilidade entre as partes."

Diz-se que, no caso ora em julgamento, a matéria

Acórdão nº 103-08.933

ficou decidida entre a empresa e o Fisco, mas os sócios não estão impedidos de discutir a omissão de receitas no processo decorrente.

Não se pode aceitar tal afirmativa, embora sob o aspecto meramente sentimental, que é o móvel deste argumento, pudesse parecer que o sócio ficaria "prejudicado" porque a empresa não quis se defender ou porque preferiu pagar e considerar como real a omissão de receitas. O sócio não é parte legítima para discutir a omissão de receitas. O sujeito passivo é a empresa pois é contra ela que foi intentada a autuação e só ela é que pode e está aparelhada para provar a não omissão de receitas.

Não confundir a noção de parte com a noção de procurador ou representante da empresa. Nada impede que o sócio venha ao processo para defender a não existência de omissão de receitas. Não se pode perder de vista, no entanto, a que título for, que o sócio só pode agir no interesse da empresa e em nome desta, mas nunca será "parte" legítima no processo que se analisa a omissão de receitas.

O sócio só será parte para defender-se no tocante à distribuição automática das receitas desviadas da empresa. Não raro o Judiciário reconhece que, apesar de ter havido omissão de receitas na empresa, não se deu a distribuição automática ao sócio, dadas as circunstâncias do caso concreto. Mas sempre o que se julga é o fenômeno da distribuição e não a infração mesma catalogada como omissão de receitas, pois o sócio não é parte legítima para intentar a lide ou promover a contestação a não ser na qualidade de procurador da empresa e no processo próprio, mas nunca no processo decorrente.

Nem se pode dizer que se trata de discussão da mesma matéria, mas em outro processo. A respeito invoco a lição, ainda de Mestre PONTES DE MIRANDA:

"Mas, que é indiscutibilidade entre as partes? É o não mais poder ser, entre as partes, posta em dúvida a questão, ou postas em dúvida as questões, que

Acórdão nº 103-08.933

foram julgadas no processo. Entre as partes e quaisquer que sejam as circunstâncias, excetua apenas o caso de lei nova que viesse alcançar, passado, a coisa julgada, portanto, a sentença; sentença, portanto a lei processual vigente ao tempo em que a sentença foi proferida. Em quaisquer circunstâncias, portanto também noutro processo (grito autor). Quando os juristas definiam a coisa julgada como o vínculo entre as partes para o juiz futuro processo sobre o mesmo caso, não erravam; apenas a sua definição era, como se diz em lógica, fraca, isto é, insuficiente; a coisa julgada também vincula as partes para que a "respeitem" mesmo outras pessoas que o juiz. Vincula as partes, eis tudo. Se A é credor de B e C de A, a sentença de prescrição que foi proferida entre A e B tem de ser respeitada por C que pretendia penhorar o crédito de A. Esse respeito nada tem com a eficácia, tanto que, se houve fraude contra credores, pode C ter a sua ação, sem valer qualquer coisa contra C a res judicata entre A e B. Esse respeito é devido a resoluções judiciais que não tem eficácia de coisa julgada material, o que de si só basta para pôr fora do campo científico os argumentos em torno da autoridade (da sentença!) e a eficácia de coisa julgada material, uma das possíveis eficáncias da sentença." (PONTES DE MIRANDA, Comentários, cit., pág. 209).

Seja-me permitido repetir as palavras dele:

"EM QUAISQUER CIRCUNSTÂNCIAS, PORTANTO TAMBÉM NOUtro PROCESSO."

Pois não é a mudança de processo que fará com que a matéria possa ser reexaminada. E por isso acrescentou, mais adiante:

"A COISA JULGADA TAMBÉM VINCULA AS PARTES, PARA QUE A "RESPEITEM" MESMO O U T R A S P E S S O A S Q U E O JUIZ."

Por isso mesmo, o seu exemplo é cheio de lógica:

"Se "A" É CREDOR DE "B" E "C" DE "A", A SENTENÇA DE PREScriÇÃO QUE FOI PROFERIDA ENTRE "A" E "B" TEM DE SER RESPEITADA POR "C", QUE PRETENDIA PENHOAR O CRÉDITO DE "A".

Esta é a lógica que tem presidido a todas as deci -

Acórdão nº 103-08.933

sões deste Conselho, de tal sorte que já se firmou jurisprudência no sentido de que aquilo que ficou decidido no processo principal faz coisa julgada no processo decorrente. Se a empresa não recorreu para o Conselho ou se recorreu, mas não teve sua pretensão a colhida, não há como se examinar a matéria já decidida ou já apanhada pela PRECLUSÃO.

Está por trás de tudo isto o velho princípio que se encontra cristalizado no art. 467:

"NÃO SE PODE REPRODUZIR AÇÃO ANTERIORMENTE AJUIZADA"

A mesma coisa se consegue pela invocação do princípio do NE BIS IN IDEM.

Se o Conselho viesse a julgar a matéria preclusa no processo principal estaria indo além de sua competência, pois não teria jurisdição para tal. O fato de não ter apreciado a matéria objeto do processo principal em nada prejudica o presente no processo decorrente, eis que também o Conselho ficou atrelado ao que ficou decidido em primeira instância, que já se acha definitivamente assentado, na área administrativa.

Um dos princípios que informam o direito é o da segurança jurídica. Não se esqueça de que a Fazenda Pública vem ao Conselho como parte processual. Ora, se após ter ocorrido a preclusão do direito de o contribuinte recorrer ao Conselho, no processo principal, houvesse a possibilidade de o Conselho, no entanto, examinar a mesma matéria constante do processo principal, mas no processo decorrente, haveria o Fisco de, sempre, ter que aguardar o julgamento do processo decorrente, não podendo proceder à ação executiva, apesar de o contribuinte ter permitido o prazo para recurso.

Não se pode perder de vista, outrossim, que a tributação é sempre ex lege e desde que o Fisco tenha conhecimento de que tal ou qual exigência não é cabível, terá o dever de não proceder à cobrança. Imagine-se, por exemplo, que o processo princi-

Acórdão nº 103-08.933

pal teve o recurso considerado perempto e a Fazenda remeteu o respectivo débito para a execução fiscal. De repente, vem a saber que o Conselho de Contribuintes, apreciando a mesma matéria, no processo decorrente, decidiu que não cabia razão ao Fisco. Por dever de ofício a autoridade fiscal não só terá que acatar a decisão do Conselho como também mandar solicitar à Procuradoria da Fazenda Nacional que ingresse, em Juízo, com um pedido de desistência da ação executiva. Veja-se a que absurdo se poderia chegar.

Isto sem falar no abuso que tal prática acabaria por acarretar, pois os recorrentes haveriam de perder o prazo, propositadamente, no processo principal, já que o exame da matéria, no processo decorrente, haveria de lhes facilitar o provimento do recurso. Isto porque, não dispondo o Conselho de elementos suficientes, no processo decorrente, para formar sua convicção acerca do litígio, cujas provas se acham no processo principal, haveria de se pronunciar sobre uma lide sem o devido conhecimento e sem as provas. Se o processo ainda não estivesse na fase executiva ou ainda não estivesse arquivado, poder-se-ia, quem sabe, corrigir a omissão. E se não fosse possível requisitar o processo principal à repartição de origem?

Para que se possa litigar contra o Fisco, como em qualquer lide, é necessário que a parte seja LEGÍTIMA, isto é, que tenha PRETENSAO amparada pelo direito para poder vir ao processo. Do mesmo modo, quando o Fisco procede a um lançamento contra quem não é sujeito passivo, esse lançamento é nulo. Tem-se que distinguir, na omissão de receitas o seguinte:

a) o fato da OMISSÃO DE RECEITAS e só quem é parte legítima para discutir esta questão é a pessoa jurídica. É um absurdo pretender-se discutir no processo contra o sócio esta matéria, pois em razão do princípio da entidade só quem pode responder por omissão de receitas é a empresa;

b) o fato da DISTRIBUIÇÃO DAS RECEITAS OMITIDAS. Este aspecto é específico para o caso de o lançamento ter sido realizado contra a FONTE ou contra o sócio.

Acórdão nº 103-08.933

Ora, se já ocorreu o efeito preclusivo, no processo principal, não há como, do decorrente, vir-se a examinar a matéria relativa a omissão, pois o sujeito passivo já perdeu esse direito.

Se fosse possível, no processo decorrente, examinar -se o mérito de questão que foi objeto do processo principal, no qual ocorreu a preclusão por interposição do recurso fora do prazo, poderia ocorrer a hipótese em que a pessoa jurídica, por ter perdido o prazo, pagou a exigência e, portanto, extinguiu a própria relação jurídica obrigacional; no entanto, por um passe de mágica, teria o direito de "recriar" essa mesma relação jurídica obrigacional para ver o mérito examinado, desta vez no processo decorrente.

Para que se observe o absurdo desta hipótese basta recordar que o CTN possui, no Capítulo IV, Seção I, intitulado EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - MODALIDADES DE EXTINÇÃO, o seguinte preceito:

"Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento

....."

Ora, seria o máximo dos absurdos discutir-se um CRÉDITO QUE NÃO EXISTE.

Outro é o caso do pedido de restituição relacionado com um crédito que o contribuinte diz ter pago indevidamente. Este suporia, no entanto, que se iniciasse outro processo, específico para se solicitar a restituição do imposto pago indevidamente. O que não se pode é pretender, mediante expediente ilegal, criar-se uma espécie de processo de restituição, à margem do processo principal. Em termos práticos é nisto em que se cairia, caso fosse possível analisar o mérito da matéria objeto do processo principal no processo decorrente. Uma vez que a tributação, repita-se, é ex lege, e uma vez provado, no processo decorrente, que o contribuinte tinha razão quanto ao mérito objeto do processo principal,



Acórdão nº 103-08.933

teria o Fisco que restituir o valor pago pela pessoa jurídica, que perdera o prazo para interposição do recurso.

Não se pode pretender que o Conselho de Contribuintes se transforme em órgão administrativo e que "corrija" injustiças e permita "restituição de imposto". O Conselho é apenas um órgão jurisdicional. Ainda que se quisesse examinar essa possibilidade de restituição, no Conselho, tal seria impossível, porque, neste caso, haveria de se suprimir uma instância e, como se sabe, o processo fiscal envolve duplicidade de instância.

Argumenta-se, talvez, que, sendo o princípio da decorrência um princípio de direito processual, e não de direito substantivo, nada impediria que a questão de direito material, que fora objeto do processo principal, venha a ser examinada no processo decorrente.

Ledo engano.

No momento em que determinada questão de direito material já se tornou definitiva no campo processual e, por decorrência, cristalizou-se o débito fiscal, não é mais possível vir o Conselho a examinar uma questão que já se tornou DEFINITIVA na área administrativa.

VIII - OS ENSINAMENTOS DA JURISPRUDÊNCIA

Não foi sem razão que ULPINO nos legou a lição no sentido de que a Jurisprudência é o conhecimento das coisas divinas e humanas e a sabedoria a respeito do que é justo e do que é injusto, assim consolidado no Digesto:

"Jurisprudēcia est divinarum atque humanarum rerum notitia, justi atque injusti scientia" (D. 1, 1,10, 2,).

Mais tarde, acompanhando ULPIANO, o jurisconsulto GAIOS viria a dizer que é tarefa dos jurisconsultos a de constituir o direito (jus condere). *J*

A Jurisprudência não só se insere no gênero da literatura jurídica, mas, sobretudo, exerce função muito mais nobre de forjar o próprio direito e se tornar o monumento vivo da cultura jurídica de uma época.

Não sem razão muitos autores a situam entre as fontes formais do direito, pois a Jurisprudência faz com que a lei se transforme de letra fria e morta em pensamento vivo e fazedor do direito.

Certa feita escreveu ALCEU AMOROSO LIMA que a verdadeira sabedoria era aquela demonstrada pelo homem que sabia viver no presente, projetando sua visão para o futuro, mas aproveitando-se da experiência do passado. Esse escritor se pôs em consonância, aliás, com a tradição tomista segundo a qual uma questão deve ser analisada segundo a tridimensão do espaço, em comprimento, largura e profundidade (per longum, latum et profundum). A teoria moderna da nomogênese, aliás, ao seguir SAUER, aponta para a circunstância de a lei ser fruto da conjugação dos VALORES que predominam numa sociedade na época da feitura da lei, dos FATOS que são considerados significantes para a legislação. A NORMA cristaliza esse junção de fatos e valores. A Jurisprudência é o espelho dos valores dos órgãos que julgam diuturnamente, como um repertório de experiência e de síntese dos estudos feitos através do tempo pelos julgadores. Não se pode desprezar essa riqueza amontoada através do suor dos que nos precederam, numa simples penada, como está acontecendo neste momento.

No Acórdão nº 102-17.078, de 12.09.78, ficou assentado em sua ementa:

"DECORRÊNCIA - Os créditos tributários de responsabilidade da pessoa física, quando representam mera decorrência de exigência formalizada contra a pessoa jurídica, em relação à qual não se utilizou, o sujeito passivo da obrigação tributária do direito de impugnação ou recurso, devem ter sua cobrança mantida.

Recurso a que se nega provimento."

Acórdão nº 103-08.933

Destaco trecho do voto do Relator da matéria, no seguinte sentido:

"Após ter sido o feito convertido em diligência, informa a repartição fiscal que, ao contrário do afirmado pelo interessado, não houve interposição de recurso voluntário no referido processo da pessoa jurídica; inclusive o valor do crédito tributário formalizado nesse processo está sendo pago pelo autuado, mediante sistema de parcelamento, fato esse que importa, inclusive no reconhecimento integral do débito por parte do sujeito passivo. Constitui entendimento manso e pacífico de todas as Câmaras deste Conselho o de que os processos formados por reflexo devam seguir a mesma sorte daqueles que lhe tenham dado origem."

Certa ocasião, deparei-me com um processo decorrente, cuja matéria de mérito não fora apreciada no processo principal pelo fato de ter decaído o direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento. Entendi que esta circunstância haveria de afetar, também, o processo decorrente, já que este correra todo o tempo como uma consequência natural do processo matriz. A matéria foi objeto do Acórdão nº 103-08.110, de 16.10.87, que se acha assim ementado:

"IRPF - CÉDULA "F" - RENDIMENTOS - LUCRO ARBITRADO - DECADÊNCIA - DECORRÊNCIA.

Não tendo prosperado o lançamento, na pessoa jurídica, com base no lucro arbitrado, por ter ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento, a exigência contra o sócio, em razão da distribuição desse lucro, também não poderá prosperar em virtude do princípio da decorrência, já que em toda a tramitação processual foi mantida a vinculação entre ambos os processos."

Nessa ocasião, tive a oportunidade de invocar a Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº CSRF/01-0.651, de 11.04.86, assim ementado:

"IRPF - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - DECADÊNCIA.

Acórdão nº 103-08.933

Trata-se de tributação, por decorrência, de tribuição disfarçada de lucros. Baseada, a tributação, em lançamento declarado decadente, processo matriz, igual sorte colhe o recorrente desde que mantida foi a vinculação entre ambos os efeitos em toda a tramitação."

O Relator da matéria fora o Cons. Urgel Pereira Lopes, de cujo voto transcrevi o seguinte trecho:

"Certo que os prazos decadenciais pode não coincidir para as pessoas jurídicas e para as pessoas físicas. Em tais situações, os decorrentes devem, então, ter vida própria, autônoma, em relação aos principais. Afinal, uma vez instaurados, são dois processos distintos. Não assim, ao menos em termo de mérito, se a sorte de ambos sofre tramitação de ininterrupta vinculação, como ocorreu neste caso. Mantida a vinculação, a sorte de um comunica-se ao outro."

O Conselho de Contribuintes sempre tem insistido na distinção entre os objetos do processo matriz e do processo decorrente, da tal sorte que não se pode pretender analisar, neste último a matéria que já foi decidida no matriz. A propósito, cito o Acórdão nº 102-21.065, de 04.04.81, assim ementado:

"DECORRÊNCIA DE AÇÃO FISCAL CONTRA PESSOA JURÍDICA.

- Reconhecida a omissão pela pessoa jurídica mediante o pagamento do débito fiscal exigido, não cabe discutir o mérito de tal incidência no processo decorrente.
- O lucro omitido, considerado automaticamente distribuído, é classificável na cédula "F" da declaração dos sócios beneficiados."

Cito, em especial, os Acórdãos nºs 102-18.744, de 10.12.81, 102-18.944, de 16.03.82, 102-19.050, de 11.05.82, todos eles apresentando a seguinte ementa:

"DECORRÊNCIA - Ocorrendo a definitividade do lançamento na pessoa jurídica, pela ausência de recurso, é de se manter o lançamento decorrente, na cédula "F" da declaração de rendimentos do

Acórdão nº 103-08.933

sócio quotista, dada íntima relação de causa e efeito."

Note-se que nos três casos a hipótese era a mesma:

- a) definitividade do lançamento da pessoa jurídica;
- b) ausência de recurso no processo principal;
- c) manutenção do lançamento decorrente.

O Relator da matéria foi o Cons. WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, de cujo voto transcrevo o seguinte trecho:

"As razões oferecidas na peça recursória, envolvendo o mérito, por não terem sido prequestionadas na peça impugnatória, não poderão ser levadas em consideração no julgamento deste recurso."

Parafraseando o Relator, poder-se-ia dizer que se o Conselho, sponte sua ou a pedido do contribuinte, examinasse o mérito do processo principal por ocasião da apreciação do recurso no processo decorrente estaria inovando no feito.

Caso significativo foi o examinado no Acórdão nº 102-20.289, de 06.07.83, sendo Relator, outrossim, o Cons. WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, que em seu voto escreveu:

"Por se tratar de lançamento decorrente, a Secretaria Geral deste Conselho, promoveu a diligência de fls. 68, objetivando tomar conhecimento do paradeiro do processo principal.

As fls. 69, atendendo a diligência retro, a delegacia de origem informou que a pessoa jurídica, após a decisão de primeira instância não interpôs recurso a este Conselho, por se conformar com a exigência, requerendo em seguida o parcelamento, conforme faz prova os documentos de fls. 88.

Assim sendo, em se tratando de processo decor-



Acórdão nº 103-08.933

rente, no momento em que ocorreu a definitividade do lançamento principal, realizado contra a pessoa jurídica, este se projeta na cédula "F" da declaração de rendimentos da pessoa física do sócio, na proporção de sua participação societária, dada a íntima relação de causa e efeito e nos precisos termos do art. 34, letra "a" do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, então vigente."

Este julgado é bastante elucidativo, pois alguém poderia dizer que se faria injustiça contra o sócio, já que a empresa resolveu pagar, sem consultá-lo. Logo, dever-se-ia dar oportunidade a esse sócio para invocar, novamente, a questão de mérito, por sentir-se prejudicado com a atitude da empresa. O argumento se reveste de carga emocional, e nada tem de racional, pois não tem o sócio titularidade para ser "parte" no tocante à matéria da omissão de receitas.

De outra feita a 2ª Câmara do 1º C.C., no Acórdão nº 102-20.416, de 13.09.83, assim se posicionou no seguinte sentido:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA - DECORRÊNCIA.

Consolidado o crédito fiscal exigida da pessoa jurídica, a sua definitividade estende-se ao lançamento por reflexo formalizado contra as pessoas físicas dos sócios da mesma, e ou titular da empresa individual."

No Acórdão nº 102-20.406, de 18.08.83, a 2ª Câmara do 1º C.C. assim se pronunciou:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA.

Tributação reflexa ou decorrente, com o pagamento do imposto devido pela pessoa jurídica, no processo principal, em que não ocorreu impugnação quanto ao arbitramento e fixação do imposto devido."

No Acórdão nº 102-20.108, de 10.05.83, ficou assentado na ementa:

Acórdão nº 103-08.933

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA.
TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

Consolidado o crédito fiscal exigido da pessoa jurídica, a sua definitividade estende-se ao lançamento por reflexo formalizado contra o sócio da mesma."

Caso curioso é aquele em que o contribuinte não perde o prazo no processo principal, mas entra com o recurso fora do prazo no processo decorrente. Nesta hipótese, sim, embora perempto o recurso, a perempção não tem possibilidade de prosperear contra o contribuinte. Isto porque o processo decorrente é iniciado sob a ótica do princípio da causalidade e, sendo efeito, aplica-se o velho princípio filosófico escolástico: sublata causa, tollitur effectus. Se o processo decorrente foi iniciado para cobrança de imposto, em razão de omissão de receitas e, no processo principal, fica assentado que não houve omissão, é óbvio que não poderá o Fisco cobrar imposto em razão de distribuição.

Como o tributo é sempre ex lege, a solução encontrada pelo Conselho de Contribuintes é a seguinte: sob o aspecto processual, não conhece do recurso interposto extemporaneamente no processo decorrente, mas alerta a Administração para o fato de que, inexistindo o pressuposto da tributação, não é possível exigir imposto do contribuinte. A coisa julgada formal não impede que se tome, na prática, posição diversa, por ter a tributação perdido o seu OBJETO. Cito, como exemplo, o Acórdão nº 101-75.073, de 16.02.84, em cuja ementa se lê:

"IRPF - DECORRÊNCIA - PEREMPÇÃO - Tendo sido tomado ciência da decisão singular no dia 10 de março de 1983, não se toma conhecimento do recurso por perempto, porque foi apresentado no dia 13 de abril, mas a fiscalização deve aplicar o efeito do que foi decidido pelo Conselho no processo principal, quando foi dado provimento ao recurso, eliminando o fato gerador do Imposto de Renda."

Note-se a solução eminentemente jurídica encontrada pela 1ª Câmara do 1º C.C. para o caso: não tomou conhecimento

Acórdão nº 103-08.933

mento e, portanto, não apreciou o mérito, mas, por outro lado, alertou a fiscalização para o fato de que o processo deveria ser revisto pela autoridade executora, tendo em vista o fato de o processo principal ter sido apreciado e a "causa" da tributação ter sido declarada inexistente.

Gostaria de acentuar um pormenor: A CÂMARA NÃO APRECIOU O RECURSO PEREMPTO.

Toda vez, pois, que o recurso, no processo decorrente, é perempto, o Conselho de Contribuintes não poderá apreciar o mérito deste, no processo decorrente. O que poderá ocorrer é, como no caso acima, alertar-se a autoridade lançadora, se for o caso.

No Acórdão nº 101-74.117, de 10.02.83, a 1ª Câma ra decidiu no seguinte sentido:

"IRPF - PEREMPÇÃO NA DECORRÊNCIA - A compatibilização de procedimentos não dispensa tratamentos iguais ao processo matriz e ao decorrente e, embora, quanto a este, o recurso esteja perempto é de aplicar-se à decorrência o que foi decidido no processo principal ou matriz."

Note-se o princípio utilizado pelo Relator: "a compatibilização de procedimentos não dispensa tratamentos iguais ao processo matriz e ao decorrente". Se, no matriz, se deu provimento ao recurso, embora no processo decorrente o contribuinte tenha perdido o prazo de defesa, a única consequência é a perda do direito de ver apreciado o processo decorrente, não se tornando conhecimento do recurso, mas, por outro lado, para efeitos práticos, não poderá a repartição local mandar o processo decorrente para a fase executiva, pois faltaria o pressuposto básico da tributação, que é a ocorrência do fato gerador ou a existência de infração.

Outro é o caso de a preclusão ocorrer no processo principal: neste caso, cristaliza-se o débito tributário e

Acórdão nº 103-08.933

não se poderá, no processo decorrente, pretender julgar a questão de direito material constante do processo principal. Aqui, sim, a exigência constante do processo principal tem reflexo no processo decorrente, embora este tenha sido apresentado dentro do prazo.

O Conselho pode simplesmente cumprir sua prestação jurisdicional não se reportando ao fato de a questão de direito material ter influência no processo decorrente, como aconteceu no Acórdão nº 103-05.526, de 19 de maio de 1983, em que o Relator da matéria, Cons. FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, assim se pronunciou a respeito de um recurso apresentado intempestivamente no processo decorrente:

"Como resultou evidente do relatório, trata-se de recurso interposto fora do prazo que é fatal.

Assim, preclusa a matéria tributária a abrir oportunidade a fase de cobrança do crédito fiscal.

É verdade que, por se tratar de matéria reflexa que segue a mesma sorte do principal, a apreciação de mérito ensejaria o procedimento parcial do recurso para excluir da base de cálculo o valor correspondente ao percentual do capital social, relativamente aos valores providos na pessoa jurídica.

Todavia, ante a configurada existência de questão preliminar que impede à Câmara adentrar no mérito, meu voto é no sentido de não se conhecer do recurso por interposição fora do prazo."

Desejo, ainda, invocar o Acórdão nº 102-18.917, de 18.02.82, em cuja ementa se lê:

"Inexistência de apelo na tributação da pessoa jurídica e indiscutível reflexo ou decorrência na pessoa física, participante da sociedade beneficiária do aumento de capital."

O fato de a pessoa jurídica concordar com o lance, no processo principal, implica em tributação, ainda que nas pessoas físicas dos sócios, no processo decorrente. Pouco

Acórdão nº 103-08.933

importa o fato de o sócio A ou o sócio B não ter concordado com a tributação na pessoa jurídica. A decorrência é inevitável, conforme ficou assentado no Acórdão nº 102-19.213, de 06.07.82:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA - DECORRÊNCIA.

Concordando a pessoa jurídica autuada com o lançamento do imposto, a consequência direta é a convalidação do lançamento feito contra a pessoa física, sócia da empresa, já que é ela a beneficiária direta da irregularidade apurada no processo matriz. Recurso a que se nega provimento."

O argumento, por vezes invocado, de que o sócio seria injustiçado, pois ele não apoiara a concordância da pessoa jurídica, é meramente "sentimental", nada tendo de jurídico. Tem ele, neste caso, os meios legais para se ressarcir dos prejuízos advindos da concordância da pessoa jurídica. Com razão, o Cons. WAGNER GONÇALVES acentuou em seu voto, no caso do Acórdão nº 102-19.213/82:

"As fls. 33 e 34, declara a Fiscalização que a firma..... conformou-se com o lançamento, e junta cópia do requerimento da empresa pedindo o parcelamento do débito.

Assim, merece ser mantida a decisão a quo.

Havendo passivo fictício ou omissão de receita na pessoa jurídica, a consequência lógica é a tributação desses rendimentos distribuídos na pessoa dos sócios.

Tal entendimento é pacífico no Conselho, como se vê do acórdão, entre outros, nº 102-18.845, julgado em sessão de 15 de fevereiro de 1982, no qual ficou explicitado:

"Decorrença - Ocorrendo a definitividade do lançamento principal na pessoa jurídica, recebe o processo decorrente o mesmo destino daquele, ante a íntima relação de causa e efeito."

Este julgado é elucidativo para o presente estudo. Imagine-se, como estava pretendendo o Relator vencido, que, por questão de justiça, se desse à pessoa física o direito de no processo decorrente, ter analisado o mérito, que não o foi

Acórdão nº 103-08.933

no processo principal. Poderia acontecer, até, que este ou outro Colegiado que viesse a apreciar a mesma matéria, no processo de corrente, decidisse que não ocorreria o passivo fictício. Ter-se-ia o absurdo de a própria empresa CONFESSAR a infração e pedir o parcelamento do débito e, de outro, o Conselho vir a dizer que não existiu a infração que a própria infratora diz ter existido.

Não se deve perder de vista o velho princípio popular: "é melhor um péssimo acordo do que uma boa demanda". Afinal os juízes não são deuses e cometem enganos. Por isso, o Direito previu os "recursos" para o contribuinte ter oportunidade de ver seu caso apreciado por uma segunda vez. Se este não se utilizou deste direito, perdeu a oportunidade de ver apreciada sua pretensão. Não se pode, a título de uma pretensa "justiça", engendar meios fora da lei para se ver a demanda novamente julgada, pois assim seria um verdadeiro "motu continuo" jurídico, o que só se previu em música ou em aparelhos que têm por função repetir a mesma coisa.

A JURISPRUDÊNCIA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS é nesse mesmo sentido.

Cito, a título de exemplo, a ementa do Acórdão nº CSRF/01-0.304, de 07.03.83:

"IRPF - DECORRÊNCIA - OMISSÃO DE RECEITA - A decisão, prolatada no procedimento instaurado contra a pessoa jurídica, que venha a declarar materializado ou insubsistente o suporte fático que também alicerça a relação jurídica referente a exigência formalizada contra a pessoa física ou fonte, nos intitulados procedimentos decorrentes ou reflexos, faz coisa julgada no mesmo grau de jurisdição administrativa e nos demais, se a decisão for irrecorribel ou, sendo recorribel, não houver sido apresentado o apelo no prazo legal." (grifei).

O acórdão se reporta à figura da coisa julgada, isto é, decisão contra a qual não seja possível interpor recurso e, por conseguinte, já se tornou definitiva no campo administrativo.

Acrescenta o acórdão que a definitividade da decisão faz coisa julgada não só no mesmo grau de jurisdição, com também nos demais graus de jurisdição. Se, por exemplo, a empresa perdeu o prazo para a interposição do recurso voluntário, a decisão de primeiro grau faz coisa julgada não só para os julgamentos a serem realizados em primeira instância como nas demais instâncias.

Aborda, ainda, o acórdão dois casos em que se verifica a coisa julgada administrativa:

a) se a decisão for irrecorrível, isto é se contra ela não couber mais recurso algum;

b) se a decisão for recorrível, mas não for apresentado apelo no prazo legal.

No primeiro caso, a decisão faz coisa julgada administrativa porque se deu a DEFINITIVIDADE da decisão, qualidade esta que os alemães chamam de Bestandkraft, ou força da definitividade da decisão. Quem já leu a obra de PONTES DE MIRANDA sabe muito bem que ele, baseado na doutrina alemã, distingue a força da decisão dos efeitos desta, acentuando que o importante na coisa julgada não são os efeitos da sentença, mas a força desta, isto é, a autoridade de fixar o direito que se transforma em lei para as partes.

A segunda hipótese contempla no acórdão é a da PRECCLUSÃO do direito.

O importante em matéria de coisa julgada não é só o fato de a matéria não mais poder ser discutida no processo, formando a chamada coisa julgada formal, e sim a impossibilidade de a mesma matéria ser novamente discutida em qualquer outro processo. O que o acórdão invocado sustenta é precisamente o fato de o que ficou decidido no processo principal formar coisa julgada para o processo decorrente, e coisa julgada, portanto, não só formal como também material.

Acórdão nº 103-08.933

Pouco importa, portanto, que a empresa, no processo principal, tenha perdido o prazo. Se o perdeu, a decisão de primeira instância faz coisa julgada. Inclusive em instância superior.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais sustenta, na realidade a tese que está, entre muitos outros, no Acórdão nº CSRF/01-0.533, de 19.04.85, assim ementado:

"I.R.P.F. - TRIBUTAÇÃO REFLEXA. O decidido no processo matriz quanto à matéria que, por sua natureza ou decorrência de lei, implique reflexo na tributação das pessoas físicas dos sócios, aplica-se por inteiro aos processos que lhes sejam decorrentes. Da mesma forma, inocorrida a tributação no processo principal, a tributação reflexa não pode prosperar."

Em vários julgados invoca-se o princípio da causalidade, pois o fenômeno da tributação acompanha o fenômeno econômico. Se uma receita é omitida pela empresa (CAUSA), segue-se que essa receita foi distribuída a alguém, pois do contrário se encontraria devidamente escriturada. O fenômeno da distribuição automática (EFEITO) é decorrência lógica que une a causa ao efeito. Por conseguinte, provada a existência de omissão de receitas, segue-se, por logicidade, a distribuição automática. Tem-se, então, duas matérias: no processo principal discute-se a "omissão", enquanto no processo decorrente ou reflexo se discute o fenômeno da "distribuição". Deste modo, tornando-se a matéria, no processo principal, irrecorribel e tendo ficado assentado que ocorreu a omissão de receita, segue-se que essa receita foi automaticamente distribuída aos sócios.

Esta tem sido a lição da Jurisprudência, que não se deve olvidar.

IX - CONCLUSÃO

A preliminar suscitada pelo Relator da matéria não pode prosperar, além de não ter suporte legal, pelos seguintes

Acórdão nº 103-08.933

motivos:

a) o exame da mesma matéria em dois processos haveria de ferir o princípio da não-contradição, pois caso admitida a tese do Relator poderia ocorrer a hipótese de no processo principal a omissão ter sido considerada existente e, no processo decorrente, não;

b) o exame da mesma matéria no processo principal e no decorrente é impossível em razão do objeto, das partes e da causa de pedir;

c) o princípio da decorrência não se confunde com o princípio da continência, de tal sorte que a relação entre o processo matriz e o decorrente é semelhante à relação entre a causa e o efeito e não entre o continente e o conteúdo. De resto, na conexão de ações há dois princípios norteadores, que inexitem na decorrência:

- o princípio da unidade de processo;

- o princípio da unidade de julgamento;

d) o processo principal não se relaciona com o decorrente como uma questão prejudicial;

e) a decisão de primeira instância, que não mais puder ser objeto de recurso voluntário para o Conselho de Contribuintes, se transforma em decisão definitiva, tendo implicações, portanto, no processo decorrente, como as que existem entre a causa e os efeitos;

f) a pretensão do Relator, se acolhida, haveria de ferir a Jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Assim sendo, voto no sentido de se rejeitar a preliminar suscitada pelo Relator e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 13 de março de 1989

~~ANTONIO DA SILVA CABRAL~~


PRESIDENTE E RELATOR
DESIGNADO

VOTO VENCIDO

Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO, Relator

I - INTRODUÇÃO

Nestes autos há uma questão prejudicial de mérito, que levantei em sessão para ser submetida à votação.

Tal questão prende-se à determinação da extensão e profundidade do denominado "princípio da decorrência" em matéria do processo administrativo fiscal.

Tenho, com a devida venia, que tal princípio da decorrência é relativo e não absoluto, como pensam alguns. A posição desse relator na matéria, aliás, antes, já tinha sido objeto de longa e rica discussão nessa Câmara, quando foram apreciados os Recursos nºs 49.650 e 49.651, de interesse da empresa CARVALHEIRA & CARVALHEIRA LTDA. Naquela oportunidade, tenho esse Colegiado composição diversa da de hoje, a tese da relatividade do princípio da decorrência foi vitoriosa, por maioria de votos, tanto que, nos processos decorrentes de então, não obstante a intempestividade da impugnação no processo matriz, determinou-se, em louvor a essa concepção de relatividade, que se fizesse diligência nos processos decorrentes, a fim de que se verificasse, materialmente, a ocorrência de fato do pressuposto fático da tributação reflexa, ou seja, salvo engano, a presunção de omissão de receitas.

No caso agora sob apreciação, a situação é um pouco diversa, sem entretanto, afetar o cerne da questão maior, que é, precisamente, a determinação da extensão e profundidade do referido princípio, tão aplicado em nossos Tribunais Administrativos.

II - SÍNTESE DA QUESTÃO SOB JULGAMENTO

Em discussão a determinação da extensão e profun-

Acórdão nº 103-08.933

didade do chamado princípio da decorrência no âmbito do processo administrativo fiscal, em especial no que concerne ao imposto de renda.

Várias são as formas pelas quais se procura expressar o referido princípio, tais como:

. Aplica-se ao processo decorrente ou reflexo o que ficou decidido no processo principal;

. A sorte do processo principal determina a solução ou resultado que se deve dar ao processo decorrente;

. Em razão do princípio da decorrência ou de causa e efeito decide-se no processo decorrente segundo o que ficou decidido no processo principal;

. Etc...

No centro de tudo está sempre inserida a idéia mestra no sentido de que a solução de um processo, dito principal, determina a solução que se deve dar a um outro processo, dito decorrente, efeito, ou derivado daquele outro primeiro.

Tal orientação naturalmente não nasceu do nada, nem foi criada ao acaso ou por mera construção sem base legal. Assenta-se no direito, obviamente, posto que interpretado de forma a sofrer alguns reparos, data venia, quanto à extensão e profundidade.

No âmbito do imposto de renda apóia-se ela na constatação de que algumas infrações às normas reguladoras do referido tributo, de regra geral, geram um duplo efeito tributário: um para as pessoas jurídicas, outro para as pessoas naturais ou físicas que são seus sócios ou acionistas ou mesmo titular, quando se trata de firma individual, ainda que a tributação dita refleja ou decorrente se faça pelo regime de fonte.

Exemplos dessas infrações:



Acórdão nº 103-08.933

. Qualquer espécie de omissão de receita ou de redução dos resultados da empresa que, legalmente, ou por presunção da lei, absoluta ou relativa, é considerada como automaticamente distribuída aos sócios ou administradores das pessoas jurídicas;

. Constatação de custos ou despesas inexistentes, com igual consideração;

. Distribuição disfarçada de lucros, idem.

. Casos de arbitramento dos lucros da pessoa jurídica, idem.

A circunstância legal desses resultados serem tributados na pessoa jurídica, quando sociedade por ações, sem possibilidade de identificação dos acionistas, ou mesmo após, para as omissões de receitas e quaisquer outros procedimentos que impliquem na redução do resultado das pessoas jurídicas, por efeito da sistemática introduzida pelo art. 8º do DL. nº 2.065/83, materialmente, penso, não teve o condão de alterar a natureza das coisas, para os efeitos da apreciação ora feita. Mudou a sistemática da tributação, não porém sua essência, conforme já decidido inclusive pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

III - PREMISSAS

Muitos embora, assim, a construção do chamado princípio da decorrência tenha ido buscar no direito material sua inspiração imediata e prática, o fato é que a consideração, aplicação e realização do mesmo somente se dá em razão dos processos respectivos e no âmbito do procedimento administrativo fiscal.

Logo, uma primeira conclusão e reparo impõe-se, a nível de premissa:

(1) Posto que informado pelo direito material,



Acórdão nº 103-08.933

o princípio da decorrência é de caráter predominantemente processual, devendo ser pesquisado, na sua extensão e profundidade em função dos princípios do processo em si e não em razão do pragmatismo extraído do direito material.

Premissa número dois:

(2) Posto que chamado direito instrumental ou meio, o fato é que, enquanto direito e norma, os princípios e regras de direito processual têm igual ou até superior valor ou hierarquia, quando em concorrência com as demais normas jurídicas, dependendo do contexto pesquisado.

Premissa número três:

(3) É a Constituição Federal que consagra as normas que fundamentam todas as demais, e assim os princípios da ampla defesa, em todo (e cada) processo, além da regra maior do devido processo legal.

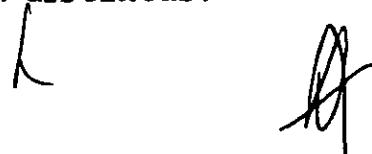
Premissa número quatro:

(4) Qualquer que seja a consideração, inegavelmente há um outro processo, o denominado decorrente.

IV - RESSALVAS QUANTO AOS EFEITOS (DOSAGEM DA CARGA DE DECORRENÇIA) DAS NORMAS DO DIREITO MATERIAL, NOS PROCESSOS DECORRENTES.

O direito é um só.

Mas, mesmo para aqueles que fazem apoiar a aplicação quase que absoluta do chamado princípio da decorrência, de modo automático, dispensando qualquer outra pesquisa quanto aos fatos em si, objeto da verificação da existência dos efeitos tributários respectivos, há que se fazer algumas distinções quanto à carga ou efeitos da referida decorrência. São situações bem distintas:



(1) Decorrência em razão de arbitramento de lucros.

(2) Decorrência nas hipóteses de distribuição disfarçada de lucros.

(3) Decorrência por efeito do uso da faculdade de se optar pelo lucro presumido.

(4) Decorrência em razão de presunção, de regra geral, relativa, de omissão de receita, por quaisquer de suas modalidades, clássicas ou não: saldo credor de caixa, passivo fictício ou passivo não comprovado, suprimentos de efetividade e origem não comprovadas, compra sem nota, venda sem nota, etc.

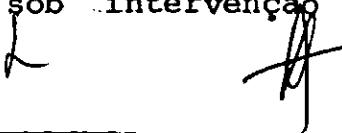
(5) Outras formas de redução do lucro líquido que tenham à base custos ou despesas inexistentes.

(6) Etc.

Diz-se por exemplo que o lucro arbitrado é um lucro legal. Ou seja, decorre da lei. Portanto, uma vez fixado, impossível seria discutir-se sua existência real ou não. Essa existência nunca seria real (ou melhor, nunca coincidiria com a existência real de algum resultado).

E, em assim sendo, tornar-se-ia absolutamente impossível discutir-se num processo decorrente, em que esse lucro, arbitrado, é considerado como automaticamente distribuído, se efetivamente essa distribuição realmente ocorreria ou não ou se ocorreria em determinado montante ou num outro. Haveria como que uma ligação ou decorrência automática.

Porém, pergunta-se: com todos os elementos disponíveis, poderia ou não o sócio, p. ex., provar (melhor, demonstrar) que o próprio arbitramento em si foi ilegal (v.g., foi feito sob falso pressuposto) e com isso afastar, para si, os efeitos do referido arbitramento? Imagine-se, p. ex., um empresa sob intervenção



por efeito de liquidação extra judicial ou mesmo desapropriação (no Rio de Janeiro tivemos exemplo recente, com as empresas de transporte coletivo). Nesses casos, os novos administradores, por interesses vários podem até assentir com o arbitramento em razão de fatos passados. Como fica o sócio autuado por decorrência? Está impossibilitado de demonstrar que os pressupostos do arbitramento e mesmo da defesa esboçada pela empresa foram insuficientes para justificar essa medida drástica e sua manutenção? Penso que não: A tese muito técnica e pouco prática de se argumentar com o direito de um regresso nessas hipóteses parece-me insustentável, se há um caminho mais curto e nem por isso distante do direito e sua melhor aplicação.

De qualquer forma, reconhece-se: nas hipóteses de arbitramento, sob a ótica do direito material, conectado com o processo, se está talvez diante de uma das hipóteses em que a carga da chamada decorrência é uma das mais fortes.

Idem, quando há opção pelo lucro presumido, quando a parcela decorrente desse.

Idem, quando o caso é de distribuição disfarçada de lucros, ainda que haja quem faça restrições ao uso da terminologia processo decorrente para esses casos.

O mesmo já não ocorre quando a decorrência baseia-se numa presunção de omissão de receita, mormente porque, de regra geral, são presunções relativas, isto é, que admitem prova em contrário, a cargo do contribuinte.

Todos sabemos que no caso de presunção pode ... até nem ter havido, de fato, realmente, a omissão de receita em si. Diante de uma presunção, relativa, de omissão de receitas, a contra-prova fica a cargo do contribuinte, que, nem sempre, preparou-se previamente para se defender e/ou defendeu-se em última ... análise mal. Não obstante, prevalece a presunção.

Os casos de suprimentos de caixa são exemplos vi

vos dessa situação. Quando ocorre passivo não comprovado também o julgador pode até sentir que na hipótese realmente é quase certo que a omissão de receita em si não tenha ocorrido. Porém .. diante dos elementos e fracas razões trazidas ao processo, não há .. como deixar de confirmar a presunção autorizada pela lei.

Aí estaria o sujeito passivo no processo decorrente impossibilitado de se haver com sucesso com melhores provas e/ /ou razões? Estaria impedido de provar ao contrário à .. presunção que por sua essência, legal, é relativa, e que prova em contrário pela lei mesma admite?

Tenho que não.

V - ALGUMAS DISTINÇÕES EM MATERIA DE PROCESSO

No plano do direito processual há também situações, distinções e distinções, não sendo possível , nem tampouco recomendável, passar de liso sobre algumas conquistas da ciência do direito e mesmo da legislação pertinente.

Parece não haver nenhuma dúvida no sentido de que os institutos do direito processual civil são utilizados para a pesquisa e determinação dos efeitos equivalentes dos atos e termos do procedimento administrativo fiscal, no caso, regulado basicamente pelo Decreto 70.235/72.

No processo civil usa-se, p.ex. a expressão "sentença" que tem seu equivalente no processo administrativo fiscal no termo "decisão". Lá fala-se em contestação; aqui em impugnação, etc.

Todavia, ninguém desconhece que as características, efeitos e repercussões desses atos, terminam por ser equivalentes em termos processuais, ainda que se façam (e devem realmente ser feitas à luz do direito como um todo) distinções tipo: a rigor não há coisa julgada administrativa. Porém, há decisão administrativa definitiva (cfr. art. 42 do Decreto 70.235/72), que mu

tatis mutandis, quanto à definitividade, na esfera administrativa, tem os mesmos efeitos da sentença transitada em julgado na via judicial. Daí não haver impropriedade em se transportar os conceitos de coisa julgada formal e coisa julgada material para definitividade formal e definitividade material da decisão administrativa.

Muito importante no caso, sem nenhuma pretensão de esgotamento da matéria, é aprofundar-se um pouco mais na classificação das decisões administrativas segundo sua natureza, bem como seus efeitos ou consequências.

Importando-se do direito processual civil, pode-se classificar as decisões administrativas em (1) decisões definitivas e (2) decisões terminativas.

São definitivas as decisões em que o julgador:

(a) acolhe ou rejeita a impugnação de contribuinte, total ou parcialmente (equivalente, art. 269, I, do CPC);

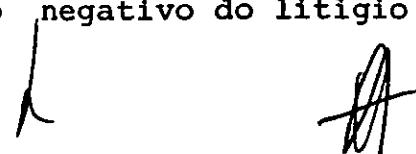
(b) pronuncia-se sobre a decadência (não tem sido aceita a prescrição na via administrativa - CPC, art. 269, IV);

(c) homologue recolhimento total ou parcial de crédito tributário respectivo (art. 269, II, III e V).

São terminativas as decisões em que o julgador põe fim ao processo sem decidir a lide:

(d) porque reconheceu inexistente qualquer pressuposto de instauração ou desenvolvimento válido do processo ou mesmo ausência de condições para o mesmo (CPC, art. 267, nºs IV e VI);

(e) em razão de impedimento processual (CPC, art. 267, nºs II, III, VII, IX e X) ou pressuposto negativo do litígio



Acórdão nº 103-08.933

(art. 267, nºs I e V).

As primeiras são decisões de fundo ou de mérito. Já as segundas são decisões meramente formais ou processuais. As primeiras definem um juízo, constituindo-se em meio e modo de compor a lide, essas não. As primeiras incidem sobre um conflito inter-subjetivo e litigioso de interesses, o que persiste nas segundas. Enquanto o objeto daquelas está na própria lide, o objeto dessas corresponde à admissibilidade da tutela jurisdicional. Os julgamentos definitivos produzem efeitos, apenas, internos; os terminativos não. Ainda, as decisões definitivas subdividem-se em declaratória, condenatória ou constitutiva, o que não se verifica com as terminativas. Por serem proferidas com os requisitos exigidos no art. 458 do CPC, ao contrário das primeiras, cuja observância a tal dispositivo é imprescindível. E, finalmente, as definitivas fazem coisa julgada material e formal; as terminativas não produzem a coisa julgada material, mas, somente, a preclusão.

Imprescindível, pois, o exame, mesmo que em poucas linhas, de certas noções diferentes à coisa julgada.

A coisa julgada tem conteúdo na Lei de Introdução no Código Civil, verbis:

"Art. 6º - A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

.....

3º - Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso."

Já os romanos, com o conhecimento jurídico que lhes era peculiar, entendiam a coisa julgada como a decisão da autoridade judiciária pondo fim ao litígio com a condenação ou absolvição do réu ("res judicata dicitur quae finem controversiatum pronuntiatione judicis accipit, quod vel condemnationem continet").

(Assinatura)

O professor De Plácido e Silva, em sua tradicional obra "Vocabulário Jurídico", vol 1, Editora Forense, 1a. edição, RJ, 1963, pág. 354, com clareza e precisão, discorre a respeito da coisa julgada.

"COISA JULGADA - Também se diz caso julgado. Entende-se como coisa julgada (res judicata) a sentença, que se tendo tornado irretratável, por não haver contra ela mais qualquer recurso, firma o direito de um dos litigantes para não admitir sobre a dissidência anterior qualquer outra oposição por parte do contendor vencido, ou de outrem que se sub-rogue com suas pretensões improcedentes. Revela, pois, o pressuposto da verdade firmada ou confirmada pelo decisório judicial que se mostra irreverível ou irretratável, segundo a regra: res judicata por veritate habetur. Desse modo, a coisa julgada pressupõe o julgamento irretratável de uma relação jurídica anteriormente controvertida. Nesta razão, a autoridade da res judicata não admite, desde que já foi reconhecida a verdade, a justiça e a certeza a respeito da controvérsia, em virtude da sentença dada, que venha a mesma questão a ser ventilada, tentando destruir a soberania da sentença proferida anteriormente e considerada irretratável, por ter passado em julgado. Domina, assim, na evidência da coisa julgada a existência de uma relação jurídica, anteriormente julgada, sob fundamentos de determinada razão de pedir ou sejam, a igualdade do pedido e a igualdade da causa de pedir, em vista do que se verifique que a controvérsia anterior, surgida com idênticos fundamentos, foi julgada para contrapor-se a qualquer semelhante divergência futura. Nas duas identidades, de pedido e de causa de pedir, integram-se os requisitos da identidade jurídica da relação julgada e da identidade da qualidade jurídica da pessoa que venha pleitear, procurando quebrantar o decisório, que já se tornou inacatável pela autoridade da coisa julgada."

A legislação pátria, seguida pelos doutrinadores, adotou a divisão clássica entre "coisa julgada formal" e "coisa julgada material".

Pelas palavras de Chiovenda, coisa julgada formal, pressuposto básico da coisa julgada material, "é a preclusão máxima". Ou seja, constitui-se na imutabilidade da decisão, como ato processual, na estabilização interna do julgamento, por não caber mais qualquer recurso, ou pela sua intempestividade, ou, ain-

da, pela desistência ou renúncia da parte interessada. Em consequência, a decisão não poderá ser reexaminada, modificada ou reformada no mesmo processo em que foi proferida. Seus efeitos, pois, tornam-se imutáveis.

Decorrente da coisa julgada formal, a material (art. 467, CPC) representa a "força obrigatória e vinculante do acertamento de uma relação jurídica" (Betti). Então, a coisa julgada material, ou a autoridade de coisa julgada, segundo alguns autores, impede a discussão e o exame, mesmo em outro processo de igual relação de direito material, já anteriormente decidida.

Todas essas considerações, penso, com a devida venia, interessam aos objetivos aqui propostos (fixar o real alcance do chamado princípio da decorrência).

Não se desconhece p. ex., que essa Câmara através do recentíssimo acórdão nº 103-08.479, de 5 de julho de 88, tendo como relator o eminentíssimo Conselheiro e nosso Presidente Dr. ANTONIO DA SILVA CABRAL, analisou com a profundidade que lhe é peculiar os fundamentos da coisa julgada material e formal. Sua ementa substancia-se nos seguintes termos e denota que a análise, profunda e correta, entretanto, foi feita com outros objetivos:

"EXCEÇÃO DE COISA JULGADA - LANÇAMENTO CONTRA A PESSOA FÍSICA DEPOIS QUE O CONSELHO ANULOU O ATO EM QUE SE LANÇAVA CONTRA A FONTE. Ainda que se queira admitir a coisa julgada em Direito Processual fiscal, a circunstância de o Conselho ter anulado lançamento contra a Fonte em razão da omissão de receitas, por ser inaplicável o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, não impede o Fisco de proceder ao lançamento corretamente contra as pessoas físicas dos sócios que se beneficiaram com a distribuição automática desses lucros."

VI - LIMITES EM RAZÃO DO QUE SE PODERIA CONSIDERAR COMO SENDO O "PEDIDO" NO PROCESSO DECORRENTE.

Como elemento de identificação ou individualização da ação proposta, representa o pedido elemento juridicamente relevante, uma vez que acarreta importantes consequências quando se

trata de apurar se é oponível à preliminar de coisa julgada (art. 301, par. 1º e 3º do CPC) ou, ainda, para promover a fixação dos limites objetivos da coisa julgada que jamais podem ultrapassar os do pedido (art. 468, c/c art. 128, par. 1a. parte, CPC).

Portanto, o pedido, em termos processuais, representa um dos elementos da ação, constituindo-se no objeto do processo, aquilo que se pretende obter com a prestação da tutela jurisdicional, reclamada, pois o autor, no caso, a contribuinte, ao formalizar sua pretensão perante o órgão jurisdicional (na hipótese, órgão administrativo), expõe em sua petição inicial (aqui, recurso ou impugnação) o "fato e os fundamentos jurídicos do pedido" (CPC, art. 282, IV).

Extrai-se de tal contexto o entendimento corrente em doutrina processual de que a pretensão em juízo do autor se manifesta através do pedido.

A respeito, brilhante é o ensinamento do mestre Carvalho Santos (Código de Processo Civil Interpretado, Tomo II, 1a. edição, pág. 321), verbis:

"Pedido é o meio pelo qual o autor, revelando ao Juiz sua pretensão, conclui fixando os limites dela. É, em última análise, o resumo do que pede o autor lhe seja reconhecido pela sentença."

Trata-se, assim, de objetivo final perseguido pela contribuinte com a sua impugnação e/ou recurso.

Por isso, deve o pedido consignar de modo claro, expresso, determinado e individualizado tudo o que o autor (impugnante ou recorrente) pretende, a fim de que possa ser perfeitamente caracterizado, e, se for o caso, reconhecido pelo órgão julgador.

Repassando a peça recursal desses autos decorrentes, a propósito do pedido formulado pela empresa depreende-se : (fls. 32)

- "13. Apreciação de toda a matéria não decidida pela primeira instância, relacionada no nº 12 supra.
14. Transferência do DEPÓSITO efetuada via DARF, de fls. 06, para a Caixa Econômica Federal para que seja considerado DEPÓSITO ADMINISTRATIVO, produzindo os efeitos pretendidos pela recorrente, ao requerer visto prévio do DARF.
15. Reavaliação dos valores de Compras e Vendas tidos como efetuados sem Notas Fiscais, conforme dispõe o artigo 185 e/ou 186, do RIR ou, que se aplique a média ponderada com base nos valores das Notas Fiscais emitidas.
16. Que as discordâncias do fiscal autuante sejam fundamentadas concretamente.

Em face do exposto espera desse Colendo Conselho, haja por bem admitir e processar o presente recurso e E. DEFERIMENTO:"

Ou seja, apesar de se tratar de um processo reflexo, requereu-se, expressamente, a improcedência da autuação, sem, em momento algum, explícita ou implicitamente, cogitar-se a respeito do princípio da decorrência, ou mesmo pedir sua aplicação pura e simples, como é inclusive comum em muitos casos.

Em outros termos, não se requereu nem se admitiu o reflexo puro e simples da decisão do processo matriz no decorrente.

Ora, se assim foi, e foi, e se por um lado o pedido restringe a ação do julgador que a ele deve se ater, por outro lado e a contrario sensu, também cumpre aqui mesmo que : se trate de processo instaurado por decorrência, a análise do que foi efetivamente pedido, isto é, no mérito da problemática, sob pena de se decidir fora, além ou aquém do que a empresa realmente formulou.

Se outro fosse o pedido, não destarte o informalismo do processo administrativo fiscal, demonstrando tão somente a recorrente a pretensão de se aplicar nos processo decorrentes a conclusão o efeito da conclusão do principal, aí sim, logicamente, a decisão quanto a esse aspecto talvez, pudesse ser diferente: analisando-se comodamente o pedido, restringir-se-ia a decisão a comunicar a solução do litígio principal aos outros, não

se entrando no mérito da controvérsia, eis que nada nesse sentido foi abordado no requerimento final.

VII - CONCLUSÕES SOBRE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA DECORRÊNCIA NO CASO CONCRETO.

A decisão final do processo matriz, terminou por não encerrar definitivamente o litígio, no mérito, ou seja, discutir sobre a verdade última, imputação de emissão receita por passivo fictício e por saídas e entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Em outras palavras, não se resolveu o litígio, não se solucionou a questão meritória.

Em decorrência, não se examinou materialmente o pedido (pretensão) do Fisco (procedência do auto de infração), nem da empresa (improcedência da pretensão fazendária), atendo-se, tão somente, a um aspecto preliminar, qual seja, o pressuposto do direito de recorrer dentro do prazo legal.

Trata-se, assim, de uma decisão terminativa, pois não decidiu a lide e, como tal, não produziu o que se poderia chamar de coisa julgada material, fosse essa a linguagem adequada.

Nesse sentido ensina o ilustre mestre Moacyr Amaral Santos, em "Comentários ao Código de Processo Civil", vol.IV, 1a. edição, Editora Forense, RJ, 1976, pág. 473:

"Produzem coisa julgada e, pois, têm autoridade de coisa julgada, as sentenças de mérito, sen-tenças definitivas.

Por outras palavras, produzem coisa julgada as sentenças que decidem a lide.

As demais decisões não produzem coisa julgada.

As sentenças terminativas encerram o processo, mas não decidem do mérito (art. 267). Estas transi-tam em julgado mas não fazem coisa julgada material. Com a sua prolação, decidem apenas, quanto ao processo, não quanto ao mérito. Imprejudicado fica este, continuando as partes na mesma situação em que se achavam antes da instauração do processo e nada obsta que a ação seja instaurada e decidida

noutro processo..."

(Sublinhei)

Se já não fosse suficiente, vale, ainda, ressaltar que a coisa julgada se relaciona ao pedido sobre o qual a sentença decide.

Essa é a orientação que se depreende da lição do emitente jurista paulista (op. cit., pág. 473) :

"A sentença se prende ao pedido e ao pedido se liga a coisa julgada que da sentença dimana."

A partir dessa afirmação, é possível estabelecer - -se um silogismo, cujas premissas fundamentais são:

Premissa maior: Toda sentença se prende ao pedido.

Premissa menor: A coisa julgada se liga ao pedido.

Conclusão: somente a sentença que se liga ao pedido faz coisa julgada.

No caso em concreto, como já ressaltado, a decisão principal não se prendeu ao pedido das partes, mas unicamente, a uma questão processual de prazo do direito de recorrer.

E em relação ao pedido do processo decorrente é de se observar que expressamente se requer a procedência do recurso (fls. 32). Nada se cogitou sobre a aplicação do princípio da decorrência. Dessa forma, no mínimo, deve a presente decisão ater - -se a tal pedido, decidindo o mérito das controvérsias.

Além disso, pode existir no processo reflexo uma questão independente que, por si só, dê ensejo a uma análise autônoma, v.g., no caso concreto, a admissibilidade ou não do recolhimento de fls. 06 pela contribuinte como depósito administrativo , nos termos do Decreto nº 93.872/86.

Ampliando esse entendimento, o eminentíssimo processualista José Frederico Marques, em sua obra Manual de Direito Processual Civil - 3º Vol., Ed. Saraiva, 1975, SP, pág. 222, esclarece:

ce:

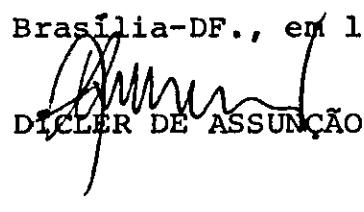
"O julgamento que encerra o processo sem pronunciamento sobre o mérito tem efeito apenas interno, pois a sua eficácia não vai além da relação processual em que foi proferido, se outro processo se instaurar, para decisão da mesma lide. Vinculação alguma se estabelece, em virtude do julgamento terminativo, para o juiz e as partes dessa nova relação processual." (Sublinhei)

Assim, os efeitos da decisão matriz restringem -se àquele processo, haja vista que tal conclusão encerrou a discussão sem pronunciamento final e definitivo sobre a imputação de omissão de receita.

VII - CONCLUSÃO GERAL

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, por tempestivo, acolhendo a prejudicial de relatividade do princípio da decorrência, encaminhando-me para a análise do mérito em si da cobrança, que, no caso, depende de outros elementos, pelo que, determino a conversão de julgamento em diligência, cuja especificação de itens terminei por deixar de fazer, porque, ao final, fiquei vencido no particular da prejudicial de mérito aqui elaborado.

Brasília-DF., em 13 de março de 1989.


DÉCIO DE ASSUNÇÃO

RELATOR