



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

Processo nº 19515.005605/2008-81
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1102-00.763 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 4 de julho de 2012
Matéria CSLL - coisa julgada
Recorrentes NESLIP S.A.
FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2005

Ementa: RECURSO DE OFÍCIO. Não merece reparos a decisão de primeira instância que determina a exclusão de crédito tributário já constituído por meio de outro lançamento.

Recurso de ofício a que se nega provimento.

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

As lides tributárias não produzem apenas sentenças válidas em relação a um determinado exercício fiscal ou apenas aos fatos ocorridos no decorrer da demanda. A autoridade da coisa julgada está diretamente relacionada ao pedido formulado na ação judicial e, conseqüentemente, ao próprio *decisum* (CPC, art. 469). A repercussão da coisa julgada dependerá, tal como em qualquer outro caso, do objeto do processo (pedido informado pela causa de pedir) e do teor da respectiva sentença.

No caso, a Contribuinte aduziu pretensão em termos amplos, tomando em conta a perspectiva de repetição periódica da incidência do tributo, razão pela qual a sentença que a acolhe (tal como formulada) produz efeitos em relação a mais de um exercício fiscal.

A edição de legislação superveniente (Leis ns. 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.542/91 e Lei Complementar n. 70/91) e a posterior declaração de constitucionalidade do tributo pela C. Suprema Corte não retiram os efeitos da sentença de mérito transitada em julgado, conforme reconhecido no REsp

n. 1.118.893-MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC, de observância obrigatória pelo julgador administrativo à luz no disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Recurso voluntário a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício; 2) Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR provimento ao recurso voluntário; nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado; a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima acompanhou pelas conclusões em relação ao mérito.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima, Antonio Carlos Guidoni Filho, João Otávio Oppermann Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barretto, José Sérgio Gomes e João Carlos de Figueiredo Neto.

Relatório

Tratam-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra acórdão proferido pela Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo - SP, que acolheu parcialmente impugnação da Contribuinte relativa a exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL") referente ao ano-calendário de 2004, assim ementado, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

DUPLA TRIBUTAÇÃO. NULIDADE DE LANÇAMENTO.

RETIFICAÇÃO. Não é caso de nulidade do lançamento praticado por autoridade competente e no qual não houve preterição do direito de defesa do contribuinte. O erro verificado na apuração da base de cálculo (tributação de um mesmo valor em mais de um período) de um tributo não implica na sua anulação, mas sim na sua correção.

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITE DOS EFEITOS DA COISA JULGADA. Havendo posterior alteração na legislação regente do tributo, a coisa julgada que reconheceu a inconstitucionalidade da contribuição social deixa de proteger o beneficiário da decisão judicial, pois foi alterado o estado de fato ou de direito da relação jurídica continuativa.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO. As bases de cálculo das multas isolada e de ofício, por falta de recolhimento de antecipação e por falta de pagamento da contribuição ou tributo, respectivamente, são distintas. Verificada a insuficiência de pagamento de estimativas e a insuficiência de pagamento do imposto de renda, verifica-se a ocorrência de duas infrações.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES. A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

O caso foi assim relatado pela instância *a quo*, *verbis*:

“DO PROCEDIMENTO FISCAL

Decorrente do trabalho de fiscalização realizado na pessoa jurídica indicada, relativo ao ano-calendário de 2004, exercício de 2005, foi lavrado em • 18/09/2008 o auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (fls. 71 a 75), com crédito tributário total lançado de R\$ 129.374.586,46 (cento e vinte e nove milhões, trezentos e setenta e quatro mil, quinhentos e oitenta e seis reais e quarenta e seis centavos), conforme abaixo demonstrado:

(...)

Conforme Termo de Verificação Nº 01 (fls. 54 a 62) e Termo de Verificação Nº 02 (fls. 64 a 66), foram verificados os fatos a seguir sintetizados.

TERMO DE VERIFICAÇÃO Nº01 (fls. 54 a 62)

Relativamente ao ano-calendário de 2004, o Contribuinte foi intimado a justificar por escrito o não preenchimento da ficha 16 da DIPJ 2005/2004 dos valores das estimativas da CSLL (ficha 16), bem como a não declaração em DCTF dos valores devidos, e a apresentação das bases de cálculo das estimativas devidas durante o ano-calendário de 2004. Também foi intimado a apresentar os comprovantes de pagamentos da CSLL devida, no valor de R\$ 47.226.772,65.

Em resposta à intimação, o Contribuinte informou que não preencheu a ficha 16 da DIN do AC 2004, pois não apurou e não recolheu a CSLL em virtude da existência de decisão transitada em julgado que reconheceu a inexigibilidade da referida contribuição, encaminhando cópia da inicial, cópia da ementa do acórdão da Apelação Civil nº 90.01.12710-0 perante o Tribunal Regional Federal da 1ª Região e cópia da certidão de trânsito em julgado em 29 de fevereiro de 1992, relativo ao acórdão

Da análise da documentação relativa a ação judicial, as Autoridades entenderam que o Contribuinte não mais poderia se valer da decisão apresentada, pois houve alterações das normas que disciplinavam a relação tributária e, não seria cabível, no caso, a alegação de coisa julgada em relação a fatos geradores que se sucederam após as alterações legislativas. Esse entendimento foi lastreado em posicionamento da PFN. Em decorrência, foi lavrado o auto de infração relativo a CSLL não declarada e não recolhida, conforme planilha de fl. 63.

TERMO DE VERIFICAÇÃO Nº02 (fls. 64 a 66)

O Termo de Verificação Fiscal nº 02 tratou da multa isolada decorrente do não recolhimento da CSLL devida com base no balanço/balancete para fins de suspensão ou redução durante o ano-calendário de 2004, eis que houve compensação a maior de IR FONTE sobre aplicações financeiras.

DA IMPUGNAÇÃO

O Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 109 a 130 em 17/10/2008. Nessa peça, explicou que deixou de recolher a CSLL devida no período-base de 2004 por possuir decisão judicial transitada em julgado em 29/02/1992 (na ação declaratória nº 89.0003139-2) que declarou inconstitucional a exigência da contribuição com base na lei nº 7.689/88.

Em seguida, defendeu a nulidade (ou ao menos a sua retificação) do auto de infração contra ela lavrado em razão de erro na base de cálculo da CSLL.

Afirmou que no valor lançado, estavam presentes R\$ 350.730.300,00, correspondentes a parcela do preço de compra e venda de Cervejarias Kaiser Brasil S/A, recebidas em ações representativas do capital social de Molson Inc.

A fl. 111, apresentou o demonstrativo de fl. 111, no qual mostra a composição do valor informado na Linha 42 da Ficha 06A da DIPJ — "Receitas Alien. Bens/Direitos do Ativo Permanente", no valor total de R\$ 521.459.861,77.

O Contribuinte defendeu que os R\$ 350.730.300,00 já tinham sido tributados através de auto de infração lavrado para o período-base de 2002, anexando cópias do livro Diário e Razão — doc. 02 (fls. 150 a 153) e cópia de parte do auto de infração doc. 03 (fls. 155 a 181).

Dessa forma, o Contribuinte sustenta ter demonstrado a duplicidade da cobrança sobre o valor indicado, o que, independentemente do entendimento acerca dos efeitos da decisão judicial proferida, não poderia ser cobrada a CSLL relativa ao período -base de 2004 calculada sobre a parcela de R\$ 350.730.300,00, já tributada no auto de infração anterior.

Pelo erro verificado na apuração da base de cálculo da contribuição, defendeu a nulidade de todo o auto de infração, citando, a seu favor, julgados do Conselho de Contribuintes.

A Impugnante voltou ao tema da ofensa à decisão judicial transitada em julgado. Em síntese, defendeu que a decisão judicial, além de ter considerado inconstitucional o art. 8º da Lei nº 7.689/88, a contribuição também não poderia ter sido cobrada porque foi criada sem previsão em lei complementar, violando o art. 146, III, da CF/88; por possuir base de cálculo e fato gerador idênticos ao do imposto de renda, o que afronta o art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da CF/88; porque foi criada antes que o sistema tributário estivesse em vigor (art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias — ADCT); e porque a lei da sua criação não poderia prever que ela fosse administrada pela Receita Federal, pois, nos termos do art. 165, § 5º, III, da CF/88, o produto da sua arrecadação deveria integrar o orçamento da Seguridade Social

Sobre o Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, disse que ele não se aplica ao caso, pois a Súmula nº 239 do STF, na qual o Parecer se fundamenta, é restrito aos casos em que o tributo tenha sido declarado indevido em um exercício específico. Para a Impugnante, a legislação de regência da contribuição continua sendo a Lei nº 7.689/88, mesmo após a edição da LC nº 70/91. Citou jurisprudência e doutrina que entende favoráveis a sua tese.

Na continuação da impugnação, o Contribuinte defendeu a ilegitimidade da cobrança das multas isoladas em conjunto com a proporcional, o que configura patente "bis in idem". Citou entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema. A cobrança conjunta das duas multas constitui, também, ofensa ao art. 97, V, c/c o art. 113, ambos do CTN.

Houve, também, ofensa ao art. 9º do Decreto 70235/72, que exige que as multas isoladas aplicadas em razão de insuficiência de antecipações de IRPJ e de CSL devem ser lançadas em auto de infração específico, o que acarreta a nulidade do auto de infração lavrado.

Do exposto, requereu que o auto de infração lavrado fosse declarado nulo, ou, julgado improcedente, ou, ainda, que a base de cálculo da contribuição fosse retificada e excluída a multa isolada sobre ela lançada.

DA DILIGÊNCIA

Quando da primeira análise dos autos do presente processo administrativo fiscal, verificamos para o mês de março de 2004, nas duas "planilhas" referentes aos valores lançados (fls. 63 e 67), o valor de R\$353.693.054,52 para o "Lucro líquido do período-LALUR". Não havia nos autos demonstração da composição desse valor, não sendo possível apurar se nesse valor do estava ou não incluída a parcela de R\$ 350.730.300,00 conforme alegava o Contribuinte.

Na Ficha 17— Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fl. 16), constava o valor de R\$ 521.898.455,62 para o Lucro Líquido antes da CSLL, mesmo valor encontrado para o "Lucro Líquido do período-LALUR" nas "planilhas" para dezembro de 2004 (fls. 63 e 67). E dos documentos apresentados pelo Contribuinte, nos quais constava o valor de R\$ 521.459.861,77, estava incluído o valor de R\$ 350.730.300,00.

Das cópias dos documentos relativos ao auto de infração de 2002, podia se verificar que o Contribuinte havia recolhido R\$ 79.852.446,14 (IRPJ estimativa cód. 2362, pagto. em 30/04/2004) referente à "parte do pagamento do estorno de parte do ganho de capital no valor de R\$ 350.730.300,00".

Assim, havia motivos para esclarecer se o valor R\$ 350.730.300,00, tributado no auto de infração do AC 2002, constava da base de cálculo apurada no presente processo administrativo, sendo o julgamento transformado em diligência, conforme despacho de fls. 191 a 195.

O processo administrativo fiscal nº 19515.004164/2007-19 (período de 2002) seguiu apensado aos autos do presente processo para referência e análise das Autoridades Lançadoras.

DA INFORMAÇÃO FISCAL (fls. 202 a 203)

As Autoridades Fiscais elaboraram a Informação Fiscal de fls. 202 e 203, na qual, da análise dos argumentos apresentados em conjunto com os dos processos administrativos referentes ao lançamento do ano-calendário 2002, concluíram que a importância de R\$ 350.730.300,00 fora tributada em 2002 e em 2004.

MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE

Sobre a diligência realizada, o Contribuinte apresentou Manifestação de fls. 213 e 214, onde reitera os argumentos apresentados na Impugnação e pleiteia, diante da duplicidade da base de cálculo reconhecida pela Fiscalização, o cancelamento do auto de infração."

O acórdão recorrido acolheu parcialmente a impugnação apresentada pela Contribuinte, para determinar a revisão da base de cálculo da CSLL lançada e consequente exclusão do crédito tributário já constituído por intermédio de outro lançamento de ofício. Na parte do auto de infração considerada procedente, entendeu o acórdão que a decisão judicial transitada em julgado não poderia ter o caráter normativo de imutabilidade a abranger eventos futuros, a respeito dos quais haveria legislação de regência superveniente, razão pela qual esta

(decisão) não atingiria relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucederam no tempo. Entendeu, ainda, que não haveria que se falar em insubsistência da multa de ofício isolada por ausência de recolhimento da contribuição sobre bases estimadas, ante a distinção entre as bases de cálculo da multa (isolada) e da multa de ofício que acompanha o lançamento do montante principal do tributo.

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte reproduz suas razões de impugnação, especialmente no que se refere: (i) à preliminar de nulidade dos lançamentos em virtude do equívoco na respectiva base de cálculo dos tributos lançados (lançamento em duplicidade) e “eventual tentativa de manter em aberto, simultaneamente, dois lançamentos relativos à mesma importância, com o objetivo de aumentar as chances de que ao menos um deles venha a prevalecer”; (ii) à existência de decisão judicial transitada em julgado que teria reconhecido a inconstitucionalidade da exigência da CSLL, instituída pela Lei n. 7.689, de 15.12.1988. Em linhas gerais, a Recorrente assevera que a coisa julgada seria oponível à exigência fiscal tratada nesses autos, visto que a legislação superveniente à Lei n. 7.689/88 teria modificado somente a base de cálculo da CSLL, sem alterar os contornos principais do tributo instituído e ainda regulado pela Lei 7.689/88; e (iii) à inexigibilidade da exigência concomitante entre a multa isolada e a multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal da contribuição. Sustenta, por fim, a ilegitimidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte, aduzindo, em síntese: (i) a inexistência de nulidade do auto de infração, já que o reconhecimento da insubsistência de parte do lançamento não seria suficiente para invalidá-lo; (ii) a insubsistência dos efeitos da decisão judicial transitada em julgado obtida pela Contribuinte que a desonerou de recolhimentos de CSLL, ante a aplicação dos princípios da isonomia, da cláusula *rebus sic stantibus*, da superveniente alteração do contexto normativo da contribuição pela edição de legislação superveniente e do ulterior reconhecimento da constitucionalidade da CSLL pelo C. Supremo Tribunal Federal; (iii) a legitimidade da exigência concomitante entre as multas isolada e de ofício que acompanha o lançamento do montante principal do tributo; (iv) a impossibilidade de apreciação do argumento aduzido em recurso voluntário sobre a inexigibilidade de juros de mora sobre a multa de ofício pelo advento da preclusão; e, superado o óbice processual, (v) a legitimidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

Recurso de Ofício

O recurso de ofício atente aos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Conforme atestado via diligência fiscal (fls. 202/203), restou comprovado nos autos dupla tributação do valor de R\$350.730.300,00, em virtude do lançamento concomitante deste montante neste auto de infração e no lançamento objeto do Processo Administrativo n. 19515.004164/2007-19. *Verbis*:

"Queremos esclarecer que lançamento do ano calendário de 2004, é oriundo de revisão de declaração DIPJ x DCTFs, onde o Contribuinte foi intimado a justificar o não preenchimento da DIPJ dos valores devidos a título de estimativas da CSLL e o motivo de não ter declarado em DCTFs tais valores. A resposta do contribuinte limitou-se a informar de que não estava sujeito a apuração e recolhimento da CSLL, em virtude da existência de decisão transitada em julgado que reconheceu a inexigibilidade da referida contribuição, motivo pelo qual efetuamos o lançamento de ofício.

Analisando os elementos e argumentos apresentados até agora, em conjunto com os dos processos administrativos, referentes ao lançamento do ano calendário 2002, concluímos que a importância de R\$ 350.730.300,00 foi tributada em 2002 e 2004."

Nesses termos, não merecem reparos as conclusões do acórdão recorrido no sentido de que se impõe no caso a revisão da base de incidência da CSLL lançada para que seja dela excluída o montante que serviu de base de cálculo para lançamento do mesmo tributo no ano-calendário de 2002.

Por tais fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Recurso Voluntário

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

A preliminar de nulidade do acórdão recorrido merece ser rejeitada. Não há como se reconhecer a nulidade do lançamento tributário apenas pelo fato de que parte dele é insubsistente, mormente se considerado que esta parte (insubsistente) é perfeitamente destacável do auto de infração por mera operação de subtração do montante respectivo da base de cálculo lançada, sem necessidade de qualquer outro procedimento de fiscalização ou nova apuração do tributo. Ademais, o lançamento preenche os pressupostos legais de constituição e

permitiu à Contribuinte amplo conhecimento da matéria para fins de apresentação de sua defesa. Não está caracterizada nos autos, pois, qualquer das hipóteses de nulidade do auto de infração previstas no art. 59 do Decreto n. 70.235/72.

Por sua vez, com a devida vênia, não se justifica o receio da Contribuinte de “eventual tentativa de manter em aberto, simultaneamente, dois lançamentos relativos à mesma importância, com o objetivo de aumentar as chances de que ao menos um deles venha a prevalecer”, em vista da literalidade do dispositivo do acórdão recorrido e do próprio recurso de ofício por meio dele interposto. Para que não paire qualquer dúvida a respeito, é certo que a redução da base de cálculo do lançamento e correspondente exoneração da CSLL objeto deste processo promovidas pelo acórdão recorrido – ratificadas por este Colegiado por meio deste acórdão – é definitiva e não está condicionada à procedência (ou não) do auto de infração objeto do PA n. 19515.004164/2007-19.

Quanto ao mérito, contudo, entendo que o recurso merece provimento.

Em análise à impugnação da Contribuinte, o acórdão recorrido considerou procedente o ato de lançamento fiscal, a fundamento de que, “*havendo posterior alteração na legislação regente do tributo, a coisa julgada que reconheceu a inconstitucionalidade da contribuição social deixa de proteger o beneficiário da decisão judicial, pois foi alterado o estado de fato ou de direito da relação jurídica continuativa*”.

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

A coisa julgada possui basicamente duas formas distintas de expressão.

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

Sobre essas duas projeções da coisa julgada assim se pronuncia José Ignácio Botelho de Mesquita: “O alcance *negativo* se expressa na proibição dirigida a todo e qualquer juiz de julgar pelo mérito uma ação idêntica a outra *‘já decidida por sentença de que não caiba recurso’*. Consideram-se idênticas as ações que tenham *‘as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido’*. Esse alcance negativo confere ao réu do segundo processo a exceção de coisa julgada, fundada na *imutabilidade* da sentença de que já não caiba mais recurso algum. Já o alcance *positivo*, diversamente, depende de que as ações não sejam idênticas e não impede

o juiz de julgar o mérito da segunda ação; ao contrário, obriga o juiz do segundo processo a julgar o mérito da causa, tomando como premissa de sua decisão a conclusão da sentença anterior transitada em julgado e, por isso, tornada *indiscutível*. Pressupõe que a causa de pedir da segunda demanda suscite alguma questão que deva ser analisada e resolvida *incidenter tantum* pelo novo juiz, mas que já tenha sido conhecida *principaliter* pela sentença precedente. Exemplificando: transitada em julgado a sentença que julgou improcedente uma ação declaratória da existência de uma relação jurídica, será vedado a qualquer juiz decidir pelo mérito outra ação declaratória *idêntica* à primeira. Acolhendo a alegação de coisa julgada, deverá o juiz extinguir o processo sem julgamento de mérito. Se, porém, a nova ação for *diferente* da anterior, como seria o caso se fosse uma condenatória, mas tendo por fundamento a mesma relação jurídica já declarada inexistente, estará o novo juiz obrigado a adotar como razão de decidir a conclusão da sentença anterior, sem discuti-la, e por este fundamento julgar improcedente a nova demanda".¹

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso, a Contribuinte aduziu pretensão (e obteve decisão judicial proferida) em termos amplos, tomando em conta a perspectiva de repetição periódica da incidência do tributo, razão pela qual a sentença que a acolheu (tal como formulada) produz efeitos em relação a mais de um exercício fiscal e até que sejam alteradas as situações fáticas e normativas que foram submetidas à apreciação do Poder Judiciário. Veja-se, nesse sentido, trecho do pedido inicial formulado na ação e da decisão judicial atingida pela coisa julgada, *verbis*:

Pedido:

“Diante de todo o exposto, da presente para requerer a citação da União Federal, na pessoa de seu representante legal, para que conteste a presente ação no prazo legal, que deverá ser julgada procedente, declarando-se o direito das Autoras ao não pagamento da contribuição social instituída pela Lei nr. 7.689/88, por falta de lei complementar, ou, quando menos, por violação aos princípios da anterioridade específico das contribuições sociais (art. 195, § 6º da CF) e da irretroatividade (art. 150, III, “a”).

Requerem, ainda, a condenação da ré:

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

b) a aceitar o entendimento e procedimento adotado pelas Autoras em relação ao não pagamento da contribuição social.”

.....

Ementa:

"CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTE SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI Nº 7.689/88. 1. O Plenário do TRF da P Região, por maioria, julgou inconstitucional a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, na Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 89.01.13614-7/MG. 2. Apelação provida."

Trecho do voto condutor:

O EXMO. SR. JUIZ FERNANDD GONCALVES :RELATOR:-

No julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança n. 89.01.13614-7 - MG - o E. Plenário desta Corte, pela sua maioria, declarou inconstitucional a Lei n. 7.689, de dezembro de 1985, que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, em acórdão assim ementado:

"CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LEI 7.689, DE 15.12.88. INCONSTITUCIONALIDADE.

1. Ante o disposto no art. 149, da Constituição Federal de 1988, que manda observar o art. 146, inc. III, só lei complementar pode instituir contribuição social.

2. As contribuições sociais, que, em face dos arts. 149 e 146, inc. III, da CF/88, são tributos, não se aplica o disposto no art. 150, inc. III, tendo em vista o estabelecido no parag. 6, do art. 195, da CF/88.

3. As contribuições sociais novas não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos e contribuições já existentes (CF/88, art. 195, parag. 4, c/c o art. 154, inc. I). A Lei 7689/88, no entanto, elege como base de cálculo da Contribuição o Lucro das Pessoas Jurídicas (arts. 1 e 2), que já é próprio do imposto de renda (arts. 44 do CTN, e 153, do RIR/80), além de assemelhar o seu fato gerador ao deste imposto - aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43, CTN).

4. A Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, por outro lado, não poderia instituir contribuição social, pois o novo sistema tributário ainda não estava em vigor, ex vi do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabeleceu que o sistema tributário entraria em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da

promulgação da constituição - 1 de março de 1989. Infringência, por conseguinte, ao princípio da irretroatividade.

5. Violou, outrossim, a Lei 7.689/88, o art. 165, parag. 5, inc. II, da CF/88, ao determinar, em seu art. 6, que a contribuição social será administrada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal, quando diante do preceito constitucional (art. 165, parag.5, inc. III), a sua arrecadação deveria integrar o orçamento da seguridade social.

6. A Lei 7.689/88 é inconstitucional, em razão, pois, de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, parag. 5, inc.III; e 195, parags. 4 e 6, da Constituição Federal de 1988.

7. Incidentes de inconstitucionalidade procedente." (Relator Juiz Tourinho Neto, Corte Especial, em 03.10.1991, DJ 14.10.1991, p. 25358).

Em face do precedente, dotado de força vinculativa, mostram-se desnecessárias quaisquer outras considerações a respeito da matéria em debate, até mesmo em homenagem à concisão e ao princípio da economia processual.

Assim sendo, dou provimento à apelação, invertidos os ônus da sucumbência."

É certo que a jurisprudência anterior desta Corte Administrativa assentava o entendimento de que a decisão judicial não poderia influenciar o julgamento administrativo relativo ao lançamento de contribuições relativas a períodos posteriores a 1989, sob o argumento de que não teriam sido mantidas as condições fáticas e normativas em que foi proferida a sentença cujo trânsito em julgado se pretendia impingir. Conforme citados precedentes, a Lei n. 7.689/88 teve sua redação modificada por diversas vezes ao longo do tempo, as quais via de regra não eram tratadas pelas decisões judiciais proferidas na respectiva decisão judicial. *Verbis*:

Número do Recurso:140092

Câmara:PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo:10680.005796/2001-28

Tipo do Recurso:VOLUNTÁRIO

Matéria:CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Recorrente:ENCAPA COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA.

Recorrida/Interessado:4ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Data da Sessão:13/09/2005 00:00:00

Relator:Orlando José Gonçalves Bueno

Decisão:Acórdão 101-95200

Resultado:NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão:Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

Ementa:COISA JULGADA – LIMITES OBJETIVOS – CSLL – A matéria submetida aos efeitos da coisa julgada suscitada pelo sujeito passivo diz respeito ao período de vigência da Lei nº. 7.689, de 1988, anterior aos fatos, objetos do lançamento de ofício, que compreenderam exercícios posteriores, à luz de novel legislação da CSLL. Limite temporal da coisa julgada. Lançamento precedente, na esteira de

entendimento do STJ e da CSRF. Recurso que se nega provimento.

Supervenientemente, contudo, o E. Superior Tribunal de Justiça proferiu julgamento nos autos do REsp n. 1.118.893-MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC, segundo o qual restou assentado o entendimento de que a edição de legislação superveniente (Leis ns. 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.542/91 e Lei Complementar n. 70/91) e de que a posterior declaração de constitucionalidade do tributo pela C. Suprema Corte não retiram os efeitos da sentença de mérito transitada em julgado em favor do contribuinte. Veja-se, nesse sentido, ementa do citado precedente jurisprudencial, *verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. "Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores" (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).

7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).

8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ."

Diante de tal precedente, considerados (a) os expressos termos da decisão judicial cujos efeitos se pretende aplicar neste procedimento (que não os limita a apenas um exercício financeiro); (b) o citado precedente exarado pelo E. Superior Tribunal de Justiça, que reconhece a eficácia contemporânea de decisões judiciais análogas à sob exame; e (c) o disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, que determina serem de observância obrigatória os precedentes jurisprudenciais da E. Corte de Justiça exarados sob o regime do art. 543-C do CPC, impõe-se o acolhimento do recurso voluntário para cancelamento dos lançamentos que tenham por objeto a CSLL e seus respectivos consectários.

O entendimento supra já foi acolhido por este Colegiado nos autos do Processo n. 13609.000300/2009-38, sob relatoria da ilustre Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, verbis:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano calendário: 2004, 2005, 2006

Ementa LIMITES DA COISA JULGADA Contribuintes que tenham a seu favor decisão judicial transitada em julgado (sem possibilidade de recurso) declarando inconstitucionalidade formal e material, não podem ser cobrados em razão de o Supremo Tribunal Federal ter, posteriormente, se manifestado em sentido oposto à decisão. Decisão unânime da Primeira

Seção do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1176454/MG, Rel. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/04/2011, DJe 28/04/2011) (Acórdão n. 1.102-000.666, j. 01.02.2012)

No mesmo sentido:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICOTRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. 1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. 2. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade ADI 15/DF, declarou a constitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL (à exceção dos arts. 8º e art. 9º). 3. O Col. STJ já pacificou a sua jurisprudência no sentido de o fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestarse em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade. 4. Declarada a inexistência de relação jurídicotributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afastase a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência. 5. Declarada a inexistência de relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Fisco, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores". Precedentes do Col. STJ: AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45). 8. O Col. STJ também já decidiu que as Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 e a Lei 8.212/91 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídicotributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07). 8. Por fim, ressaltese que há precedente do Col. STJ neste sentido, RESP nº 1.118.893, prolatado no regime do CPC, art. 543C e da Resolução 8/STJ,

que vincula o CARF nos termos do art. 61A de seu Regimento Interno. (Ac. n. 1201-000.611, Processo n. 16327.002083/2005-41, Rel.: Régis Magalhães Soares de Queiroz).

Diga-se, por fim que, em que pese entenda pessoalmente ser tecnicamente primoroso o Parecer PGFN n 492/2011, entendo que seus termos não podem ser aplicados neste caso, em vista dos citados precedente jurisprudencial e dispositivo regimental.

Em vista do quanto decidido a respeito da exigência principal, fica prejudicado o exame nesta oportunidade das demais razões de mérito aduzidas pela Contribuinte, notadamente no que se refere à ilegitimidade da exigência (a) da multa de ofício isolada e (b) de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Por tais fundamentos, oriento meu voto no sentido de (a) conhecer do recurso de ofício para negar-lhe provimento e (b) conhecer do recurso voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela Contribuinte e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator