



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

Processo n° 10600.720020/2013-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.407 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de abril de 2016
Matéria Auto de Infração
Recorrente SAMARCO MINERACAO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

LIMITES DA COISA JULGADA. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 7.689/88. SUPERVENIÊNCIA DE FARTA LEGISLAÇÃO SOBRE A MATÉRIA E DE CONTROLE CONCENTRADO NO STF, QUE JULGOU A LEI CONFORME.

O trânsito em julgado da decisão que desobrigou o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei n. 7.689/88, não impede que o tributo seja exigível com base em normas legais supervenientes que tenham alterado os critérios da incidência tributária, mormente quando a referida lei foi considerada conforme a Constituição pelo STF, mediante controle concentrado. Homenagem ao princípio da igualdade tributária e respeito à cláusula *rebus sic stantibus*, que não se observa na espécie, pois o STJ ainda discute os efeitos prospectivos da declaração de constitucionalidade.

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS.

A regra do art. 353, inciso I, do RIR/99 (art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964), que veda a dedução de royalties pagos a sócios da base de cálculo do IRPJ, não se aplica à CSLL por falta de previsão legal.

MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa das despesas como *royalties*. Vencidos o Relator e a Conselheira Ester Marques, que lhe negavam provimento, e o Conselheiro Luis Fabiano que lhe dava integral provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Thome.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator

(documento assinado digitalmente)

João Otavio Oppermann Thomé - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa, João Otavio Oppermann Thomé.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de CSLL lavrados contra a empresa em epígrafe, relativos aos anos-calendário de 2009 e 2010.

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

I – DO LANÇAMENTO

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 3/17, que exige a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 986.028.064,34, cumulada com multa de ofício proporcional, no percentual de 75%, além dos juros de mora pertinentes calculados até 09/2013.

Foi Também formalizado o Auto de Infração de fls. 18/22, a título de Multa Exigida Isoladamente, no montante de R\$

168.632.474,25, pela falta de recolhimento das estimativas mensais devidas da CSLL, no ano-calendário de 2010.

I.1 – DESCRIÇÃO DOS FATOS.

Na descrição dos fatos, a Fiscalização fez as anotações abaixo transcritas:

“LANÇAMENTO DA CSLL.

“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), em face de apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 – FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL

A fiscalizada entende que não está sujeita ao recolhimento da CSLL em virtude da Ação Ordinária nº 90.00.03670-4, transitada em julgado em 23/08/1993, que a desobriga de recolher a CSLL com base na declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 para o caso concreto.

Porém, no caso vertente, a decisão declaratória incidental de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, como coisa julgada entre as partes foi concreta e juridicamente afetada pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar a questão pela via incidental, em ação diversa, ocasião em que considerou conforme a Constituição, com exceção do artigo 8º, o qual determinava a cobrança da CSLL já no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988.

Nesse sentido o Parecer PGFN/CRJ 492/2011 dispõe que o contribuinte que tiver, a seu favor, decisão judicial transitada em julgado em que foi declarada a inconstitucionalidade de tributo e, posteriormente, o STF se manifestar pela constitucionalidade da exação, a Administração Pública Federal poderá cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão do STF.

Além disso, nada obsta que a Fazenda Nacional exija, com base na Lei nº 8.212, de 1991, das empresas que obtiveram decisão judicial favorável transitada em julgado contra a legislação anterior (Lei nº 7.689, de 1988), a CSLL não recolhida a partir da edição da lei nova (Lei 8.212, de 1991), afastando, definitivamente o argumento de proteção pela coisa julgada, que restou afetada por norma superveniente.

Face à completa ausência de recolhimento e declaração da CSLL devida nos anos-calendário de 2009 e 2010 esta fiscalização está constituindo o respectivo crédito tributário consubstanciado no presente Auto de Infração.

A descrição detalhada e minuciosa dos fatos, bem como toda fundamentação legal pertinente encontram-se descritas no Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.”

I.2 - DO TERMO DE VERIFICAÇÃO DE INFRAÇÃO - TVI (FLS. 25/37).

Eis os principais pontos abordados pela Fiscalização.

- (...)

- 8. *Da análise de toda documentação apresentada relatamos abaixo os fatos e conclusões que esta auditoria fiscal apurou.*

- (...)

- 10. *A Fiscalizada informou que possui Ação Ordinária nº 90.00.03670-4, transitada em julgado em 23/08/1993, que a desobriga de recolher a CSLL com base na declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 para o caso concreto.*

- 11. *Tendo em vista o entendimento acima exposto, esta fiscalização realmente constatou que o contribuinte não declarou e nem recolheu a CSLL nos anos-calendário de 2009 e 2010.*

- 12. *Consultando a ação judicial verificamos que a decisão de primeira instância foi desfavorável à autora. Contudo, a Corte de Apelação (TRF-1ª) reformou a sentença, declarando a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88. O Recurso Especial da Fazenda Nacional não teve seguimento por estar o dissídio fundamentado em tem de índole constitucional, conforme despacho de fls. 84, do processo judicial nº 90.00.03670-4 (RE 150386-6). O Recurso Extraordinário da Fazenda Nacional foi admitido pelo TRF-1ª, conforme despacho de fls. 85 a 87 do referido processo judicial, mas teve seu seguimento negado pelo Ministro do STF Moreira Alves, conforme despacho de fls. 93, do RE 150386-6, pelo fato de não se encontrar nos autos cópia do acórdão do Plenário do Tribunal a quo em que se declarou a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88. O mérito da questão nem sequer foi examinado pelo STF, mesmo já existindo nessa época precedente do próprio STF (RE 138.28- PA e RE 146.733-SP) reconhecendo a constitucionalidade da Lei 7.689/88 (exceto o artigo 8º que se refere ao período-base de 1988), conforme despacho de fls. 91, do RE 150386-6. O despacho de fls. 93, que negou seguimento ao Recurso Extraordinário da Fazenda Nacional pela falta de uma cópia de um acórdão, transitou em julgado no dia 23/08/93. Em suma, a forma processual prevalecendo sobre a essência/mérito da matéria que já estava decidida em precedentes do próprio STF pela constitucionalidade da Lei 7.689/88.*

- 13. *Percebe-se claramente que o contribuinte julga estar amparado por sentença judicial transitada em julgado que declarou inconstitucional a Lei 7.689/88, obtida na ação*

impetrada contra a União (processo judicial nº 90.00.03670-4). Porém, no caso vertente, a decisão declaratória incidental de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, como coisa em julgada entre as partes, foi concreta e juridicamente afetada pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar a questão pela via incidental, em ação diversa, ocasião em que a considerou conforme a Constituição, com exceção do artigo 8º, o qual determinava a cobrança da CSLL já no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988.

- (...)

- 15. O Parecer PGFN/CRJ 492/2011, aprovado e assinado pelo Ministro da Fazenda, dispõe que precedente objetivo e definitivo do STF possui o condão de fazer cessar, prospectivamente, a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias.

- (...)

- 18. Seguem as disposições do Parecer PGFN/CRJ 492/2011 que tratam do marco para cessação dos efeitos de decisão transitada em julgado considerando decisão em sentido contrário do STF, verbis:

- (...)

- 19. Diante do exposto, não tem amparo a pretensão da recorrente de não recolher a CSLL nos anos-calendário de 2009 e 2010, porque houve alteração no quadro jurídico da CSLL, tendo em vista decisão contrária proferida pelo STF à sentença transitada em julgado em favor do contribuinte, em controle difuso (RE 138.284-CE, de 1992, com ulterior Resolução do Senado Federal nº 11/95) e em controle concentrado (ADIN 15 – Rel.Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007).

- 20. No mesmo sentido, negando ao Resp 1.118.893/MG o alcance de eximir totalmente da cobrança de CSLL contribuintes que tenham decisão transitada em julgado pela inconstitucionalidade da CSLL, mas sim validando a cobrança de CSLL sobre fatos geradores objetos da autuação (anos-calendário de 2006 e 2007), já se manifestou o CARF, na sessão de março de 2012, PAF 10380720182200910.

- (...)

- 22. E os Tribunais estão na linha de entendimento de que precedente objetivo e definitivo do STF cessa, prospectivamente, a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias, de forma a ser exigível a CSLL dos fatos geradores futuros, (...).

- (...)

- 27. E, com o advento da Lei nº 8.212/91, Lei Orgânica da Seguridade Social, ficou restabelecida a obrigação de a empresa recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Os artigos 10, 11, alínea “d” e 23, II da referida Lei deixam inequívoca a obrigação para o contribuinte recolher a CSLL.

- 28. *Não é outro o entendimento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no parecer nº 003/95, de 20/02/95, (...).*

- (...)

DA INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM ROYALTIES PAGOS A SÓCIOS

- (...)

- 38. *Em 03/11/1989 a empresa S.A. Mineração Trindade – SAMITRI (na condição de cedente) celebrou contrato de transferência de Direitos Minerários para Exploração de Jazida de minério de ferro nas áreas denominadas “Alegria Centro” e “Alegria Este/Oeste” com a Samarco (na condição de cessionária) tendo a Cia Siderúrgica Belgo-Mineira – CSBM atuado como anuente, em virtude de ser a proprietária da área superficiária.*

- (...)

- 40. *O preço a ser pago pela Samarco a SAMITRI, conforme cláusula 6 de contrato, pela cessão e transferência dos direitos minerários (“Alegria Centro”) bem como pelo arrendamento e promessa de cessão e transferência dos direitos minerários (“Alegria Este/Oeste”) seria, a partir de 1994, 4% do valor que a Samarco viesse a pagar a seus acionistas a título de dividendos tendo a obrigação como marco final a exaustão das duas reservas minerais em tela.*

- 41. *Diante desses fatos a Samarco efetivamente pagou a Vale S.A (incorporadora da SAMITRI) diversos valores nos anos-calendário de 2009 e 2010 tendo como fundamento a cláusula 6 do contrato retromencionado.*

- 42. *Os valores pagos foram os seguintes:*

- (...)

- 43. *No histórico dos lançamentos efetuados na conta de despesa 0040640010 – “3.01.02.02.03.01.04.10 – DIREITOS MINERÁRIOS – VALE” encontramos os seguintes termos: ROYALTIES CVRD, Pagamento de royalties e Pagamento de direitos minerais.*

- 44. *Na conta do Passivo da Fiscalizada 2.01.13.03.02.07 – DIREITOS MINERÁRIOS – VALE onde são feitas as provisões dos royalties pagos à Vale encontramos, por exemplo, as seguintes referências no histórico dos lançamentos: Provisão Royalties – CVRD, Provisão Royalties – Janeiro, Royalties Abril, etc.*

- 45. Da mesma forma, a Vale S.A também contabiliza como royalties os valores recebidos da Samarco na conta “451113002 – Receitas com Arrendamentos/Royalties”, conforme pode ser constatado pela escrituração contábil digital no SPED.

- 46. E realmente a natureza dos pagamentos efetuados pela Samarco à Vale S.A revestem-se das características de royalties atribuídas expressamente pela própria Lei. O art. 22, alínea “b” da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, dispõe literalmente que os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos de pesquisar e extrair recursos minerais serão classificados como “royalties”.

- (...)

- 47. Ocorre que as despesas com pagamentos de royalties efetuadas pela Samarco à Vale S.A, são indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL por expressa vedação legal (art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei 4.506/64 e art. 353, inciso I do RIR/99 c/c art. 28 da Lei 9.430/96), uma vez que a Vale S.A é sócia da Fiscalizada detendo a participação de 50%, fato esse confirmado nas DIPJ dos anos-calendário 2009 e 2010 entregues pela Samarco.

- (...)

- 50. Apesar da Fiscalizada afirmar em sua resposta que os pagamentos efetuados não tem a natureza de royalties, a lei fiscal é cristalina quando define o conceito de royalties no art. 22, alínea “b” da Lei 4.506/64. Além disso, o art. 23 da mesma lei assevera que **todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos direitos referidos no art. 22 serão classificados como royalties e exemplifica no inciso I que são royalties as importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses. E no inciso III do mesmo art. 23 também considera expressamente com royalties quaisquer outras importâncias pagas (pela Samarco) ao cedente do direito (Vale) pelo contrato celebrado.**

- (...)

- 52. E para que não parem dúvidas ou questionamentos sobre a natureza dos pagamentos, o próprio contrato celebrado entre as partes dispõe em sua Cláusula 8 que a Samarco não se obriga a assumir responsabilidade por qualquer imposto da Belgo ou da Samitri decorrente de **rendimentos provenientes do aludido contrato**. Ora, esses rendimentos nada mais são que os royalties pagos pela Samarco e recebidos pela Vale S.A nos anos-calendário de 2009 e 2010.

- 53. Além disso, a leitura atenta das Cláusulas de Rescisão 18.2 e 18.3 do contrato somente converge para a conclusão de que os pagamentos efetuados são, em verdade, royalties, pois na hipótese de rescisão a cessionária obrigar-se-ia a devolver à cedente todos os direitos minerais que recebeu e mais, sem

qualquer tipo de indenização. E as partes ainda complementam e reconhecem que a cessão, o arrendamento e a promessa de cessão feitas têm como causa exclusiva e condicionante a execução do projeto de lavra.

- 54. Dessa forma, diante dos fatos e dos documentos apresentados, todos os pagamentos de “royalties” efetuados pela Samarco à sua sócia Vale S.A, acima mencionados, estão sendo considerados como indedutíveis por essa fiscalização e adicionados na apuração da base de cálculo da CSLL.

- (...)

- 56. As planilhas “Apuração da CSLL – 2009” e “Apuração da CSLL – 2010”, anexas a este Termo de Verificação, discriminam todos os valores apurados e lançados por esta Fiscalização.

DA MULTA ISOLADA PELA FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DAS ESTIMATIVAS

- 57. Em razão das infrações acima descritas e tendo em vista que no ano-calendário de 2010 a empresa optou pelo Lucro Real Anual com recolhimentos mensais baseados na estimativa, esta Fiscalização recompôs a base de cálculo das estimativas mensais do IRPJ no ano-calendário de 2010, o que resultou na constatação da falta/insuficiência de recolhimento dessas estimativas mensais em diversos meses daquele ano-calendário.

- (...)

- A planilha denominada “ESTIMATIVAS MENSAIS E MULTA ISOLADA – CSLL – 2010” para o ano-calendário de 2010, anexa a este Termo de Verificação, demonstra todos os cálculos pertinentes às multas que estão sendo lançadas via Auto de Infração do qual este Termo de Verificação de Infração é parte integrante e indissociável.

II – DA IMPUGNAÇÃO

Tendo sido dele cientificado pessoalmente em 01/10/2013 (vide fls. 04), o sujeito passivo contestou o lançamento em 30/10/2013, mediante o instrumento de fls. 549/599. Adiante compendiam-se suas razões.

1. FATOS

- (...)

- Com efeito, o presente auto de infração possui um ponto principal: a exigência da CSLL sobre a Impugnante, em que pese ter decisão favorável transitada em julgado afastando a cobrança de referida exação. Com relação aos outros tópicos de acusação, relativos à glosa de despesas com aquisição de direitos minerários, e aplicação da multa isolada concomitantemente, a Impugnante informa que obteve, no último dia 10 de setembro, decisão favorável no CARF nos autos do processo administrativo 10680.722242/2011-61, relativo à glosa

das mesmas despesas, para fins de IRPJ, consoante se verifica pela informação de resultado de julgamento abaixo:

- Não poderia ser outro o entendimento do CARF. Assim, consoante restará demonstrado, o presente auto de infração não merece prosperar, eis que, em breve resumo, a autuação exige CSLL por (i) entender que a decisão favorável à Impugnante que transitou em julgado em 23/08/1993 não seria válida para afastar a cobrança da CSLL, entendimento **que já foi afastado pelo STJ em sede de recurso repetitivo (Resp nº 1.118.893)**; (ii) considerar que despesas de compra de direitos minerários seriam royalties, e por terem sido pagas a sócio pessoa jurídica, seriam indedutíveis, em que pese a **CSRF já ter pacificado o entendimento** de que o artigo 71 da Lei nº 4.506/74, parágrafo único, letra “d”, só se aplica a pessoas físicas (**AC. CSRF 01-04.629**); e (iii) exigir multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, **matéria também já pacificada pela CSRF (Ac. CSRF 9101-00.966)**.

- (...)

2. PRELIMINARMENTE

2.1 – Do Entendimento Pacificado no STJ sobre o Trânsito em Julgado da CSLL – Recurso Repetitivo - (...)

- Em 25 de janeiro de 1990, a Impugnante ingressou com Ação Declaratória nº 90.0003670-4 em face da União visando fosse reconhecida a declarada por sentença (i) a inexistência de relação jurídico-tributária entre a Requerente e a Requerida quanto ao recolhimento da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 e (ii) a ilegalidade e a inconstitucionalidade dessa exação.

- (...)

- Em agosto de 1993, transitou em julgado decisão judicial em favor da Impugnante reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 e, em consequência, afastando a exigência do respectivo tributo (CSLL).

- (...)

- O ponto nuclear da discussão estabelecida nos autos do presente processo administrativo reside na análise da extensão dos efeitos da decisão transitada em julgado favoravelmente à Impugnante, na qual restou decidido ser inexistente a relação jurídico-tributária entre ela e a União no que tange à CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88.

- (...)

- Pela leitura do TVI, vê-se que a conclusão do Fisco foi no sentido de que a decisão definitiva favorável à Impugnante, afastando a exigência da CSLL, não se aplicaria após a decisão proferida pelo STF no julgamento do ADI 15. Contudo, tal entendimento não pode prevalecer.

- (...)

- Diante da existência de norma individual e concreta, decorrente de decisão judicial proferida especificamente para orientar e regular a conduta da Impugnante no que se refere à CSLL, bem como diante do fato de que essa decisão transitou em julgado, resta evidente que o entendimento do Fisco no presente caso não está em sintonia com a interpretação pacificada pelo STJ, nem tampouco com a decisão definitiva proferida pelo TRF de modo específico e individual, devendo esta Turma Julgadora cancelar a presente autuação, em obediência à coisa julgada e à segurança jurídica.

- De fato, é necessário destacar que na sessão de julgamento realizada dia 23/03/2011, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça reconheceu a ilegalidade da cobrança de CSLL em face dos contribuintes que obtiveram decisões transitadas em julgado, nas quais tenha havido o reconhecimento da inconstitucionalidade material da Lei nº 7.689, de 1988.

- Deveras, para o STJ, as leis posteriores à Lei nº 7.689/88, que regulamentaram a CSLL, não podem servir de fundamento para a cobrança da exação em ralação às empresas que possuem decisões favoráveis transitadas em julgado pela inconstitucionalidade, pois não introduziram real mutação em todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária, motivo pelo qual deve prevalecer a coisa julgada. Cite-se, nesse sentido, a seguinte ementa:

“O fato de o Supremo Tribunal 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.

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.

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 ArRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHO, Primeira Seção, DJ 24/2/10. (RESP 1.118.893-MG) (2009/0011135-9 – Min. Arnaldo Esteves Lima – Dje 06/04/2011))”.

- Note-se que a questão analisada pelo STJ é justamente a que suscitou dúvidas ao Fisco ao analisar o presente caso. (...).

- Frise-se, outrossim, que a decisão mencionada transitou em julgado em 09/05/11 e a matéria foi tratada em sede do rito dos recursos repetitivos (artigo 543-C do CPC) cujo entendimento deve ser aplicado aos demais casos análogos.

- Ou seja, verifica-se que o STJ, ao analisar matéria idêntica à tratada no presente processo administrativo, reconheceu os limites materiais e temporais da coisa julgada, (...), os efeitos da declaração de inexistência de relação jurídico-tributária subsistem até a presente data para o contribuinte que tem decisão judicial transitada em julgado nesse sentido, como é o caso da Impugnante.

- Assim, não merece prosperar a conclusão do Fisco (...).

- Registre-se, ademais, que esse posicionamento já havia sido proferido pelo STJ em outra decisão publicada em 24/02/2010, (...).

- (...)

- Conclui-se, portanto, de acordo com a decisão acima citada, que o entendimento adotado pelo Fisco está em desacordo com o que vem decidindo o STJ (...).

2.2 – Da Aplicação do Artigo 62-A do Regimento Interno do CARF – Recentes Precedentes

- Nesse cenário, havendo decisão de mérito proferida pelo STJ sobre a questão ora discutida, não se pode olvidar posicionamento manifestado pelo E. Conselho Administrativo, determinando, em casos como o que se analisa no presente processo administrativo, a aplicação do que dispõe o artigo 62-A do Regimento Interno do CARF.

- (...)

- Ressalta-se, inclusive, que a aplicação do entendimento acima exarado, por **imposição** do artigo 62-A, já tem sido prática costumeira pelos I. Conselheiros das Turmas do E.CARF, (...).

2.3 – Da Impossibilidade de Motivar a Autuação Fiscal ora Combatida no Parecer PGFN nº 492/2011 – Direito de Lançamento Exclusivamente em Relação a Fatos Geradores Ocorridos Após 07 de Fevereiro de 2011 - (...)

- Nos termos do entendimento manifestado pelo Fisco no TVF que acompanha o auto de infração ora combatido, não haveria que se falar em imutabilidade da coisa julgada em direito tributário na hipótese de superveniência de decisão contrário do Plenário do STF. Para fundamentar seu posicionamento, o Fisco valeu da interpretação formalizada pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, (...).

- (...)

- Ocorre que, ao assim proceder, a Fiscalização deixou de se atentar para o fato de que o próprio Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 expressamente limita o direito de cobrança, pelo Fisco, do tributo relativo a fatos geradores praticados exclusivamente a partir de 26 de maio de 2011, data de publicação do referido Parecer, em respeito ao disposto no artigo 146 do CTN, (...):

- (...)

- Verifica-se, portanto, que, com base no que determina o próprio PGFN/CRJ/Nº 492/2011, a declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, prolatada pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15, transitada em julgado em 17/09/2007, somente legitimaria a cobrança de tributo decorrente da prática de fatos geradores ocorridos a partir de 26 de maio de 2011 – data da publicação do Parecer.

- (...)

2.4 – Do Parecer PGFN/CDA/CRJ 396/2013

- E como se não bastasse tudo o quanto foi exposto, há que se mencionar que a mesma PGFN emitiu o Parecer nº 396/2013, pelo qual estende à Receita Federal do Brasil a dispensa de cobrança de crédito tributário nas hipóteses em que a tese que dá lastro à pretensão fiscal já tenha sido afastada em julgamento realizado sob a sistemática dos **recursos repetitivos**.

- (...)

- Ora, (i) se há entendimento do STJ no sentido de que o fato do 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 à própria existência do controle difuso; (ii) se esse entendimento foi objeto de acórdão em sede do Resp nº 1.118.893 sob a égide de recurso repetitivo, (iii) não há dúvida que, nos termos do próprio Parecer nº 396/2013 da PGFN, a Receita Federal do Brasil, mais do que dispensada, está obrigada a não exigir, sob qualquer forma e a qualquer pretexto, a CSLL de contribuintes que possuam decisão transitada em julgado afastando o tributo, como é o caso da Impugnante.

3. DO DIREITO

3.1 – Da Inexistência de Relação Jurídico-Tributária entre a Impugnante e a União em decorrência da Lei nº 7.689/88

- Ainda que o auto de infração ora combatido não seja cancelado em razão das preliminares anteriormente suscitadas, o que se admite a título de mera argumentação, é de se frisar que o Fisco agiu em **clara afronta à coisa julgada**, conforme se

- (...)

- No entanto, mais de 20 (vinte) anos após a certificação do trânsito em julgado daquela decisão, o Fisco procedeu à lavratura do presente auto de infração, exigindo, da Impugnante, valores a título de CSLL supostamente devidos nos anos-calendário de 2009 e 2010.

- Ao assim agir, contudo, o Fisco **afronta gravemente** o instituto constitucional da **coisa julgada**, merecendo, portanto, o auto de infração em questão ser integralmente cancelado, sob pena de ser admitida incontestável violação constitucional.

3.2 – Sobre as Relações Jurídicas “Continuativas” e os Limites Objetivos da Coisa Julgada

- O Fisco afirmou no TVF que a coisa julgada poderia ser mutável nas hipóteses em surgem relações jurídicas distintas daquela que foi apreciada na decisão transitada em julgado, (...).

- (...)

- Nota-se, portanto, que o cerne da questão discutida no presente processo administrativo é, em primeiro lugar, a existência, no ordenamento jurídico pátrio, de norma jurídica geral e abstrata – Lei 7.689/88 – que elege a respectiva materialidade da hipótese de incidência como um **evento duradouro no tempo** (no caso, **auferir lucro**), sendo que, enquanto a empresa estiver em atividade e for lucrativa, deverá pagar a Contribuição Social sobre o Lucro.

- (...)

- Ressalte-se, por oportuno, que à época da edição da **Lei nº 7.689/88**, que instituiu a CSLL, referida norma dispunha sobre seus **cinco critérios componentes**, quais sejam: **material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal**.

- (...)

- Inevitável concluir que, no caso da aplicação da regra matriz de incidência tributária, **cada ocorrência é única e não se repete, a cada acontecimento! Como decorrência, a incidência da Lei nº 7.689/88, faz surgir, cada vez que o contribuinte realiza a conduta abstratamente descrita na hipótese, uma única relação jurídica que, inclusive, se exaure com o pagamento (...).**

- Com base neste raciocínio, nota-se, de imediato, que não há que se falar em criação de novas relações jurídicas fundamentadas em legislações posteriores (...).

- (...)

- Em outros termos, a decisão que transitou em julgado **favoravelmente à Impugnante paralisou a incidência da Lei nº**

7.689/88 na sua totalidade, em razão de sua manifesta inconstitucionalidade, não especificando (como não poderia, por estar adstrita aos termos do pedido feito pela Impugnante) qualquer limitação temporal à validade da referida decisão.

- (...)

3.3 – Inocorrência de Relação Jurídica “Continuativa” e a Impossibilidade de Aplicação do Artigo 471, inciso I do Código de Processo Civil - (...)

- *Passa-se a demonstrar, uma vez mais, a inexistência da relação jurídica continuativa (como mencionado anteriormente) no caso em questão.*

- *Dispõe o artigo 471 do Código de Processo Civil:*

- (...)

- *Em primeiro lugar, há uma determinação legal expressa destinada ao órgão julgante: está **impedido** de **decidir** novamente a **mesma lide**, isto é, não pode apreciar objeto que já tenha sido objeto de pronunciamento por órgão judicial – e com muito maior razão por qualquer outro órgão.*

- (...)

- *Esta vedação apenas é excetuada caso uma das partes **ingresse com Ação Rescisória dentro do biênio preclusivo e, ao final, obtenha uma decisão favorável acolhendo o seu pedido, o que, frise-se, não ocorreu no presente caso.***

- (...)

- *Contudo, a legislação processual civil traz exceções à mencionada imutabilidade, nas hipóteses de relações jurídicas continuativas e das que decorrerem modificação no estado de fato ou de direito. Nestas hipóteses, a parte estará autorizada a pleitear a **revisão** do que foi estatuído na sentença devidamente transitada em julgado.*

- *Porém, para que esta revisão esteja autorizada, em primeiro lugar, **deve ser caracterizada a relação jurídica continuativa, (...), a existência de legislação superveniente unindo as partes para o futuro, o que não é a hipótese destes autos, como demonstrado anteriormente!***

- *Em segundo lugar, deve haver uma **modificação de fato ou de direito** que afete aquelas relações continuadas que vão se formar ao longo do tempo, **o que também não se vislumbra no caso em questão!***

- *E, por fim, em qualquer hipótese, a parte que se vê na necessidade de que seja revisto o conteúdo da sentença deverá **expressamente pedir ao Juízo a revisão, e ter o seu pleito acolhido, o que não ocorreu no presente caso.***

- (...)

- Assim, por todo o exposto (ausência de relação continuativa, e não alteração de fato ou direito) deverá essa Turma Julgadora, em obediência à coisa julgada, cancelar o auto de infração originário do presente processo administrativo.

3.4 – Da Legislação Superveniente e da Ausência de Alteração dos Critérios Formadores da Regra Matriz da CSLL - (...)

- Confirma-se as alterações legislativas aplicadas à CSLL, para que reste evidenciada a impossibilidade de se questionar uma decisão judicial transitada em julgado em razão de alterações legislativas supervenientes:

(i) A Lei Complementar nº 70/91 trouxe tão somente nova alíquota para ser agregada àqueles outros critérios já fixados pela Lei nº 7.689/88, cuja aplicação está paralisada. Teria tal fato o condão de trazer de volta aquela incidência? Claro que não!

(ii) O mesmo acontece com o disposto no art. 1º da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, que introduziu o art. 72, inciso III do ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o qual só modificou a alíquota da Contribuição Social Sobre o Lucro, e expressamente determinou a manutenção das demais normas da Lei nº 7.689/88.

(iii) Da mesma forma, a Lei nº 8.981/95 também não modificou totalmente a regra matriz de incidência estabelecida na Lei nº 7.689/88.

(iv) O mesmo sucedeu em relação à Lei nº 9.065/95, que introduziu apenas algumas regras quanto à forma de apuração da base de cálculo negativa da CSLL, nada dizendo em relação à base de cálculo instituída pela Lei nº 7.689/88.

(v) Já a Lei nº 9.249/95 somente alterou a alíquota a ser aplicável ao cálculo da CSLL, não trazendo nenhuma outra modificação com relação aos demais critérios da norma instituídos pela Lei nº 7.689/88.

- Tanto é assim, que com a publicação da Emenda Constitucional nº 10/1996, foi mantida no inciso III, do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a expressão “mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988”:

- (...)

- Em síntese tem-se que, após 1992 e até o momento da lavratura do auto de infração ora combatido, todas as alterações legislativas que sobrevieram não alteraram a regra-matriz de incidência da CSLL:

- (...)

- Portanto, considerando-se que a decisão judicial transitada em julgado de forma favorável à Impugnante está plenamente vigente e não pode, sob pena de afronta ao princípio da segurança jurídica e à coisa julgada, ser modificada, aguarda-se que o lançamento fiscal ora combatido seja integralmente cancelado, tendo em vista que a Impugnante está judicialmente garantida no seu direito de não efetuar o recolhimento da CSLL.

3.5 – Da Dedutibilidade das Despesas Relativas à Aquisição de Direitos Minerários

- Consoante será demonstrado a seguir, não merece prosperar o entendimento do Fisco, que glosou despesas de aquisição de direitos minerários da Impugnante, por qualificá-los como royalties e, em seguida, entender que royalties pagos a sócio pessoa jurídica localizada no Brasil seriam indedutíveis.

3.5.1 – Da Legislação Aplicável ao Direito Minerário

- A Constituição Federal de 1946 previa, em seu artigo 153, que o aproveitamento dos recursos minerais dependia de aprovação federal, possuindo o proprietário do solo preferência para a exploração:

- (...)

- Por outro lado, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu, em seu artigo 20, inciso IX, que os recursos minerais são bens da União, inclusive os do subsolo, sendo assegurado. Em seguida, nos termos do artigo 176 da Constituição, assegurou-se ao concessionário o produto da lavra e ao proprietário do solo (superfície) a participação nos resultados da exploração:

- (...)

Por sua vez, foi regulado pelo Código de Mineração vigente, aprovado pelo Decreto-Lei nº 227/1967, admite que o proprietário da superfície transfira o direito ao resultado da lavra, desde que em conjunto com o imóvel. Confira-se:

Art. 12. O direito de participação de que trata o artigo anterior não poderá ser objeto de transferência ou caução separadamente do imóvel a que corresponder, mas o proprietário deste poderá:

I - transferir ou caucionar o direito ao recebimento de determinadas prestações futuras;

II - renunciar ao direito.

Parágrafo único - Os atos enumerados neste artigo somente valerão contra terceiros a partir da sua inscrição no Registro de Imóveis.

- logo, o Código de Mineração permite **(i)** que o proprietário transfira o direito à participação no resultado da lavra; ou **(ii)**

que o concessionário transfira, a título oneroso ou não, a concessão do direito de explorar os bens minerais:

3.5.2 – Da Natureza dos Pagamentos Realizados pela Impugnante - (...)

- Defende a Impugnante que, diferentemente do entendimento da Fiscalização, os pagamentos realizados decorrem da transferência da titularidade de direitos minerários e não possuem a natureza de royalties, mas de custo de aquisição de direitos minerários.

- (...)

- Diz, os valores devidos à SAMITRI, previstos na Cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989, decorrem da cessão definitiva dos direitos minerários à Impugnante (cessão do título minerário).

- (...)

- Em 1995, a Samarco resolveu adquirir o terreno da Belgo-Mineira, celebrando na ocasião um compromisso de venda e compra do imóvel onde estão situadas as áreas “Alegria Centro” e “Corpo Alegria Este/Oeste”. É importante ressaltar que, nos termos deste contrato, a Impugnante pagou, de forma antecipada, os royalties que eram devidos à BELGO-MINEIRA pelo uso da jazida mineral:

- (...)

- Verifica-se, portanto, que a SAMARCO, na qualidade de proprietária do terreno, deixou de pagar os royalties à BELGO-MINEIRA, porém o pagamento pela cessão dos direitos minerários continuou a ser realizado à SAMITRI.

- No entanto, o Fisco entendeu que os pagamentos realizados seriam, na verdade, royalties, aplicando-se a eles o tratamento tributário dispensado pelo art. 22, “b”, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

- (...)

- Entretanto, o Fisco não se atentou para o fato de que no contrato existia, até 1995, previsão de pagamento de royalties à BELGO-MINEIRA (...), e, como já destacado, essa relação se extinguiu em 1995.

- (...)

- Diante disso, fica claro que os pagamentos realizados pela Impugnante à SAMITRI não são pagamentos realizados a título de royalties, e sim preço de aquisição, de modo que sua indedutibilidade não merece ser mantida por essa DRJ, cancelando-se o auto de infração originário do presente processo administrativo igualmente por essa razão.

3.5.3 – Ad Argumentandum - Da Não-Aplicação da Limitação do artigo 71, “d” da Lei 4.506/64 a Royalties Pagos a Sócios Pessoa Jurídicas

- Ainda que se classifiquem os pagamentos efetuados pela Impugnante como royalties, o que se admite apenas para argumentar, o presente lançamento também não merece prosperar pelo fato de que os pagamentos realizados pela Impugnante foram realizados a sócio pessoa jurídica e a limitação do art. 71, “d”, só se aplica a sócios pessoas físicas.

- (...)

- Nesse sentido, confira-se o voto proferido no acórdão CSRF/01-04.629, que pacificou o entendimento de que a vedação contida no parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/64 somente se aplica a royalties pagos a pessoa físicas.

- (...)

- Além disso, o art. 50, da Lei nº 8.383, de 1991, determinou que os royalties pagos a sócios pessoas jurídicas domiciliadas no exterior são dedutíveis, desde que averbados no INPI.

- (...)

- Portanto, resta claro que, ainda que se entenda tratar-se o presente caso de efetivo pagamento de royalties a pessoa jurídica, o que apenas para argumentar se admite, a vedação de sua dedutibilidade não merece ser mantida, devendo o auto de infração ser cancelado.

3.6 – Da Duplicidade de Cobrança – Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício

- Outrossim, deve-se ter em conta que, ainda que fosse possível lançar, após o encerramento dos anos-base de 2009 e 2010, multa isolada em razão do não recolhimento dessas estimativas, o que se admite a título de argumentação, **não poderia haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade, como ocorreu no presente caso.**

- (...)

- Ademais, destaque-se que a impossibilidade da cumulação das multas em debates já é assunto com posicionamento pacífico no CARF.

- (...)

- Resta evidente que a multa de ofício e a multa isolada decorrem de uma mesma situação fática, qual seja, a ausência de recolhimento do tributo. Desta feita, não se pode admitir que, em decorrência de um ato ilícito (falta de recolhimento do tributo em um determinado período do ano-calendário), sejam aplicadas duas penalidades que possuam, inclusive, bases de cálculo idênticas.

- (...)

- Portanto, caso não seja cancelado o auto de infração em sua totalidade, o que se admite apenas a título argumentativo, diante da impossibilidade se cobrar concomitantemente as multas e ofício e isolada, a Impugnante aguarda que esta Turma de Julgamento exonere as multas em apreço.

3.7 – Da Ilegalidade da Incidência dos Juros SELIC sobre a Multa de Ofício

- Ainda que se entenda pela manutenção da autuação em análise, e da exigência da multa de ofício, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal. É o que se passará a demonstrar.

- (...)

- Assim, demonstrado que **(i)** multa não é tributo; e **(ii)** só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 34 da Constituição Federal, o que não pode ser admitido por essa Turma Julgadora.

- (...)

3.8 – Conclusões

1) A Impugnante obteve para si decisão judicial (em ação declaratória) já transitada em julgado há mais de vinte anos em que foi declarada a inexistência de relação jurídica entre ela e o Fisco Federal, no que concerne à aplicação (incidência) da Lei nº 7.689/88, sem qualquer restrição quanto a um período determinado;

2) Isto quer dizer que os efeitos decorrentes daquela decisão têm o condão de paralisar a incidência da Lei nº 7.689/88 em seus cinco critérios formadores (material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal);

3) Daí decorre que não mais nascerá qualquer relação jurídica entre a Impugnante e o Fisco, no que concerne aos eventos vindouros;

4) A legislação superveniente não tem o condão de trazer de volta a aplicação da Lei nº 7.689/88 que restou paralisada, por conta da alteração de apenas alguns dos critérios componentes da Contribuição Social sobre o Lucro;

5) O STJ já definiu, em sede de recurso repetitivo, que ainda que o STF se manifeste posteriormente sobre o assunto, a sua decisão não tem o condão de alterar a eficácia da coisa julgada material constituída em sede de controle difuso;

6) Ainda que se entenda pela manutenção da cobrança da CSLL, as despesas relativas à aquisição de direitos minerários pela Impugnante não são royalties e, portanto, dedutíveis;

7) Ainda que fossem considerados royalties, as despesas pagas pela Impugnante foram pagas à pessoa jurídica, não se aplicando a restrição prevista no artigo 71, “d” da Lei 4.506/64;

8) Não cabe aplicação, sobre a mesma base de cálculo, da multa isolada e de multa de ofício, conforme entendimento já pacificado pela CSRF; e

9) A incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício é ilegal.

Em sessão de 31 de março de 2014 a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento de Belo Horizonte, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares e, no mérito, manteve integralmente os lançamentos, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

Coisa Julgada.

A declaração da inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 e a exclusão de sua eficácia, em caráter permanente e definitivo, só podiam ser obtidas mediante ação direta de inconstitucionalidade. Na via incidental, o reconhecimento da inconstitucionalidade constitui pressuposto da decisão e apenas afasta a aplicação da lei ao caso concreto, mas ela continua a vigorar.

As razões de decidir e as questões julgadas incidentalmente no processo não integram a coisa julgada.

Decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade.

No tocante à Lei nº 7.689, de 1988, o Supremo Tribunal Federal de fato chegou a apreciar a questão de sua inconstitucionalidade, em controle concentrado de constitucionalidade, ocasião em que a considerou conforme a Constituição, menos seu art. 8º, que determinava a cobrança da lei no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988.

Nos termos do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, a partir da decisão do STF (01.08.2007), tomada em controle concentrado de constitucionalidade, prevalece a Lei 7.689, de 1988 e suas alterações posteriores como base legal para exigência da CSLL do contribuinte.

Royalties. Conceito Legal.

Serão classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de

direitos, tais como o direito de pesquisar e extrair recursos minerais.

Royalties. Dedutibilidade.

A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento.

Todavia, não são dedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes.

Multa Proporcional e Exigida Isoladamente.

Verificada a falta de pagamento da contribuição por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos; e a contribuição apurada em 31 de dezembro, caso não recolhida, acrescida de multa de ofício.

A lei estabelece que, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos, e não recolhidos, a título das estimativas mensais, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente.

Juros de mora.

Sobre todos os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, incidirão juros de mora calculados à taxa a Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Com a ciência da decisão, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação.

Por seu turno, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, nas quais pugnou pela manutenção integral dos lançamentos.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

A questão central dos autos diz respeito aos efeitos da decisão do TRF da 1ª Região, transitada em julgado em 1993 a favor da Recorrente, que afastou, em concreto, a incidência da CSLL.

Por força disso, entende a empresa que a decisão é imutável e perene, não sendo possível alterar a relação jurídico-tributária negada pela justiça. Aduz, ainda, que as alterações posteriores na legislação não modificaram a hipótese de incidência do tributo nem cuidaram dos critérios da obrigação tributária.

Por seu turno, entende a fiscalização que a decisão superveniente do STF, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, que considerou conforme a Lei n. 7.689/88, à exceção do artigo 8º, permite a exigência da CSLL, mesmo para contribuintes que possuam decisão final no judiciário. Esse entendimento é referendado pelo Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011.

Os fundamentos da autuação foram bem delineados pela fiscalização, que teceu longos comentários sobre o entendimento jurisprudencial da matéria.

Nesse sentido, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, suas conclusões foram:

*35. Além de todos os argumentos expostos neste Termo de Verificação, os entendimentos judiciais acima mencionados, assim como outros no mesmo sentido, concluem pela legalidade do lançamento no qual a Fazenda Nacional exige, **com base na Lei 8.212, de 1991**, das empresas que obtiveram decisão judicial favorável transitada em julgado contra a legislação anterior (Lei nº 7.689, de 1988), a CSLL não recolhida a partir da edição da lei nova (Lei nº 8.212, de 1991), afastando definitivamente o argumento de proteção pela coisa julgada, que restou alterada seja por norma superveniente, seja por decisão definitiva do STF que considerou constitucional a Lei 7.689/88 (com exceção apenas do art. 8º que se referia ao período-base de 1991).” (grifamos)*

Percebe-se, portanto, que a fiscalização afastou o princípio da coisa julgada tanto pela existência de norma superveniente como em razão de decisão posterior do Supremo Tribunal Federal.

Ademais, a lei expressamente citada pela fiscalização é a de n. 8.212/91 (que fundou a autuação) e não a Lei n. 7.689/88.

Isso é extremamente importante, porque o **RESP 1.118.893/MG**, provavelmente o ponto central do debate jurídico, que foi aprovado na sistemática dos recursos repetitivos, não faz menção expressa àquela norma em sua ementa; apenas no voto se analisa, de forma restrita, o artigo 23 do referido diploma legal.

Nesse contexto, não podemos olvidar que diversos outros veículos normativos cuidam da matéria, a exemplo da Lei Complementar n. 70/91 e das Leis n.

7.856/89, n. 8.034/90, n. 8.383/91, n. 8.541/92, n. 8.849/94, n. 8.981/95, n. 9.065/95, n. 9.069/95, n. 9.249/95, n. 9.430/1996, além da Emenda Constitucional 10/96, todas posteriores à norma original.

Alega a Recorrente que tais leis apenas alteraram aspectos relativos à base de cálculo e à alíquota da contribuição, mas não tiveram o condão de recriar ou redefinir os seus elementos essenciais.

A questão é eminentemente jurídica e controversa.

A jurisprudência anterior deste Conselho firmou o entendimento de que a decisão judicial não poderia produzir efeitos permanentes, posto que a Lei n. 7.689/88 teve sua redação alterada por diversas vezes, de sorte que os novos dispositivos não teriam sido apreciados pela decisão judicial originária.

Em relação à própria interessada, percebe-se que foram lavrados autos de infração contínuos, para diversos períodos, a partir de 2004. Essas autuações deram origem aos processos n. 15504.015166/2009-73 (relativo aos anos-calendário de 2004 a 2006 e 10680.721852/2011-47, que trata dos anos-calendário de 2007 e 2008).

Em ambos, as autuações foram mantidas em primeira instância, mas com desfechos distintos neste Conselho.

No processo n. 15504.015166/2009-73, a 2ª Turma da 4ª Câmara decidiu pela **procedência das autuações**, afastando, apenas, a aplicação concomitante da multa isolada, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

LIMITES DA COISA JULGADA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988 APTIDÃO DA LEI Nº 8.212, DE 1991, PARA A EXIGÊNCIA DA CSLL.

O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja exigível com base em norma legal superveniente que tenha alterado substancialmente os aspectos da hipótese de incidência. A Lei nº 8.212, de 1991, constitui fundamento legal apto para exigir a CSLL de contribuintes que se acham desobrigados, por decisão judicial definitiva, de cumprir a Lei nº 7.689, de 1988.

Por outro lado, no processo n. 10680.721852/2011-47 (anos-calendário 2007 e 2008) a 2ª Turma da 1ª Câmara decidiu, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso da interessada, conforme ementa a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

CSLL. COISA JULGADA.

A jurisprudência anterior do CARF 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.

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.

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 cancelamento dos lançamentos que tenham por objeto a CSLL e seus respectivos consectários.

Podemos perceber que o fundamento para a decisão favorável ao contribuinte, no caso do segundo julgamento, foi a aplicação integral do disposto no REsp n. 1.118.893-MG, em detrimento do entendimento esposado pela fiscalização e pela Fazenda Nacional, circunstância que foi ressaltada pelo Relator, Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, à guisa de conclusão:

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.

Por tais fundamentos, orienta-se voto no sentido de conhecer do recurso voluntário para dar-lhe provimento, restando prejudicadas as demais questões de mérito aduzidas em recurso voluntário.

Destaque-se, ainda, por oportuno, que este Conselho já se manifestou pela não subsunção do REsp n. 1.118.893-MG, em caso idêntico ao dos autos, no processo n. 10380.720182/2009-10, que recebeu a seguinte ementa:

LIMITES DA COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/1988. APTIDÃO DAS LEIS Nº 8.981/1995, 9.430/1996 E ALTERAÇÕES POSTERIORES, PARA A EXIGÊNCIA DA CSLL.

O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja de novo exigível com base em normas legais supervenientes. As Leis nº 8.981/1995 e 9430/1996, além das alterações posteriores, constituem fundamento legal apto para exigir a CSLL de todos os contribuintes.

Os fundamentos da decisão, adotada por maioria, foram assim sintetizados pelo relator designado, Conselheiro Antônio José Praga de Souza:

Isso porque, as leis 8.981/1995 e 9.430/1996, bem como as leis subsequêntes, alteraram profundamente as hipóteses de incidência e a apuração da base de cálculo da CSLL, algumas delas questionadas até judicialmente pelos contribuintes, a exemplo do art. 28 da Lei 9.430/1996 que determina que se aplicam a CSLL as mesmas exclusões do IRPJ.

Por seu turno, a decisão do egrégio STJ no REsp 1.118.893/MG, trazido pela recorrente tratou apenas dos efeitos das alterações da CSLL até a edição da Lei 8.541/1992.

Portanto, o aludido julgado não se aplica ao caso presente, haja vista que os fatos geradores autuados referem-se aos anos de 2005 a 2007.

A matéria é controvertida. Porém, conforme enfatizado pelo ilustre conselheiro Carlos Pelá, “existem inúmeros precedentes do extinto Conselho de Contribuintes. De fato, este colegiado vinha decidindo, escorado na jurisprudência do STF, que a coisa julgada alcança apenas aquelas relações que estavam sob o abrigo da norma individual e concreta posta pela sentença. No caso da CSLL, instituída pela 7.689/88, a proteção da sentença não alcança fatos posteriores, especialmente aqueles fatos ocorridos após a modificação da lei e o tratamento normativo da regra-matriz de incidência em normas editadas posteriormente, para as quais a declaração de inconstitucionalidade não se aplica.”

Apresentadas as premissas que norteiam o debate, bem assim o entendimento acerca da matéria já exarado em outras decisões deste Conselho, para casos idênticos, passamos à análise da decisão do STJ, além das posições jurisprudenciais e doutrinárias pertinentes.

No REsp 1.118.893/MG (com relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima), a Primeira Seção do STJ adotou a tese de que não houve alteração substancial no regramento

posterior da CSLL que justificasse afastar ou prejudicar decisões transitadas em julgado favoráveis ao Contribuinte:

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). (grifamos)

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

(REsp 1118893 / MG (2009/0011135-9) Relator(a) Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA (1128) Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO Data do Julgamento 23/03/2011 Data da Publicação/Fonte DJe 06/04/2011 RT vol. 908 p. 599)

Merece destaque, pela relevância para o deslinde da questão, que a decisão do STJ abarca apenas as alterações legislativas observadas até a Lei n. 8.541/92.

Assim, ao se manifestar pela impossibilidade de o Fisco exigir tributos relativos aos exercícios de 1991 e 1992, como mencionado na ementa do julgado, entendeu aquela Egrégia Corte, que, ao tempo da decisão e nos limites do que foi decidido, a CSLL não poderia ser exigível de contribuintes com sentença favorável e transitada em julgado. Dentro desses parâmetros entendo que se manifesta, inequivocamente, a força do julgado, com as repercussões regimentais previstas neste Conselho.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões, defende que o REsp 1.118.893/MG firmou a impossibilidade de uma decisão posterior do STF (2007) atingir uma situação jurídica anterior (1991), já consolidada ao tempo da manifestação do Pretório Excelso.

Todavia, entende a Fazenda que o REsp 1.118.893/MG não analisou os **efeitos prospectivos** da eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado e contrárias à posterior decisão do STF, posto que este não era o tema do julgamento, já que o fato gerador analisado era de 1991, anterior à decisão do STF acerca da constitucionalidade da Lei n. 7.689/88, instituidora da CSLL, seja em controle difuso (RE 138.284-CE (Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJU 28.08.92), seja em controle concentrado de constitucionalidade (ADI nº 15-2/DF ocorrida em 2007 - DJ 31/08/2007).

Transcrevemos, a seguir, os argumentos apresentados pela Fazenda Nacional, com a citação dos respectivos julgados, posteriores ao REsp 1.118.893/MG (grifos no original):

Pois bem, atualmente, nos julgados EREsp 841.818/DF e EAg 991.788/DF, o mesmo STJ está discutindo especificamente o alcance prospectivo da decisão do Resp 1.118.893/MG na sistemática do recurso repetitivo do art. 543-B do CPC.

Nos autos de EREsp 841.818/DF e EAg 991.788/DF, em tramitação no STJ, a Corte está analisando a incidência da CSLL para fatos geradores futuros, ocorridos após o trânsito em julgado de decisão proferida pelo STF em sentido contrário ao da anterior decisão transitada em julgado favorável à contribuinte pela inconstitucionalidade da Lei 7.689/88.

A Corte foi provocada a verificar se precedente objetivo e definitivo do STF constitui instrumento hábil a cessar, prospectivamente, a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias, de forma a ser exigível ou não a CSLL dos fatos geradores futuros, posteriores à decisão do STF, estando recursos pendentes de julgamento.

O alcance da decisão no REsp 1.118.893/MG que a recorrente quer obter, para ficar desobrigada do recolhimento da CSLL definitivamente, incluindo os períodos de apuração 2009 e 2010, não merece ser acatado, não sendo esta a adequada interpretação do julgado proferido na sistemática do recurso repetitivo!

Com efeito, nos autos de EREsp 841.818/DF e EAg 991.788/DF, sobre a CSLL, primeiramente, em sede de decisão monocrática, entendeu-se pela cessação da eficácia vinculante das decisões transitadas em julgado a partir de decisão posterior do Plenário do STF em sede de controle difuso, no RE 138.284-CE (Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJU 28.08.92), a qual foi seguida de Resolução Senatorial nº 11, de 04 de abril de 1995, para suspender a execução apenas do art. 8º da Lei 7.689/883.

Segue a decisão, publicada em novembro de 2011 (16/11/2011), proferida pelo Ministro Napoleão Nunes Maia, nos autos do Embargos de Divergência em REsp Nº 841.818 - DF (2010/0091381-3), cujo teor se repetiu no julgamento dos Embargos de Divergência no Agravo 991.788, verbis:

“PROCESSUAL CIVIL. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 (CSSL). RES JUDICATA FORMADA EM CONTROLE DIFUSO. REO 89.01.16151-6-DF. TRF DA 1a. REGIÃO. SUPERVENIÊNCIA DE DECISÃO OPOSTA DO STF. RE 138.284-CE. PRONTA PREVALÊNCIA. EXIGIBILIDADE IMEDIATA DO TRIBUTO. DESNECESSIDADE DE RESCISÃO/ANULAÇÃO DO JULGADO. RESSALVA DOS EFEITOS JURÍDICOS JÁ PRODUZIDOS. SIMILITUDE COM A TEORIA REBUS SIC STANTIBUS. ACEITAÇÃO DA TESE DA

concentrado, determinando que “independentemente de ação rescisória ou anulatória (...) a coisa julgada tributária referente ao REO 89.01.16151-6-DF, do TRF1 (Rel. Des. Federal FERNANDO GONÇALVES, DJU 05.12.1991), perdeu pronta e automaticamente a sua eficácia, na data do trânsito em julgado do venerando Acórdão proferido pelo STF na ADIN 15 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007), veiculante de diretriz que lhe é adversa”, verbis:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. RECONSIDERAÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. FIXAÇÃO DO TERMO INICIAL DA CESSAÇÃO DA EFICÁCIA DA COISA JULGADA FORMADA EM CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE, EM FACE DA SUPERVENIÊNCIA DE DECISÃO ADVERSA DO STF EM SEDE CONCENTRADA. EFEITO AUTOMÁTICO E IMEDIATO. APLICAÇÃO ERGA OMNES. DOCTRINA DA COISA JULGADA E DAS DECISÕES DO STF EM JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

1. Somente as decisões proferidas pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade dos atos normativos (art. 102, I, a da Carta Magna), dotadas de definitividade, força vinculante e aplicabilidade erga omnes, possuem a extraordinária eficácia de paralisar, pronta e automaticamente, a produção de efeitos jurídicos de coisa julgada anterior, com elas inconciliável, que decidira relação obrigacional de trato sucessivo (ou de natureza continuativa).

2. As decisões recursais extraordinárias do STF, quando adotadas no regime de recursos múltiplos fundados em idêntica controvérsia (art. 543-B do CPC), têm a aptidão de vincular obrigatoriamente os julgamentos pendentes e futuros da mesma espécie, mas não ostentam, contudo, a força excepcional de paralisar a eficácia de coisas julgadas que lhes são anteriores.

3. As decisões do STF, adotadas em sede de controle difuso de constitucionalidade, têm eficácia inter partes, não vinculando, pelo menos obrigatoriamente, os julgamentos pendentes ou futuros, mas representam precedentes reverenciandos, dada a superior autoridade da Corte Suprema.

4. Sobrevindo à coisa julgada difusa, que dantes solucionara relação de trato sucessivo, decisão do STF dotada de vinculação geral e eficácia erga omnes, cessa, tão logo transite em julgado, independentemente de ação rescisória ou anulatória, a eficácia da res judicata precedente com ela incompatível. A força jurídica da decisão suprema concentrada subordina, aliás, todos os órgãos do Poder Judiciário (ADC 1, Rel. Min. MOREIRA ALVES, RTJ 157, p. 377).

5. Lições da doutrina jurídica mais autorizada e da jurisprudência do STJ, em recurso repetitivo (REsp. 1.118.893-MG, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 6.4.2011).

6. *A coisa julgada tributária referente ao REO 89.01.16151-6-DF, do TRF1 (Rel. Des. Federal FERNANDO GONÇALVES, DJU 05.12.1991), perdeu pronta e automaticamente a sua eficácia, na data do trânsito em julgado do venerando Acórdão proferido pelo STF na ADIN 15 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007), veiculante de diretriz que lhe é adversa.*

7. *Manutenção dos fundamentos da decisão embargada que deu parcial provimento aos Embargos de Divergência, apenas com a redemarcação do termo inicial da cessação da eficácia do REO 89.01.16151-6-DF, fixando-a na data do trânsito em julgado do acórdão do STF na ADIN 15."*

A decisão supra foi reproduzida com idêntico teor também nos Embargos de Declaração nos EAG 997.788, da lavra do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Considerando o supra exposto, não se pode fundamentar no REsp 1.118.893/MG a desobrigação tributária da CSLL para todos os períodos de apuração ocorridos após a data do trânsito em julgado da decisão na Ação Ordinária 90.0003670-4, ocorrido em 23/08/93, incluindo fatos geradores ocorridos após decisão em sentido contrário proferida pelo STF, em razão desta não ser a melhor interpretação a ser dada ao REsp 1.118.893/MG, o que se fortalece pela possível e certa decisão da mesma 1ª Seção do STJ em sede de EREsp 841.818/DF e EAg 991.788/DF, em trâmite, no sentido de que o marco para cessação do efeito vinculante da decisão transitada em julgado é a decisão em definitivo proferida pelo STF em sentido contrário, seja em controle difuso ou concentrado.

Os julgados contidos no REsp 1.118.893/MG e nos EREsp 841.818/DF e EAg 991.788/DF devem ser interpretados em conjunto e com a necessária harmonização, uma vez que apreciados pelo mesmo órgão julgador do STJ (1ª Seção) e envolvendo os desdobramentos no tempo da coisa julgada inconstitucional envolvendo a CSLL. (grifamos)

Cabe-nos, portanto, nesta decisão, analisar a aplicabilidade do REsp 1.118.893/MG ao caso em tela, a partir da verificação, entre outros critérios, da legislação de regência da CSLL, para percebermos se modificações posteriores e não incluídas naquele julgado tiveram o condão de alterar a relação jurídico-tributária inaugurada pela Lei n. 7.689/88 e afastada por decisão transitada em julgado.

Com efeito, a Lei n. 8.981/95, que não se encontra no escopo da referida decisão, estabelece:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento. (grifamos)

Parece-nos indubitável que os comandos acima grifados realmente alteraram a relação jurídico-tributária relativa à CSLL, tanto assim que o artigo 57 expressamente equipara os mecanismos de apuração e pagamento àqueles típicos do IRPJ, mantendo, **nos limites das alterações trazidas pela própria Lei**, as alíquotas e bases de cálculo então vigentes.

Igual situação decorre da Lei n. 9.430/96, artigo 28, com a redação vigente à época dos fatos:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

As mudanças introduzidas nesses veículos normativos **são profundas e ultrapassam a mera questão das alíquotas e da base de cálculo**, que foram objeto do **Recurso Repetitivo do STJ**.

Nesse sentido, entendo que houve inovação jurídica suficiente para ao menos se questionar a aplicabilidade futura, permanente e imutável da sentença favorável à Recorrente.

Isso porque a legislação brasileira **permite a revisão** da coisa julgada nas hipóteses de modificação das circunstâncias de fato e de direito, como autoriza o artigo 471 (atual artigo 505, que não sofreu alterações) do Código de Processo Civil:

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei. (grifamos)

As chamadas relações jurídicas continuativas cuidam de situações que se renovam e prolongam, por vezes indefinidamente, no decorrer do tempo.

No caso em tela, é óbvio que todos os anos, continuamente, a interessada pratica os fatos jurídicos que ensejariam a relação tributária que foi afastada pela decisão do TRF.

Aliás, não só a Samarco faz isso, mas outras milhares de empresas que atuam no mercado brasileiro. Assim, seria de se perguntar: seria razoável que somente um punhado de empresas, entre todas as demais, tivesse o direito permanente e imutável de nunca ser tributado?

Parece-nos que a questão transcende o conceito de coisa julgada e permeia outros princípios, de suprema importância, como o da **igualdade tributária**, insculpido no artigo 150, II, da Constituição da República:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (grifamos)

Admitir a prevalência da decisão favorável à Samarco seria negar a todas as outras empresas do país igual direito, em clara distinção entre contribuintes, com graves efeitos de ordem tributária e, sobretudo, concorrencial, pois a interessada teria, indefinidamente, uma vantagem econômica não extensível às demais empresas, inclusive aquelas que atuam no mesmo tipo de atividade.

Entendo que a distinção efetivamente não pode ser mantida, até porque a **decisão, nos termos do artigo 471 (atual 505) do CPC, opera efeitos desde que mantida a paridade da cláusula *rebus sic stantibus***.

Contudo, é evidente que isso não ocorreu.

Todas as leis e normas posteriores à Lei n. 7.689/88 foram editadas no sentido de confirmar, ampliar e regulamentar a incidência da CSLL. **Não há uma manifestação legislativa sequer que indique a sua desnecessidade ou exclusão.**

O legislador nacional permanece firme no sentido de manter o tributo, fazê-lo incidir e, portanto, alcançar todos os contribuintes a ele sujeitos, nos exatos termos da Constituição, que exige igualdade de tratamento para situações semelhantes.

E como a alteração jurídica ou fática superveniente não pode ser atingida pela coisa julgada - cuja sentença certamente não possui o dom da clarividência - parece-me **possível, justo e razoável** que o tributo possa ser exigido por força de tais mudanças.

Esse é o entendimento, entre outros, do Ministro Teori Albino Zavascki, na obra *Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional*, 2ª edição, Editora RT, pg. 105/106:

4.3 Limites temporais da eficácia da sentença e cláusula rebus sic stantibus

Estabelecido que a sentença, nos casos assinalados irradia eficácia vinculante também para o futuro, surge a questão a saber qual é o termo ad quem de tal eficácia. A solução é esta e vem de longe: a sentença tem eficácia enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza. Se ela afirmou que uma relação jurídica existe ou que tem certo conteúdo, é porque supôs a existência de determinado comando normativo (norma jurídica) e de determinada situação de fato (suporte fático de incidência); se afirmou que determinada relação jurídica não existe, supôs a inexistência ou do comando normativo, ou da situação de fato afirmada pelo litigante interessado. A mudança da qualquer desses elementos compromete o silogismo original da sentença, porque estará alterado o silogismo do fenômeno de incidência por ela apreciado: a relação jurídica que antes existia deixou de existir, e vice-versa. Daí afirmar-se que a força do comando sentencial tem uma condição implícita, a da cláusula rebus sic stantibus, a significar que ela atua enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença. Alterada a situação de fato (muda o suporte fático, mantendo-se o estado da norma) ou de direito (muda o estado da norma, mantendo-se o estado de fato), ou os dois, a sentença deixa de ter a força de lei entre as partes, que até então mantinha.

A alteração do status quo tem, em regra, efeitos imediatos e autônomos. Assim, se a sentença declarou que determinado servidor público não tinha direito a adicional de insalubridade, a superveniência de lei prevendo a vantagem importará o imediato direito de usufruí-la, cessando a partir daí a eficácia vinculativa do julgado, independentemente de novo pronunciamento judicial ou de qualquer outra formalidade. Igualmente, se a sentença declara que os serviços prestados por determinada empresa estão sujeitos a contribuição para a

seguridade social, a norma superveniente que revogue a anterior ou que crie isenção fiscal cortará a sua força vinculativa, dispensando o contribuinte, desde logo, do pagamento do tributo. O mesmo pode ocorrer em favor do Fisco, em casos em que, reconhecida, por sentença, a intributabilidade, sobrevier lei criando o tributo: sua cobrança pode dar-se imediatamente, independente de revisão do julgado anterior (grifamos).

Considero, pois, que tanto a alteração do desenho normativo da CSLL, ocorrida ao longo dos anos e sempre no sentido de confirmar a sua incidência, como a decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado, exarada na ADIN n. 15, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, publicada no DJU em 01.08.2007 e, portanto, **posterior** à decisão favorável à empresa, possuem o condão de alterar-lhe os efeitos, **sendo possível, na hipótese, tributar os exercícios de 2009 e 2010.**

No mesmo sentido, considero que o **REsp 1.118.893/MG não se amolda ao caso em tela**, tanto assim que o próprio STJ discute, atualmente, os **efeitos prospectivos** na tributação da CSLL (EResp 841.818/DF e EAg 991.788/DF), circunstância que demonstra, à evidência, que a questão não está pacificada naquele Tribunal, razão pela qual cabe a este Conselho deliberar a matéria, a exemplo do que já fez nos julgados mencionados neste voto.

Também não é o caso de se considerar como obrigatória a tese supostamente adjacente à repercussão geral reconhecida no RE 730.462, posto que o tema em discussão neste julgado é o recebimento de honorários advocatícios em ações para a cobrança de diferenças de FGTS.

Entendo que não prospera, ainda, o argumento de inércia da fiscalização ou de que os lançamentos só poderiam alcançar fatos posteriores aos autuados. Como amplamente demonstrado ao longo deste voto, a fiscalização agiu, seguidamente, no intuito de lançar os valores não recolhidos a título de CSLL para todos os anos-calendário, como provam os outros processos administrativos citados, para os quais, inclusive, houve provimento deste Conselho, relativo às autuações de 2004 a 2006.

Restam prejudicadas, portanto, todas as alegações aduzidas em preliminar, que foram enfrentadas conjuntamente com o mérito da questão.

DA DEDUÇÃO DAS DESPESAS COM ROYALTIES

Entende a interessada que as despesas pagas pela Samarco à Vale devem ser deduzidas na apuração dos resultados.

Destaque-se que a Recorrente tem como objeto social a pesquisa, lavra, industrialização e comercialização de minérios, transporte e navegação no interior do porto, importação para uso próprio, produção e distribuição de energia elétrica e comercialização de carvão, podendo ainda participar do capital de outras empresas.

Pois bem.

A Fiscalização, conforme se depreende do Termo de Verificação, glosou os **pagamentos feitos pela Samarco à Vale S/A** (que era sua sócia e incorporadora da S/A

Mineração da Trindade - SAMITRI), com base na Cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989.

Entendeu a fiscalização, como fundamento para a glosa, que os pagamentos foram efetuados a título de royalties, o que, nos termos da legislação de regência (conceito veiculado pelo artigo 22, “b”, da Lei 4.506/64 e indedutibilidade prevista no artigo 353 do RIR) justificaria a medida, posto que a Vale S/A é sócia da Recorrente:

41. Diante desses fatos a Samarco efetivamente pagou a Vale S.A (incorporadora da SAMITRI) diversos valores nos anos-calendário de 2009 e 2010 tendo como fundamento a cláusula 6 do contrato retro mencionado.

(...)

43. No histórico dos lançamentos efetuados na conta de despesa 0040640010 – “3.01.02.02.03.01.04.10 – DIREITOS MINERÁRIOS – VALE” encontramos os seguintes termos: ROYALTIES CVRD, Pagamento de royalties e Pagamento de direitos minerais.

44. Na conta do Passivo da Fiscalizada 2.01.13.03.02.07 – DIREITOS MINERÁRIOS – VALE onde são feitas as provisões dos royalties pagos à Vale encontramos, por exemplo, as seguintes referências no histórico dos lançamentos: Provisão Royalties – CVRD, Provisão Royalties – Janeiro, Royalties Abril, etc.

(...)

46. E realmente a natureza dos pagamentos efetuados pela Samarco à Vale S.A revestem-se das características de royalties atribuídas expressamente pela própria Lei. O art. 22, alínea “b” da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, dispõe literalmente que os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos de pesquisar e extrair recursos minerais serão classificados como “royalties”.

47. Ocorre que as despesas com pagamentos de royalties efetuadas pela Samarco à Vale S.A, são indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL por expressa vedação legal (art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei 4.506/64 e art. 353, inciso I do RIR/99 c/c art. 28 da Lei 9.430/96), uma vez que a Vale S.A é sócia da Fiscalizada detendo a participação de 50%, fato esse confirmado nas DIPJ dos anos-calendário 2009 e 2010 entregues pela Samarco.

(...)

*50. Apesar da Fiscalizada afirmar em sua resposta que os pagamentos efetuados não tem a natureza de royalties, a lei fiscal é cristalina quando define o conceito de royalties no art. 22, alínea “b” da Lei 4.506/64. Além disso, o art. 23 da mesma lei assevera que **todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos direitos referidos no art. 22 serão classificados como royalties e***

exemplifica no inciso I que são royalties as importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses. E no inciso III do mesmo art. 23 também considera expressamente com royalties quaisquer outras importâncias pagas (pela Samarco) ao cedente do direito (Vale) pelo contrato celebrado. (grifos no original)

O histórico das operações foi bem sintetizado pela decisão de primeira instância, cujos raciocínio transcrevemos a seguir:

Substancialmente, o que se extrai é que a CSBM, na qualidade de proprietária dos terrenos, cedeu à SAMITRI os direitos que lhe eram assegurados pelo artigo 153 da Constituição Federal de 1946, para que a SAMITRI pudesse requerer, em seu próprio nome, autorização para pesquisa e lavra de minério existente em terrenos de propriedade da CSBM. Em 1965, a SAMITRI obrigou-se a pagar, semestralmente, à CSBM determinada importância pela cessão que esta fez àquela do seu direito de preferência, previsto no art. 153, CF/46.

Logo, a CSBM era a proprietária dos terrenos e a SAMITRI obteve o direito de requer a autorização/concessão de exploração dos minérios existentes no terreno da CSBM. A SAMITRI, então, requereu, em seu próprio nome, tal direito, em razão do contrato anteriormente firmado.

No contexto de criação da SAMARCO, ora Impugnante, a SAMITRI transferiu-lhe os direitos de exploração das áreas objeto dos contratos celebrados em 1974 e 1979, tendo a Impugnante se obrigado a pagar os valores então devidos pela SAMITRI à Belgo Mineira.

Em 1989, no contrato objeto da presente autuação, a SAMITRI transferiu para a SAMARCO os direitos minerários de duas outras áreas, celebrando contrato que previa duas obrigações distintas: a primeira (clausula 5 – quinta), da sub-rogação da SAMARCO no pagamento dos valores devidos pela SAMITRI à CSBM (proprietária dos terrenos); a outra (clausula 6 – sexta), o pagamento à SAMITRI dos valores de 3% (1992 e 1993) e 4% (a partir de 1994 até a exaustão da mina) do valor pago pela SAMARCO aos seus acionistas a título de dividendos, pela aquisição dos direitos minerários.

Em 1995, a Impugnante celebrou contrato com a CSBM, sem qualquer interveniência da SAMITRI, de compra e venda do imóvel onde estão localizadas as áreas “Alegria Centro” e “Corpo Alegria Este/Oeste”, obrigando-se a pagar o preço de R\$ 696.983,00 pela aquisição do imóvel (superfície) e o de R\$ 12.971.879,00, a título do que foi denominado como “resgate antecipado do arrendamento dos direitos minerários”, correspondente ao valor que a Belgo deixaria de receber a título de compensação financeira (participação no resultado da lavra) pela transmissão do imóvel.

Nesse último contrato, a CSBM transferiu à Impugnante a propriedade dos terrenos e resolveu o direito que possuía em razão da cláusula quinta do contrato celebrado em 1989 (acima mencionada). No entanto, é inegável que esse contrato pactuado em 1995 entre a Impugnante e a CSBM não revogou nem poderia revogar a cláusula sexta do contrato celebrado em 1989, que estabelecia obrigação da SAMARCO para com a SAMITRI.

A partir dessa situação de fato, entende a Recorrente que os pagamentos efetuados teriam como objetivo remunerar a aquisição de direitos minerários, e não a utilização como uso, fruição ou exploração de direitos de terceiro, o que afastaria a sua caracterização como royalties.

A legislação, como visto, define o conceito de royalties a partir do artigo 22 da Lei n. 4.506/64:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

*Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" todas as espécies de rendimentos percebidos **pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos** referidos nos artigos 21 e 22, tais como:*

(...)

Caracterizada a figura dos royalties, o artigo 71 da própria Lei n. 4.506/64 destaca as hipóteses em que os pagamentos seriam indedutíveis, conforme retratado no artigo 353 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art.353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I- os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

(...)

Cumpre-nos indagar, portanto, se o contrato celebrado pelas partes evidencia uma efetiva alienação (cessão definitiva, como diz a Recorrente) ou, ao revés, direitos que, por sua natureza, são passíveis de remuneração mediante royalties.

O objeto do contrato foi definido na cláusula sexta, nos seguintes termos:

6. PREÇO E FORMA DE PAGAMENTO DO ARRENDAMENTO E CESSÃO DE DIREITOS.

6.1 - Além do pagamento previsto na Cláusula anterior e a partir do ano de 1992, até a exaustão das duas reservas minerais, objeto deste CONTRATO e das escrituras retro referidas nos itens (1.2.1) e (1.2.2), a SAMARCO pagará à SAMITRI uma quantia calculada mediante a aplicação dos percentuais referidos adiante sobre o valor bruto que vier a pagar a seus acionistas a título de dividendos.

6.2 - Os percentuais para cálculo da quantia a ser paga pela SAMARCO serão de 3% (três por cento), durante os anos de 1992 e de 1993 e de 4% (quatro por cento) a partir de 1994 e até o final do CONTRATO. (...)"

A cláusula acima demonstra que foi fixada uma obrigação permanente (salvo eventual acerto posterior) até a exaustão das reservas minerais pactuadas, vale dizer, o pagamento deve ser feito até o limite de existência da coisa.

Parece-me que o dispositivo realmente se refere à figura do arrendamento (como, aliás, expressamente está consignado) e, nesse contexto, não se confundiria com uma "compra e venda", que possui requisitos distintos. Na compra e venda há um preço determinado ou determinável, além da efetiva transferência da propriedade.

Conquanto existam elementos para a estipulação dos pagamentos, não se vislumbra, no contrato, a definição efetiva do preço, até porque isso depende da vida útil das reservas minerais. Não se amolda o texto à figura da cessão definitiva, mas sim à hipótese de remuneração por direitos de exploração.

Ademais, a própria escrituração contábil das operações nos permite compreender a sua natureza, como apontado pela Fazenda Nacional:

Srs. Conselheiros, a própria VALE S/A, como detentora original do direito de explorar as reservas minerais (na qualidade de sucessora da SAMITRI, por tê-la incorporado, sendo, assim, a cedente dos referidos direitos), contabiliza os valores recebidos da SAMARCO, para este fim, em conta de receita, a saber: "451113002 - Receitas com Arrendamentos/Royalties". Assim, para a VALE S.A se trata, juridicamente, do recebimento de royalties, sem nenhuma dúvida.

Neste ponto, cumpre salientar que foi a própria recorrente que registrou, em sua contabilidade, os valores em litígio como sendo "Royalties", conforme cabalmente demonstrado no TVI e no acórdão da DRJ.

Pelo artigo 378 do Código de Processo Civil:

"Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos".

Da mesma forma, o artigo Art. 226 do Código Civil estabelece:

“Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios”.

A fiscalização utilizou informações constantes do registro contábil da empresa. Logo, pelas regras acima transcritas, os dados podem e devem ser utilizados contra a interessada, cabendo a ela o ônus da prova em contrário, como consta da parte final do artigo 378 do CPC. (grifos no original)

Entendo pertinente o argumento da Fazenda Nacional, o que, aliado à própria redação dos instrumentos firmados pelas interessadas, me leva a concluir que os pagamentos realmente foram efetuados a título de royalties e, por decorrência, devem ser considerados indedutíveis, pois é incontroverso que a Vale S/A é sócia da atuada, possuindo participação de 50% na Samarco Mineração.

Também não procede o argumento da Recorrente, de que ainda que fossem considerados como royalties, os valores seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, pois a Lei n. 4.506/64 (artigo 71, "d") teria previsto apenas a indedutibilidade dos royalties pagos a pessoas físicas e que o artigo 353 do RIR teria ilegalmente ampliado o conceito legal.

Comparemos os dois dispositivos:

Lei n. 4.506/64

Art. 71. A dedução de despesas com alugueis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

(...)

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

(...)

d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

--

Decreto n. 3.000/99:

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I- os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

Com a devida vênia, não consigo vislumbrar qualquer argumento, gramatical, semântico ou jurídico capaz de invalidar o disposto em regulamento, até porque os dois comandos dizem exatamente a mesma coisa.

É evidente que a lei, ao dizer "sócios", se refere a qualquer tipo de pessoa com participação na sociedade e não somente às pessoas físicas, como entende a Recorrente, calcada na premissa de que só "pessoas físicas possuem parentes e dependentes".

O comando legal é claro e diz que são indedutíveis os royalties "pagos a sócios". O fato de, na sequência, existir a menção a "parentes ou dependentes" apenas demonstra a teleologia da norma, que buscou ser o mais ampla possível, até porque a partícula "e", na língua portuguesa, não serve como condicionante, mas como adição a conceitos já expressos.

Em síntese, nenhum sócio ou dirigente, inclusive eventuais parentes e dependentes, quando existirem, poderão receber royalties dedutíveis para fins de IRPJ. O pagamento dos valores, por óbvio, decorre de liberalidade da empresa, desde que observadas as limitações legais para a dedutibilidade.

Esse entendimento possui respaldo na jurisprudência do CARF e também pode ser encontrado, sem grandes dificuldades, em abalizada doutrina.

Cite-se, a título de exemplo, a posição de Noé Winkler (*Imposto de Renda. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2001, p. 526 e 528*) ao lecionar:

É vedado o pagamento de "royalties" a sócios ou dirigentes de empresas e a seus parentes e dependentes. Quanto aos sócios, tanto podem ser pessoas físicas como jurídicas. Não esclarece a lei o grau de parentesco, ou tipo de dependência. (grifamos)

O objetivo da lei é evidente, no sentido de impedir o favorecimento desigual, em prejuízo do Estado ou de sócios minoritários. O tema me parece de meridiana clareza e, nesse sentido, entendo que não assiste razão à Recorrente.

Entendo que o raciocínio se aplica, também, à CSLL, conforme entendimento da fiscalização e também da Receita Federal, nos termos da Solução de Consulta a seguir reproduzida (grifamos):

**SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 316, DE 17 DE
NOVEMBRO DE 2014**

DOU de 02/12/2014, seção 1, pág. 10

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA – IRPJ*

*EMENTA: DESPESAS COM ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE.
LIMITE APLICÁVEL.*

*Para efeito da apuração do Imposto de Renda - IRPJ - e da
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL -, a
dedutibilidade das despesas com royalties está condicionada às
regras estabelecidas pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de
1999 - RIR/99.*

DA MULTA ISOLADA

Esta Turma tem decidido, a exemplo de outros colegiados do CARF, no sentido de que a multa isolada, na anterior redação do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser afastada em observância ao princípio da consunção.

Como se sabe, o princípio da consunção (também denominado princípio da absorção) aplica-se quando há uma sucessão de condutas tipificadas que, em razão de um nexo de dependência intrínseco, permite que a infração mais grave absorva aquelas de menor intensidade, em razão do brocardo *lex consumens derogat lex consumptae*, o que equivale a dizer que o crime-fim absorve o crime-meio.

Essa teoria encontra suas raízes na famosa *double jeopardy clause*, preceito fixado pela 5ª Emenda à Constituição dos Estados Unidos, que determina que *ninguém poderá ser por duas vezes ameaçado em sua vida ou saúde pelo mesmo crime*, o que se constitui, há tempos, na aplicação da clássica regra que veda a dupla punição em razão do mesmo fato, tal como garantida pelo princípio *ne bis in idem*, conforme a inteligência da Súmula 105 deste Conselho:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Contudo, o papel precípua do julgador é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos.

Assim, na hipótese dos autos, convém destacar que houve alteração no comando original do artigo 44, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, fruto da conversão da Medida Provisória n. 351/2007.

Penso que a alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula 105 deste Conselho, que conferiu, à luz do artigo 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que a partir da nova redação inexiste dúvida, vale dizer, não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do artigo 44:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Como no caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do artigo 44 entendendo como jurídica e obrigatória a aplicação das multas nele previstas.

DOS JUROS SOBRE MULTA E DA SELIC

Por fim, diz a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal.

Contudo, parece-me indubitoso que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei n. 9430/96:

*Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora**, isolada ou conjuntamente.*

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifamos)

Artigo 5º, § 3º, da Lei n. 9.430/96. As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifamos)

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifamos)

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR – DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. (grifamos)

Confirmando o entendimento esposado, temos a Súmula n. 4 deste Conselho:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro João Otavio Oppermann Thomé

Inicialmente parablenizo o relator pela análise fática e jurídica empreendida, que culminou com a caracterização dos pagamentos feitos pela Samarco à Vale S/A como *royalties*, e, nesta conformidade, indedutíveis do lucro real, com a qual estou de pleno acordo.

Minha única discordância com relação ao voto do relator é quanto à extensão desta indedutibilidade dos *royalties* à apuração da base de cálculo da CSLL.

É que, no caso, conforme ressaltado pelo relator, a indedutibilidade dos *royalties* está prevista no art. 353 do RIR/99, abaixo transcrito, cujo esteio legal remonta ao art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, *verbis*:

"Art.353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I- os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;"

A mencionada Lei nº 4.506/64, como é cediço, diz respeito apenas à apuração do lucro real, para fins de incidência do imposto de renda devido pela pessoa jurídica, não sendo aplicável, *por si só*, portanto, à apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro devida por esta mesma pessoa jurídica.

Outrossim, não acompanho o entendimento de diversos de meus pares, no sentido de que o superveniente artigo 57 da Lei nº 8.981/95 autorizaria aplicar à base de cálculo da CSLL as mesmas restrições à dedutibilidade das despesas que é prevista para o IRPJ.

Isto porque o referido artigo apenas determina que se aplique à CSLL as mesmas *normas de apuração e de pagamento* estabelecidas para o IRPJ. Disto extrai-se, por exemplo, que, se a empresa apurar o IRPJ pelo lucro real trimestral, assim deverá também proceder com relação à apuração e pagamento da CSLL; ou, se optar pelo lucro presumido com relação ao IRPJ, deverá também considerar tal opção para fins de apuração e pagamento da CSLL.

Por outro lado, o mesmo referido artigo é expresso em justamente preservar a base de cálculo e as alíquotas então em vigor para cada um desses tributos, o que apenas reforça a individualidade das respectivas bases de cálculo, e não a indiscriminada extensão de todas as indedutibilidades de despesas previstas no IRPJ para a CSLL. Confira-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

Aliás, se o dispositivo em questão estendesse à apuração da CSLL todas as indedutibilidades de despesas previstas na legislação do IRPJ, desnecessária seria a remissão

expressamente feita em diversos dispositivos — alguns deles contidos na própria Lei nº 8.981/95 (e.g., o art. 100 e 105) — de que estes são aplicáveis à *"determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro"*.

Diga-se, a propósito, que o entendimento de que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 estenderia à CSLL todas as regras relativas à ineditabilidade de despesas previstas para o IRPJ, a par de ser refutado pela majoritária jurisprudência do CARF, já foi também sepultado pela própria Receita Federal, consoante se depreende da Solução de Divergência COSIT nº 39, de 30.12.2013, *verbis*:

"O art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, que determina a aplicação à CSLL das 'mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas' é indicado para o contribuinte das duas espécies tributárias. No intuito de racionalizar procedimentos, o art. 57 estabelece critérios comuns de apuração do IRPJ e da CSLL. Isso é válido para critérios operacionais de apuração, mas não para definir regras de incidência. Embora espécies distintas, com fatos geradores distintos (o da CSLL é o lucro e o do IRPJ é a renda), o contribuinte do IRPJ é, em regra, contribuinte da CSLL. Porém, o inverso não acontece: as entidades a que se referem as alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição são imunes do pagamento do IRPJ, mas não da CSLL." (grifou-se)

É por este motivo que, quando a lei pretende estender à CSLL algo que antes estava previsto somente na legislação do imposto de renda, tem de fazê-lo expressamente, a exemplo do que foi feito com o art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (no que toca à extensão para a CSLL das normas de lucros no exterior previstas para o IRPJ na Lei nº 9.249, de 1995, e outras), ou com o art. 22 da mesma Medida Provisória (no que toca ao disposto nos artigos 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987).

Portanto, por ausência de base legal, deve-se ter por dedutíveis da base de cálculo da contribuição social as despesas decorrentes do pagamento de *royalties*, conforme configuradas no presente caso.

No mesmo sentido, o seguinte precedente do CARF (Acórdão 1102-001.182, sessão de 27 de agosto de 2014, relator José Evande Carvalho Araujo):

"CSLL. ROYALTIES PAGOS A SÓCIO. DESPESA NECESSÁRIA E DEDUTÍVEL.

A regra do art. 353, inciso I, do RIR/99 (art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964), que veda a dedução de royalties pagos a sócios da base de cálculo do IRPJ, não se aplica à CSLL por falta de previsão legal.

A princípio, o pagamento de royalties por marca detida por outra empresa do grupo consiste em despesa necessária e usual à atividade da empresa, em especial se, na acusação, não há qualquer ponderação sobre alguma vantagem tributária ilícita obtida com a prática."

Em conclusão, e tendo em vista que no presente processo encontra-se em litígio tão somente a CSLL, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa das despesas com *royalties*.

Processo nº 10600.720020/2013-18
Acórdão n.º **1201-001.407**

S1-C2T1
Fl. 48

(documento assinado digitalmente)

João Otavio Oppermann Thomé - Redator designado

CÓPIA