



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

**Processo nº** 10680.721852/2011-47  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1102-001.251 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de novembro de 2014  
**Matéria** CSLL. Coisa Julgada e Glosa de Despesas (royalties e depreciação). Multa isolada (estimativas)  
**Recorrente** SAMARCO MINERAÇÃO S/A  
**Recorrida** DRJ Belo Horizonte - MG

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**

Ano-calendário: 2007, 2008

Ementa:

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.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros José Evande Carvalho Araujo, Ricardo Marozzi Gregório, e João Carlos de Figueiredo Neto, que entendiam que a decisão judicial que impedia a cobrança da CSLL deixou de ter eficácia a partir da publicação da ADI nº 15-2/DF, e por isso prosseguiram no julgamento. O conselheiro José Evande Carvalho Araujo apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Presidente.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ (Presidente), JOSÉ EVANDE CARVALHO ARAÚJO, FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES, RICARDO MAROZZI GREGÓRIO, JOÃO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Segunda Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Belo Horizonte (MG), assim ementado, *verbis*:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*Despesas desnecessárias.*

*Reputadas desnecessárias, as despesas configuram-se indedutíveis também na determinação da base de cálculo da CSLL.*

*Cosa 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.*

*Coisa Julgada. Alteração por lei superveniente.*

*No caso, por incidir sobre uma relação continuativa, de trato sucessivo, a coisa julgada opera efeitos sob o influxo da cláusula rebus sic standibus, o que significa dizer que a permanência de seus efeitos fica subordinada à permanência do fato jurígeno e da correspondente norma que o tipifica.*

*Assim, alterado o fato ou alterada a norma que o suporta, a relação jurídica primitiva simetricamente se modifica, cessando ipso facto os efeitos da coisa julgada.*

*Lei Superveniente.*

*A Lei nº 8.212/91 por si só legitima a exigência de contribuição social sobre o lucro.*

*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.*

*Ação Judicial Proposta com o mesmo objeto do lançamento.*

*A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda de ação judicial – por qualquer modalidade processual - antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto, tornando-se definitiva a exigência discutida.*

*Lançamento para prevenir a decadência.*

*Nos termos da lei, na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício, nos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.*

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

*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.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte”*

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

*“Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 342/346, que exige a Contribuição social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$ 670.272.982,25, cumulada com multa de ofício, no percentual de 75%, e exigida isoladamente, no de 50%; além dos juros de mora pertinentes calculados até 31/03/2011.*

*Lançamento da CSLL. Descrição dos fatos.*

*‘Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.*

#### **001 – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL**

***Falta de declaração e recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurada conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante do presente***

(...)

**002 - MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

*Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante do presente processo.*

*Do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 349/356).*

*No TVF, a Fiscalização explica as irregularidades apuradas, a seguir resumidas:*

*(i) a empresa não recolhe nem declara a CSLL, alegando que requereu, pela Ação Ordinária nº 90.0003670-4, a declaração de inexistência da relação jurídico-obrigacional que a obrigue a recolher a CSLL exigida pela Lei nº 7.689, de 1988; após o trâmite processual, ocorreu o trânsito em julgado da decisão judicial;*

*(ii) nos anos-calendário de 2007 e 2008, a empresa apresentou DIPJ pelo lucro real anual, mas não recolheu as estimativas mensais, com base em balancetes de redução ou suspensão (sua opção), a que estava sujeita;*

*(iii) houve também no LALUR a exclusão indevida de valores correspondentes às diferenças de despesas de depreciação, amortização e baixas dos bens do ativo permanente, em função de interpretação equivocada do contribuinte da sentença obtida em ação judicial que versa sobre correção monetária do balanço;*

*(iv) falta de adição de despesas indedutíveis, representados por pagamentos efetuados à VALE relativamente a contrato particular de transferência de direitos minerários, firmado em 03/11/1989, entre a SAMITRI, como cedente da reserva, e a SAMARCO, na condição de cessionária; no entanto, sustenta a Fiscalização que essa cláusula contratual restou extinta por contrato superveniente; sendo assim, tais pagamentos configuram-se como pagamentos sem causa; ou, mesmo admitindo que haveria causa, esses seriam indedutíveis, nos termos do art. 353, do RIR/1999, já que possuem natureza jurídica de Royalties e a VALE é pessoa jurídica sócia da Impugnante;*

*(v) e, consolidando as infrações apuradas, a Fiscalização fez no TVF demonstrativos fiscais de apuração da CSLL devida em 2007 e 2008, bem como indicando os valores das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais.*

*Da Impugnação.*

*Tendo sido dele cientificado, em 12/04/2011, o sujeito passivo contestou o lançamento, em 11/05/2011, mediante o instrumento de fls. 362/437 Adiante compendiam-se suas razões.*

*(...)*

**II- INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689/88 – COISA JULGADA FORMADA NA AÇÃO DECLARATÓRIA Nº 90.0003670-4 11.1 - HISTÓRICO**

*Conforme relatado no próprio Auto de Infração, a Impugnante propôs a Ação Ordinária 90.0003670-4 visando ao reconhecimento do seu direito de não recolher a Contribuição Social sobre o Lucro instituída pela Lei nº 7.689/88.*

*O pedido da Impugnante foi integralmente acatado pelo TRF da 1ª Região nos seguintes termos:*

**CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SEGURIDADE SOCIAL LEI 7.689, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.**

*O Plenário do Tribunal Regional Federal - 1ª Região, ao apreciar a arguição de inconstitucionalidade suscitada na AMS nº 89.01.13614-7 - MG, proclamou, por decisão majoritária, a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, instituidora da contribuição social para financiamento da seguridade social, incidente sobre o lucro das empresas e exigível a partir dos resultados apurados em 31.12.1988.*

*Apelação provida.*

*(...)*

**VOTO**

*(...)*

*De outra parte, é de se concluir que, em face da decisão plenária que declarou inconstitucional a Lei nº 7.689/88, em toda sua extensão, restou esvaziado, por consequência, o comando expresso no art. 2º da Lei nº 7.856/89, que majorou a alíquota da condenada contribuição social.*

*(...) - original sem grifos.*

*O acórdão do TRF da 1ª Região transitou em julgado em 23-08-1993 (doe. 04). Contra essa decisão, a União Federal ajuizou as Ações Rescisórias nºs 94.01.12738-7 e 95.01.15194-8, as quais foram julgadas improcedentes pelo TRF da 1ª Região (doe. 05).*

*Nesse contexto, a Impugnante não é contribuinte da Contribuição Social sobre o Lucro instituída pela Lei nº 7.689/88.*

*(...)*

*Ocorre que, contrariamente ao alegado pela Fiscalização, a Lei nº 8.212/91 não recriou a Contribuição Social sobre o Lucro,*

*mas apenas estabeleceu nova disciplina para a contribuição instituída pela Lei n.º 7.689/88, alterando suas alíquotas, conforme restará demonstrado a seguir.*

#### **11.2 – A CSLL NÃO FOI RESINTITUÍDA PELA LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE À LEI 7.689/88**

(...)

#### **11.3 – A RECENTE DECISÃO DO STJ E A NECESSÁRIA APLICAÇÃO NO CASO CONCRETO DO ART. 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF**

(...)

#### **11.4 – ADIÇÕES INDEVIDAS NA BASE DA CSLL**

*Mesmo que seja devida a CSLL, o que apenas para argumentar se admite, ainda assim o crédito tributário deverá revisto pela Administração Tributária, uma vez que a Fiscalização utilizou a base de cálculo do IRPJ sem considerar que certas adições não se aplicam à base da CSLL. É o caso, por exemplo, das adições de multas punitivas, gratificações para diretores e tributos suspensos, que somente são aplicáveis ao IRPJ.*

(...)

### **III- DEMAIS INFRAÇÕES APONTADAS NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**

#### **111.1 – EXPURGO INFLACIONÁRIO**

##### **111.1.1 - HISTÓRICO**

*A Impugnante impetrou o Mandado de Segurança n.º 94.0013185-2, visando a assegurar o seu direito de 'deduzir fiscalmente as despesas de 1989 computando-se a variação do IPC de janeiro de 1989 de 70,28%, substituindo-se a OTN de NCz\$6,92 pela NCz\$10.51, a qual espelha a inflação real do período, segundo o IBGE e arts. 5.º e 6.º do DL 2.283/86, bem como a dedução integral da diferença do IPC/BTNF de 1990, sem qualquer postergação como pretendeu a Lei n.º 8.200/91, na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social apurados a partir de 1994, como se fosse ajuste de exercícios anteriores (art. 186, § 1.º, da Lei n.º 6.404/76 e arts. 193 e 219 do RIR/80), com todos os efeitos daí decorrentes, tais como os de depreciação, amortização e baixa dos bens do ativo permanente'. – original sem grifos.*

*O Juízo de primeiro grau concedeu parcialmente a segurança, reconhecendo o direito da Impugnante de deduzir fiscalmente as despesas de 1989 com o cômputo da variação do IPC de janeiro de 1989, no percentual de 70,28%. A decisão foi proferida nos seguintes termos (doe. 10):*

*'Sob esses fundamentos, CONCEDE-SE EM PARTE A SEGURANÇA impetrada por Samarco Mineração S/A contra ato*

*do Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte, reconhecendo o direito da empresa Impetrante de deduzir fiscalmente as despesas de 1989 (computando-se a variação do IPC de janeiro de 1989 de 70,28%, substituindo a OTN de NCz\$6,92 pela de NCz\$10,51).’ (original sem grifos)*

*A segurança foi concedida parcialmente porque o Juízo de primeiro grau indeferiu o pedido referente ao expurgo de 1990. Ou seja, foi deferido o expurgo de 1989 e indeferido o expurgo de 1990.*

*Contra a sentença, a União Federal interpôs Recurso de Apelação, requerendo que o pedido da ora Impugnante seja julgado ‘improcedente por inteiro’.*

*Atualmente os autos se encontram pendentes de julgamento no TRF da 1ª Região (doc. 11).*

*Tem-se, portanto, que a Impugnante está amparada por um provimento judicial que reconheceu o seu direito de proceder à dedução fiscal das despesas de depreciação, amortização e baixas do ativo permanente existentes em janeiro de 1989, computando-se a variação do IPC no percentual de 70,28%.*

*Não obstante, a Fiscalização lavrou o Auto de Infração ora impugnado sob a alegação de que ‘a empresa não aplicou corretamente a decisão judicial, procedendo de forma diversa, pois o instituto da correção monetária do balanço prevê a correção de contas do ativo e do patrimônio líquido, apurando-se um saldo: devedor ou credor.’ (...) ‘No caso em pauta, o resultado da correção monetária de balanço, efetuada pela fiscalizada no ano-calendário de 1990 e períodos subsequentes, é saldo credor, conseqüentemente, não existem despesas de correção monetária do balanço a serem excluídas’ (fl. do Termo de Verificação Fiscal – original sem grifos).*

*Alegou ainda a Fiscalização que ‘ao efetuar a correção monetária apenas de contas do Ativo, para calcular as despesas de depreciação, a fiscalizada descaracterizou seus resultados, com a finalidade de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em confronto com o artigo 3o e seu parágrafo único, da Lei 7.799/89’.*

*Por conta disso, foram glosadas as seguintes exclusões de Depreciação Adicional Diferença IPC/BTNF 1989:*

#### **ANO-CALENDÁRIO VALOR DA EXCLUSÃO**

2007 - 3.038.394,65

2008 - 2.556.848,02

*Ocorre que, conforme restará demonstrado, são falsas as premissas adotadas pela Fiscalização para a constituição do crédito tributário, quais sejam, de que (1) as exclusões estão em desacordo com a sentença proferida no Mandado de Segurança nº 94.0013185-2; (2) a sentença resulta na apuração de receitas/ganhos de correção monetária de balanço; (3) e a*

*as despesas de depreciação, amortização e baixas do ativo permanente.*

**111.1.2 - ALCANCE DA SENTENÇA PROFERIDA NO MANDADO DE SEGURANÇA 94.0013185-2**

*É princípio basilar do processo civil que a lide deve ser julgada nos exatos limites do pedido. É que o determinam os arts. 1284, 4605 e 4686 do Código de Processo Civil. Veja-se, a esse respeito, a mansa e pacífica doutrina processualista:*

*É dever do Juiz, portanto, julgar a lide nos limites do pedido, devendo julgá-la inteiramente, sem, no entanto, pronunciar-se a respeito de questões relativas a outras lides. Este princípio vem expresso neste artigo do CPC:*

*'Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas'. (Ovídio Batista da Silva - 'Teoria Geral do Processo Civil' - Ed. RT, 3ª edição, 2002, p. 329/330 - original sem grifos).*

(...)

*Outra não é a orientação do Superior Tribunal de Justiça:*

*Processo civil. Embargos à execução judicial. Alegação de excesso de execução com base na interpretação do título executivo. Possibilidade.*

*Critério de interpretação da sentença. Leitura do dispositivo em conformidade com o contido na fundamentação e no pedido formulado no processo.*

*É possível alegar, pela via dos embargos à execução judicial, excesso de execução com base na interpretação da sentença exequenda, sem que isso signifique revolver as questões já decididas no processo de conhecimento.*

*Para interpretar uma sentença, não basta a leitura de seu dispositivo. O dispositivo deve ser integrado com a fundamentação, que lhe dá o sentido e o alcance.*

*Havendo dúvidas na interpretação do dispositivo da sentença, deve-se preferir a que seja mais conforme à fundamentação e aos limites da lide, em conformidade com o pedido formulado no processo.*

*Não há sentido em se interpretar que foi proferida sentença ultra ou extra petita, se é possível, sem desvirtuar seu conteúdo, interpretá-la em conformidade com os limites do pedido inicial.*

*Recurso especial provido.*

*(REsp 818.614/MA, Rei. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 26.10.2006, DJ 20.11.2006 p. 309 - original sem grifos).*

*Conforme bem destacado pelo Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, no julgamento do REsp 120.299/ES, 'pedido é aquilo que se pretende com a inauguração da demanda e se extrai a partir de uma interpretação lógico-sistemática do afirmado na petição inicial, recolhendo todos os requerimentos feitos em seu corpo, e não só aqueles constantes do capítulo especial ou sob a rubrica 'dos pedidos'' (DJ de 21.09.1998).*

*Para estancar eventual dúvida sobre a questão, vale transcrever a lição de Teresa Arruda Alvin Pinto, citada no voto do Ministro Felix Fischer no julgamento do Resp 182.687/SP*

*Como já se acentuou na primeira parte deste trabalho, tem de haver uma correlação entre o 'objeto' da ação e o 'objeto' da sentença. Esta regra é fruto do duplice dever do juiz, de se pronunciar sobre tudo o que foi pedido e só sobre o que foi pedido.*

*O princípio da congruência, ou da correspondência, entre ação e sentença, funda-se, também, em outro princípio, consistente na regra de que a intervenção do Estado, para realizar os interesses individuais tutelados pelo direito material, depende da vontade do particular, que é titular do interesse; e, evidentemente, se cabe à parte provocar ou não o exercício da função jurisdicional para realizar um interesse seu, tutelado, cabe a ela, também, invocar, ou não invocar, um fato jurídico de que crê decorrer seu direito, preparando os elementos aptos a convencer o juiz. É regra 'iudex iudicare debet secundum alligata probata'.*

*O CPC contém, na verdade, duas versões da mesma regra (o art. 128 e o art. 460), tal é a sua importância.*

*'Sententia debet esse conformis libello' é a máxima tradicional que traça os limites da sentença, devendo conterem-se nos pedidos mediato e imediato. ('Nulidades da Sentença', São Paulo, RT, 1987, pp. 143-144 – original sem grifos).*

*Conforme demonstrado anteriormente, a Fiscalização entendeu que a sentença proferida no Mandado de Segurança nº 94.0013185-2 implica a apuração de saldo credor (receitas) de correção monetária de balanço e que 'não existem despesas de correção monetária do balanço a serem excluídas' (trecho do Termo de Verificação Fiscal).*

*Ocorre que, contrariamente ao alegado pela Fiscalização, a decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 94.0013185-2 não impôs dever algum à Impugnante, ou seja, não determinou a apuração de saldo credor de correção monetária de balanço a partir da aplicação do expurgo inflacionário do IPC89.*

*A Impugnante obteve o direito à correção, pelo índice de 70,28%, para fins fiscais, e não para fins contábeis, das despesas de depreciação, amortização e baixas do ativo permanente.*

*Se a alegação da Fiscalização fosse verdadeira, na prática a Impugnante teria acionado o Poder Judiciário para que fosse reconhecido o expurgo inflacionário do Plano Verão de forma a*

*gerar saldo credor de correção monetária de balanço, ou seja, para que fossem apurados ganhos tributáveis.*

*Em termos processuais, caso esta premissa fosse verdadeira, a Impugnante simplesmente não teria interesse de agir, o que causaria a extinção do processo sem julgamento de mérito, na forma do art. 267, VI7 do CPC (afinal, não haveria pretensão resistida), assunto jamais alegado pela União Federal no curso da lide. Se a sentença tivesse o efeito pretendido pela fiscalização, a União Federal não teria apelado (recurso voluntário, e não apenas remessa oficial) para o TRF da 1ª Região.*

*Assim, considerando que a União Federal interpôs Apelação para o TRF da 1ª Região, operou-se, nos termos do art. 474 (anteriormente transcrito) CPC, a preclusão lógica da pretensão da Fazenda Nacional à apuração de saldo credor de correção monetária. São plenamente aplicáveis, in casu, as decisões da Primeira Seção do STJ e do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (incluindo a Câmara Superior de Recursos Fiscais), citadas anteriormente.*

*Como a Impugnante pediu a correção, para fins fiscais, das despesas de depreciação, amortização e baixas do ativo permanente, o Poder Judiciário jamais poderia decidir a lide fora dos limites do pedido, sob pena de violação aos referidos arts. 128, 460 e 468 do Código de Processo Civil.*

*Ademais, o pedido e a decisão judicial não determinam que a Impugnante aplique os índices expurgados sobre todos os elementos do patrimônio sujeitos, à época (janeiro/fevereiro de 1989), à correção monetária de balanço.*

*Como os efeitos da decisão judicial encontram-se limitados ao pedido, o índice expurgado deve ser aplicado exclusivamente sobre as reversões do ativo permanente e sobre os eventuais saldos da parte B do LALUR.*

*A aplicação dos índices expurgados do Plano Verão sobre os bens do ativo permanente sujeitos a correção monetária em janeiro de 1989 gerou uma 'mais valia' a ser realizada nos períodos seguintes. Essa 'mais valia' representa a aplicação do índice expurgado, de acordo com a sentença, sobre o saldo do ativo permanente existente em janeiro de 1989.*

*Assim, o índice expurgado autorizado pela sentença, quando aplicado sobre o saldo do ativo permanente existente em janeiro de 1989, confere à Impugnante o direito à dedução fiscal das respectivas despesas de depreciação, amortização e baixas.*

*As despesas de depreciação, amortização e baixas afetadas pelo expurgo do Plano Verão, e que integram o objeto da sentença, são evidentemente aquelas que foram ceifadas da Impugnante pela Lei nº 7.730/89, ou seja, são as despesas decorrentes da correção do saldo do ativo permanente que somente foram*

*deduzidas por força da sentença proferida no Mandado de Segurança nº 94.0013185-2.*

*Enfim, em termos didáticos, a sentença proferida no Mandado de Segurança nº 94.0013185-2, devidamente delimitada pelo pedido, confere à Impugnante o direito de:*

*‘(...) deduzir fiscalmente as despesas de 1989 (...) na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social (...)’:*

*confirmação de que o direito da Impugnante se limita aos ajustes fiscais decorrentes do Plano Verão, ou seja, às deduções fiscais equivalentes a aplicação do índice expurgado sobre as depreciações, amortizações e baixas do ativo permanente;*

*‘(...) com todos os efeitos daí decorrentes (...): evidência de que a Impugnante limitou seu pedido aos efeitos fiscais do expurgo que lhe eram prejudiciais, a exemplo da falta de correção integral dos créditos existente na parte B do LALUR, entre os quais eventuais saldos de prejuízos fiscais gerados até 1989.*

*‘(...) tais como os de depreciação, amortização e baixa dos bens do ativo permanente’: limite material da dedução fiscal requerida. Despesas afetadas, reduzidas, pelo expurgo de correção monetária do Plano Verão.*

*A expressão do pedido ‘como se fosse ajuste de exercícios anteriores’ indica que a pretensão deduzida teve como objetivo demonstrar que, embora os efeitos do expurgo devam se processar após o trânsito em julgado, sua apuração deve ter como referência justamente os saldos patrimoniais de exercícios anteriores, no caso, o saldo do ativo permanente existente em janeiro de 1989, sujeito a futuras depreciações, amortizações e baixas, e jamais os saldos das contas de depreciações, amortizações e baixas existentes em 1989.*

*Ora, se a sentença foi favorável à Impugnante quanto ao expurgo do Plano Verão, o pedido (‘...o direito líquido e certo de deduzir fiscalmente as despesas de 1989 computando-se a variação do IPC de janeiro de 1989 de 70,28%... com todos os efeitos daí decorrentes, tais como os de depreciação, amortização e baixa dos bens do ativo permanente’) foi obviamente deferido.*

*Essa é a única consequência lógica possível. A sentença é clara tanto quanto ao indeferimento do expurgo do IPC90 quanto ao deferimento do IPC89. Não houve qualquer outra restrição ao pedido da Impugnante. A procedência parcial da ação, repise-se, somente se referiu ao expurgo do IPC90, e não ao pedido de aplicação do expurgo do IPC89 sobre as despesas de depreciação, amortização e baixas do ativo permanente.*

*É totalmente descabida, portanto, a conclusão da Fiscalização de que a sentença é ‘desfavorável’ à Impugnante. Se o pedido referente ao IPC89 foi totalmente acatado, é lógico que a sentença é ‘favorável’ à Impugnante.*

*Entender o contrário é o mesmo que inverter o resultado do julgamento do Mandado de Segurança nº 94.0013185-2, o que é contrário ao Ordenamento Jurídico e por isso deve ser veementemente repudiado pela Administração Pública.*

*Além de ter distorcido o conteúdo da sentença proferida no Mandado de Segurança nº 94.0013185-2, conforme acima demonstrado, a Fiscalização também se equivocou na aplicação das normas gerais de correção monetária do balanço, conforme será comprovado a seguir.*

### **111.1.3 - APLICAÇÃO EQUIVOCADA DAS NORMAS GERAIS DE TRIBUTAÇÃO DO LUCRO INFLACIONÁRIO - JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE OS EFEITOS NO TEMPO DA 'RESERVA OCULTA AFLORADA'**

*Mesmo que a Autoridade Fiscal estivesse correta quanto à aplicação do índice expurgado sobre as demonstrações financeiras como um todo, e não apenas sobre as contas do ativo permanente, o crédito tributário ora combatido não teria condições de subsistir.*

*Em outras palavras, mesmo que fosse correto aplicar as normas gerais invocadas pela Autoridade Fiscal em detrimento da sentença (norma individual concreta), remanesceria o direito da Impugnante de deduzir as depreciações, amortizações e baixas decorrentes do expurgo do Plano Verão.*

*A correção monetária de balanço surgiu no ordenamento jurídico como mecanismo tendente a eliminar das demonstrações financeiras as distorções decorrentes da perda do poder de troca da moeda em função da inflação.*

*Com a edição da Lei nº 6.404/1976, foram revogadas todas as normas anteriores sobre a correção monetária do imobilizado.*

*No art. 185 da Lei nº 6.404/1976 foram definidas as linhas gerais do sistema de correção de balanço. Este artigo foi revogado, a partir de 01.02.1989, pelo art. 29 da Medida Provisória 32, de 15.01.1989, convertida na Lei nº 7.730 de 31.01.1989.*

*Em 03.02.1989, foi editada a Medida Provisória nº 38 e seu art. 27 restabeleceu a correção das demonstrações contábeis. Vale transcrever a redação do art. 185 que previa a correção monetária de balanço do ponto de vista societário (vigente até 01.02.1989):*

*Art. 185. Nas demonstrações financeiras deverão ser considerados os efeitos da modificação no poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do exercício.*

*§ 1º - Serão corrigidos, com base nos índices de desvalorização da moda nacional reconhecidos pelas autoridades federais:*

a) o custo de aquisição dos elementos do ativo permanente, inclusive os recursos aplicados no ativo diferido, os saldos das contas de depreciação, amortização e exaustão, e as provisões para perdas;

b) os saldos das contas do patrimônio líquido.

§ 2º - A variação nas contas do patrimônio líquido, decorrente de correção monetária, será acrescida aos respectivos saldos, com exceção da correção do capital realizado, que constituirá a reserva de capital de que trata o § 2º do Art. 182.

§ 3º - As contrapartidas dos ajustes de correção monetária serão registradas em conta cujo saldo será computado no resultado do exercício, (original sem grifos).

Com o objetivo de adaptar a legislação tributária às inovações trazidas pela Lei das Sociedades por Ações, o art. 39 do Decreto-Lei nº 1.598/77 determinou que os ajustes de correção monetária fossem computados na determinação do lucro real. Este artigo foi revogado em 23.07.1986 pelo art. 22 do Decreto-Lei nº 2.287/862.

A legislação fiscal vigente em janeiro de 1989 era o Decreto-lei nº 2.341, de 29.06.1987, revogado juntamente com o art. 185 da Lei nº 6.404/76, pelo art. 29 da Medida Provisória 32/89. Confira-se a redação do art. 3º do Decreto-Lei nº 2.341/87 que vigorou até 01.02.1989:

Art. 3º. Os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do período-base serão computados na determinação do lucro real mediante os seguintes procedimentos:

I - correção monetária, na ocasião da elaboração do balanço patrimonial:

a) das contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, e das provisões para atender a perdas prováveis na realização do valor de investimentos;

b) das contas representativas do custo dos imóveis em estoque das empresas que se dediquem à compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis;

c) das contas integrantes do patrimônio líquido;

d) de outras contas que venham a ser determinadas pelo Ministro da Fazenda, considerada a natureza dos bens ou valores que representem;

II - registro, em conta especial, das contrapartidas dos ajustes de correção monetária de que trata o item I;

III - dedução como encargo do período-base, do saldo da conta de que trata o item II, se devedor;

IV - cômputo no lucro real, observado o disposto na Seção III deste Capítulo, do saldo da conta de que trata o item II se credor, (original sem grifos).

*A tributação de eventual saldo credor de correção monetária era diferida mediante realização do denominado 'lucro inflacionário', nos termos do art. 20 do referido Decreto-lei nº 2.341/87:*

*Art. 20. O saldo credor da conta de correção monetária de que trata o item II do art. 3º, será computado na determinação do lucro real, mas o contribuinte terá opção para diferir, com observância do disposto nesta Seção, a tributação do lucro inflacionário não realizado.*

*Art. 21. Considera-se lucro inflacionário, em cada período-base, o saldo credor da conta de correção monetária ajustado pela diminuição das variações monetária e das receitas e despesas financeiras computadas no lucro líquido do período-base. (original sem grifos)*

*Em 10.07.1989, foi editada a Lei 7.799, que passou a regulamentar os efeitos fiscais da correção monetária de balanço, sendo revogada a partir de 01.01.1996 pelo art.4º da Lei 9.249/9513. Assim dispõem os arts. 3o e 4o da Lei nº 7.799/89:*

*Art.3º A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base.*

*Art.4º Os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do período-base serão computados na determinação do lucro real mediante os seguintes procedimentos:*

*I - correção monetária, na ocasião da elaboração do balanço patrimonial:*

*a) das contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou*

*exaustão (...);*

*(...)*

*e) das contas integrantes do patrimônio líquido;*

*f) de outras contas que venham a ser determinadas pelo Poder Executivo, considerada a natureza dos bens ou valores que representem;*

*II - registro, em conta especial, das contrapartidas dos ajustes de correção monetária de que trata o item I;*

*III - dedução, como encargo do período-base, do saldo da conta de que trata o item II, se devedor;*

*IV - observado o disposto na Seção III deste Capítulo, cômputo no lucro real do saldo da conta de que trata o item II, se credor, (original sem grifos).*

*As normas fiscais reconheciam que, num contexto inflacionário, a única forma de se preservar o valor real dos elementos patrimoniais era a utilização dos procedimentos de correção monetária de balanço. Para tanto, determinava-se que os ativos e passivos não-monetários (ativo permanente e patrimônio líquido) fossem corrigidos por índices que espelhassem o efetivo processo inflacionário.*

*O saldo líquido da correção monetária do ativo permanente e do patrimônio líquido era lançado em conta de resultado do exercício. Se o resultado líquido destes ajustes fosse positivo (credor), a tributação deste 'ganho inflacionário'*

*era diferida na medida da realização dos itens do ativo permanente. Se o resultado líquido fosse negativo (devedor), era autorizada a dedução fiscal integral e automática desta 'perda inflacionária'.*

*A Impugnante sempre cumpriu essa regra, oferecendo à tributação o saldo credor apurado na época, mediante aplicação dos índices oficiais de correção monetária de balanço, nos termos da legislação vigente. Apenas não computou o expurgo do Plano Verão no saldo do lucro inflacionário apurado em 1989, pois não foi reconhecido pela legislação vigente à época.*

*Ademais, mesmo aplicando a norma geral de CMB, em detrimento da sentença proferida no Mandado de Segurança nº 94.0013185-2, a Fiscalização simplesmente ignorou os efeitos que seriam produzidos nos períodos seguintes em função da realização dos encargos de depreciação, amortização e baixas do ativo permanente corrigido, que acabam por anular o efeito da suposta falta de tributação da diferença de saldo credor de CMB pela*

*Impugnante.*

*Com efeito, de acordo com as normas contábeis e fiscais de correção monetária de balanço, todo o saldo do ativo permanente era corrigido monetariamente. Portanto, as futuras realizações deste ativo permanente devidamente atualizado produziam efeitos no resultado dos exercícios seguintes por meio das despesas de depreciação, amortização e baixas que são, sem dúvida, custos ou despesas operacionais plenamente dedutíveis na apuração do lucro real e da Contribuição Social sobre o Lucro.*

*Isso significa dizer que, se por um lado o saldo líquido da correção monetária do ativo permanente (ativo) e do patrimônio líquido (passivo) gerava 'ganhos' (saldo líquido credor) ou 'perdas' (saldo líquido devedor), sempre, em toda e qualquer hipótese, independente deste saldo líquido, era garantida a dedução fiscal do efeito da correção monetária por meio da depreciação, amortização e baixas do ativo permanente nos exercícios financeiros subsequentes.*

*E é importante frisar que mesmo nos casos de apuração de saldo credor de correção monetária de balanço, a correção do ativo permanente será sempre superior a este eventual saldo credor, já que este saldo credor será sempre líquido da correção monetária do patrimônio líquido, enquanto que as despesas de depreciação, amortização e baixas terão como base o saldo do ativo permanente atualizado.*

*A título de exemplo, imagine-se que a Empresa 'X' possuía em 31.12.1988 um saldo do ativo permanente de 1.000,00 e um Patrimônio Líquido de 500,00. Supondo que a correção monetária do período fosse de 10%, seria registrada em conta de resultado uma despesa de correção monetária de 50,00 (500 x 10%) e uma receita de 100,00 (1.000 x 10%), gerando um saldo credor de correção monetária de 50,00. Os lançamentos contábeis seriam efetuados da seguinte forma:*

*(...)*

*No encerramento do exercício, o resultado líquido de 50,00 (saldo credor) seria transferido para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados no Patrimônio Líquido. Nesse caso, os lançamentos ficariam assim:*

*(...)*

*Os razonetes acima demonstram que, no primeiro ano, a correção monetária das demonstrações financeiras geraria receita no resultado do exercício pela apuração de saldo credor (se aplicadas as normas gerais de CMB, em detrimento da sentença proferida no Mandado de Segurança nº 94.0013185-2, frise-se). Essa correção monetária credora do primeiro ano jamais geraria outros saldos credores tributáveis, já que, no encerramento desse primeiro exercício, o saldo credor seria conduzido a crédito do Patrimônio Líquido (encerramento das contas de resultado), inclusive aumentando o saldo deste*

*Patrimônio Líquido que seria responsável pela geração de despesas de correção monetária de balanço (saldo devedor) nos exercícios seguintes. Conforme demonstrado no exemplo acima, ainda que fosse apurado saldo credor, a partir do mesmo exercício e dos exercícios imediatamente seguintes começariam a ser geradas despesas dedutíveis (custos e despesas operacionais) decorrentes dos efeitos da depreciação, amortização e baixas do saldo do ativo permanente corrigido até que se esgotasse a vida útil dos bens do ativo submetidos à correção monetária.*

*Suponha-se, então, que a vida útil dos bens do ativo permanente fosse de 5 anos. Neste caso, a correção monetária do ativo permanente geraria despesas de 20,00 em cada ano até esgotar toda a 'mais valia' do ativo gerado pela aplicação expurgo. Confira-se:*

*(...)*

*O que se comprova é que a correção monetária dos bens do ativo permanente sempre supera o saldo líquido da correção de balanço (credor ou devedor), pelo simples motivo de que este saldo líquido é sempre reduzido da correção do patrimônio líquido. Assim, eventual saldo credor apurado em um primeiro momento sempre será recuperado, e mesmo superado, pelas despesas dedutíveis de depreciação, amortização e baixas.*

*Nesse sentido, os efeitos da aplicação dos índices expurgados sobre o saldo do ativo permanente existente em janeiro de 1989 concedem, à Impugnante, o irrefutável direito à dedução das parcelas de depreciação, amortização e baixas, seja por força da sentença proferida no Mandado de Segurança n° 94.0013185-2, seja por força das normas gerais de correção monetária de balanço absolutamente ignoradas pela Fiscalização.*

*E mais: não bastasse este absurdo desconhecimento da legislação por parte da Fiscalização, a arbitrária glosa das deduções realizadas pela Impugnante sequer seria a consequência correta da suposta infração apontada no Termo de Verificação Fiscal.*

*Deve-se lembrar que a fiscalização entendeu que a Impugnante deveria ter apurado ganhos/receitas tributáveis em consequência da sentença proferida no Mandado de Segurança n° 94.0013185-2. Estes ganhos seriam lucros inflacionários decorrentes do saldo credor de correção monetária de balanço.*

*O que a Impugnante comprova, neste momento, é que ainda que este entendimento absurdo estivesse correto, a legislação determinava outra consequência. Se realmente fossem apurados ganhos tributáveis decorrentes do saldo líquido credor de correção monetária de balanço, jamais deveriam ser glosadas as exclusões realizadas, pois elas nada têm a ver com o resultado de correção monetária de balanço (o direito à depreciação, amortização e baixas do ativo permanente foi demonstrado de forma irrefutável e eles afetam contas distintas de resultado).*

*A consequência correta desta eventual apuração de saldo credor decorrente do expurgo do Plano Verão seria apontar os ganhos e aplicar a legislação vigente à época dos fatos geradores para apurar eventual crédito tributário. No caso, conforme já indicado nesta Impugnação, a legislação exigia que ganhos inflacionários fossem tributados de forma diferida, sob a denominação de 'lucro inflacionário'. A fiscalização confundiu, portanto, os efeitos da apuração de eventual saldo credor de correção monetária de balanço (tributação diferida) com os efeitos de depreciação, amortização e baixa da correção do ativo permanente (direitos de dedução fiscal).*

*A Fiscalização deveria, sob a ótica exclusiva do alegado saldo credor de correção monetária decorrente da sentença proferida no Mandado de Segurança n° 94.0013185-2, se tivesse aplicado a legislação corretamente, ter seguido os seguintes passos:*

*a) apurado o alegado montante de saldo credor de correção monetária decorrente do expurgo do Plano Verão - cálculo apresentado no relatório apenas como fundamento das glosas,*

b) repercussão fiscal essa que seria: somar o saldo credor apurado a partir da aplicação da sentença ao saldo de lucro inflacionário da Impugnante existente em 1989;

c) para então verificar, algebricamente, se desta soma restariam créditos tributários formalizáveis, levando em consideração toda a evolução da tributação do lucro inflacionário realizada pela Impugnante, mediante a observância dos cálculos de realização (percentuais de depreciação, amortização e baixa perante o total do ativo permanente), bem como outras disposições legais aplicáveis, além dos evidentes efeitos da decadência.

Em suma, o crédito tributário ora Impugnado possui, além do desrespeito à sentença proferida no Mandado de Segurança nº 94.0013185-2, o vício intransponível de ausência de conexão adequada entre a descrição fática e a legislação corretamente aplicável.

Trata-se, tecnicamente, de erro material intransponível que macula a motivação do ato jurídico e introduz apuração de crédito tributário absolutamente desconexa com a legislação vigente à época dos fatos geradores.

De forma didática, estes erros de subsunção, até aqui detectados e amplamente fundamentados, se materializam em:

a) não aplicação da norma individual decorrente da sentença proferida no Mandado de Segurança nº 94.0013185-2, pois foi ignorado o deferimento do pedido de dedução, na apuração fiscal, das depreciações, amortizações e baixas expurgadas pelo Plano Verão;

Mesmo aplicando as normas gerais em detrimento da sentença, os erros de subsunção permanecem os seguintes:

b) não aplicação da norma (art. 20 do Decreto-lei nº 2.341/1987) que determina a tributação do saldo credor de correção monetária de balanço de forma diferida, como lucro inflacionário, com todos os efeitos decorrentes - realizações ocorridas, pagamentos realizados e decadência;

c) ignorar a norma geral, e não só a individual da sentença, que admite a dedução dos efeitos de correção monetária da depreciação, amortização e baixas do ativo permanente;

Todos os elementos acima destacados, de forma isolada ou complementar, implicam a improcedência do crédito tributário objeto da presente Impugnação.

De fato, a subsistência deste lançamento colocaria a Impugnante na absurda condição de contribuinte em débito por ter aplicado um comando judicial (sentença proferida no Mandado de Segurança nº 94.0013185-2) que lhe é favorável.

E ainda que a aplicação da sentença estivesse equivocada, a Fiscalização jamais poderia ter desfeito os ajustes implementados pela Impugnante. A Fiscalização deveria fazer os

*ajustes entendidos como corretos, de acordo com a sua interpretação da sentença, aplicando a legislação adequada exatamente como acima demonstrado.*

*Assim, a consequência correta de uma eventual apuração de saldo credor seria, em primeiro lugar, apontar os ganhos tributáveis e aplicar a legislação vigente à época dos fatos geradoras. Neste caso, a fiscalização deveria ter avaliado efetivamente se o alegado saldo credor de correção monetária de balanço teria integrado ou não o lucro inflacionário da Impugnante já tributado, ou seja, deveria remontar o lucro inflacionário acumulado, avaliar se eventual efeito líquido positivo estaria ou não atingido pela decadência e então apurar os efeitos deste eventual crédito tributário remanescente no exercício objeto da fiscalização sem desconsiderar que em exercícios seguintes, já encerrados quando da fiscalização, o tributo que se pretendia cobrar já estaria pago ou não para se afastar ou aplicar o instituto da postergação.*

*Não seria possível, no caso concreto, afastar a aplicação da postergação porque as contas de receita (no caso, o alegado Saldo credor de correção monetária) de um determinado exercício provocariam, no encerramento deste mesmo exercício, inevitável aumento do patrimônio líquido esse fato repercutiria na majoração da base da correção monetária devedora (despejas dedutíveis) do exercício seguinte. A jurisprudência do próprio CARF é clara nesse sentido, valendo destacar o excerto que, embora referente a outro expurgo inflacionário (IPC/90), é em tudo semelhante ao presente caso, como se destaca na ementa abaixo:*

**CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO - METODOLOGIA - CORREÇÃO ISOLADA DE VALORES CONSTANTES DO ATIVO PERMANENTE - APROPRIAÇÃO NECESSÁRIA DA CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEPRECIACÕES CORRELACIONADAS – RESERVA OCULTA AFLORADA -** Na esteira da jurisprudência administrativa dominante, é insubsistente o lançamento que incide sobre a correção monetária de balanço procedida pela fiscalização apenas dos bens constantes do ativo permanente, sem considerar as depreciações dos mesmos nem sua correção monetária, nem os efeitos produzidos pela reserva afluída no patrimônio líquido correspondente à correção monetária líquida de tais valores no período anterior. Sendo o escopo da correção monetária do balanço refletir os efeitos inflacionários no patrimônio das empresas, orientado pela neutralidade que deve ser assegurada no tempo, o procedimento fiscal de apurar insuficiência de correção monetária dos bens do ativo permanente só é completo se considerar seus efeitos no patrimônio Líquido, já que o levantamento fiscal abrangeu diversos períodos.

**POSTERGAÇÃO - NORMA DE CONDOTA TRAZIDA NO PN 02/96 - ART. 39 DO DECRETO N° 332/91 –** O procedimento trazido no artigo 39 do Decreto n° 332/91, ao determinar o diferimento na apropriação do custo e das depreciações no montante correspondente à diferença entre o IPC e o BTNF, estabelece claro mecanismo de postergação para as empresas que não o cumprem. Dessa forma, deveria a fiscalização ter procedido o lançamento com estrita observância do contido no

*PN 02/96, verdadeira norma de conduta, que vincula a fiscalização. Recurso voluntário conhecido e provido.’ (Primeiro Conselho, Quinta Câmara, Acórdão 105-14-340, de 14.04.2004) - (original sem grifos).*

*A ementa acima transcrita está em sintonia com a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes, sendo que os efeitos relativos às despesas geradas em exercícios posteriores, decorrentes da aplicação da correção monetária de balanço sobre bens do ativo permanente (‘reserva oculta revelada’), foram reconhecidos no acórdão CSRF/01-01.106, proferido em 27.11.1990 pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Na mesma linha de entendimento são os acórdãos 101-76.843, proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho em 21.10.1986; 103.17.559, proferido pela 3ª Câmara do 1º Conselho em 09.07.1996; e 105-13.119, proferido pela 5ª Câmara do 1º Conselho em 14.03.00, entre outros.*

*Por todo o exposto, conclui-se que a Autoridade Fiscal não pode ser contraditória em suas próprias alegações para simplesmente afirmar que a Impugnante não tem direito à dedução dos efeitos do Plano Verão, por ter apurado saldo credor de correção monetária de balanço em 1989.*

#### **111.1.4 - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

*Estando devidamente comprovado que a Impugnante utilizou corretamente os efeitos da sentença proferida no Mandado de Segurança nº 94.0013185-2, não resta dúvida acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do art. 151 do CTN.*

*Se a sentença proferida no Mandado de Segurança nº 94.0013185-2 for reformada, a Impugnante terá o prazo de trinta dias para o recolhimento do valor principal, acrescido de juros e sem a incidência de multa moratória. Se a sentença for confirmada, a Impugnante nada terá a recolher. É o que determina o art. 63 da Lei nº 9.430/96:*

*Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

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

*§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. - original sem grifos.*

*Dessa forma, a Fiscalização poderia, no máximo, lavrar Auto de Infração para prevenir a decadência, sem a exigência de multa e juros, na forma do art. 63 da Lei nº 9.430/96.*

*O presente lançamento, portanto, deve ser integralmente cancelado. Quando menos, deverão ser excluídos a multa e os juros, na forma do art. 63 da Lei nº 9.430/96 e da jurisprudência do CARF:*

*EXIGIBILIDADE SUSPensa. MULTA DE OFÍCIO. Nos casos em que a constituição de crédito tributário se destine a prevenir a decadência, por estar a exigibilidade suspensa pela concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, não cabe o lançamento de multa de ofício. Recurso de ofício a que se nega provimento. (Acórdão 101-95218, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Julgado em 20/10/2005) – original sem grifos.*

*COFINS. MULTA DE OFÍCIO. Não cabe aplicação da multa de ofício em lançamento efetuado para prevenir a decadência em data posterior à impetração da ação judicial, nos termos do artigo 63 da Lei nº 9.430/96.*

*Recurso de ofício negado. (Acórdão 203-10021, Terceira Câmara/Segundo Conselho de Contribuintes, Julgado em 23/02/2005) - original sem grifos.*

### **III.2 - DEDUÇÃO DOS PAGAMENTOS FEITOS PARA A VALE S.A.**

#### **II.1.1 - HISTÓRICO**

*As autoridades fiscais efetuaram a glosa de despesas supostamente indedutíveis da apuração da CSLL, ao entendimento de que a Impugnante teria efetuado pagamento sem causa à empresa VALE, uma vez que fundamentados em cláusula contratual já extinta. Afirmou, também, que mesmo que a obrigação de pagamento à VALE ainda estivesse prevista em cláusula contratual vigente, tais pagamentos possuiriam a natureza jurídica de royalties, sendo indedutíveis nos termos do art. 71, parágrafo único, da Lei 4.506/64 c/c artigo 353, do RIR/99.*

*Os pagamentos que foram considerados como despesas indedutíveis estão previstos na Cláusula Sexta do Contrato de Transferência de Direitos Minerários para a Exploração de Jazidas de Minério de Ferro, celebrado em 3 de novembro de 1989, entre a SAMITRI (posteriormente incorporada pela VALE) e a Samarco, com a interveniência da Companhia Belgo Mineira:*

### **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. (...)**

*Além da glosa das despesas, as autoridades fiscais procederam à cobrança do Imposto de Renda Retido na Fonte supostamente incidente sobre os pagamentos efetuados, com fundamento no artigo 674 do RIR/99:*

(...)

*Conforme restará demonstrado abaixo, os pagamentos efetuados à VALE decorrem de obrigação contratual plenamente em vigor e possuem a natureza jurídica de aquisição de direitos minerários, sendo dedutíveis da apuração do IRPJ e não sujeitos à incidência do IRRF.*

### **III.2.2. - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL**

*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:*

(...)

*Já 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, 'nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.'*

*O regime de exploração dos minerais foi previsto no artigo 176 da Constituição, que assegurou ao concessionário o produto da lavra e ao proprietário do solo (superfície) a participação nos resultados da exploração:*

(...)

*Portanto, segundo o regime constitucional de exploração da atividade mineral, os bens minerais pertencem à União, cuja lavra pode ser concedida a terceiro, proprietário ou não do solo. Nesta última hipótese, o proprietário do solo terá direito a uma participação no resultado da lavra, como forma de compensação financeira pela exploração dos minerais em seu território por terceiro.*

*Da mesma forma, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como os órgãos da administração direta da União, possuem direito à participação no resultado da lavra ou compensação financeira pela exploração dos recursos minerais localizados em seu território.*

*O exercício da atividade de exploração de recursos minerais, por sua vez, foi regulado pelo Código de Mineração, aprovado pelo Decreto-Lei nº 227/1967, nos seguintes termos (redação atualizada):*

*Art. 2 . Os regimes de aproveitamento das substâncias minerais, para efeito deste Código, são:*

*I - regime de concessão, quando depender de portaria de concessão do Ministro de Estado de Minas e Energia;*

*II - regime de autorização, quando depender de expedição de alvará de autorização do Diretor-Geral do Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM;*

*III - regime de licenciamento, quando depender de licença expedida em obediência a regulamentos administrativos locais e de registro da licença no Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM;*

*Art. 11. Serão respeitados na aplicação dos regimes de Autorização, Licenciamento e Concessão:*

*a) o direito de prioridade à obtenção da autorização de pesquisa ou de registro de licença, atribuído ao interessado cujo requerimento tenha por objeto área considerada livre, para a finalidade pretendida, à data da protocolização do pedido no Departamento Nacional da Produção Mineral (D.N.P.M), atendidos os demais requisitos cabíveis, estabelecidos neste Código; e*

*b) o direito à participação do proprietário do solo nos resultados da lavra. § 1o A participação de que trata a alínea b do caput deste artigo será de cinquenta por cento do valor total devido aos Estados, Distrito Federal, Municípios e órgãos da administração direta da União, a título de compensação financeira pela exploração de recursos minerais, conforme previsto no caput do art. 6o da Lei nº 7.990, de 29/12/89 e no art. 2o da Lei nº 8.001, de 13/03/90.*

*§ 2o O pagamento da participação do proprietário do solo nos resultados da lavra de recursos minerais será efetuado mensalmente, até o último dia útil do mês subsequente ao do fato gerador, devidamente corrigido pela taxa de juros de referência, ou outro parâmetro que venha a substituí-la. (Incluído pela Lei nº 8.901, de 1994)*

*§ 3o O não cumprimento do prazo estabelecido no parágrafo anterior implicará correção do débito pela variação diária da taxa de juros de referência, ou outro parâmetro que venha a substituí-la, juros de mora de um por cento ao mês e multa de dez por cento aplicada sobre o montante apurado. (Incluído pela Lei nº 8.901, de 1994) - original sem grifos.*

*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.*

*O Código de Mineração ainda prevê que a portaria que concede o direito de lavra possui caráter de título representativo da concessão, sendo esse direito passível de transmissão:*

*Art. 43. A concessão de lavra terá por título uma portaria assinada pelo Ministro de Estado de Minas e Energia. - original sem grifos.*

*Art. 55. Subsistirá a Concessão, quanto aos direitos, obrigações, limitações e efeitos dela decorrentes, quando o concessionário a alienar ou gravar, na forma da lei.*

*§ 1o . Os atos de alienação ou oneração só terão validade depois de averbados no DNPM.*

*§ 2o - A concessão de lavra somente é transmissível a quem for capaz de exercê-la de acordo com as disposições deste Código.*

*§ 3o - As dívidas e gravames constituídos sobre a concessão resolvem-se com extinção desta, ressalvada a ação pessoal contra o devedor.*

*§ 4o - Os credores não têm ação alguma contra o novo titular da concessão extinta, salvo se esta, por qualquer motivo, voltar ao domínio do primitivo concessionário devedor.*

*Como se verifica, o Código de Mineração prevê a possibilidade do concessionário transferir, a título oneroso ou não, a concessão do direito de explorar os bens minerais.*

***Nesses termos, em resumo, os bens minerais pertencem à União e são distintos da propriedade do solo. A concessão do direito de explorar tais bens pode ser outorgada a particular, proprietário ou não do solo. Ao concessionário é assegurado o produto da lavra. No caso do concessionário não ser o proprietário do solo, a legislação assegura a esse último o direito de participar do resultado da lavra, como forma de compensação financeira pela extração de minerais em seu território. A concessão outorgada pela União pode ser transferida a terceiros, a título oneroso ou não, sujeita apenas a registro nos órgãos competentes.***

*No ano de 1965, a então Companhia Siderúrgica Belgo Mineira 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 Belgo Mineira, terrenos que em conjunto foram denominados como Grupamento Mineiro 057 (vide Contrato de 1989, 1974, 1979, 1995 e Escrituras de 1989, docs. 4, 5, 6, 7 e 9).*

*No contrato foi estipulado que a SAMITRI pagaria semestralmente à Belgo Mineira, a título de cessão de direitos minerários e pelo uso e gozo da propriedade dos terrenos, a importância correspondente a seis décimos (6/10) do valor do (antigo) imposto único sobre os minerais extraídos das minas, recolhido no semestre anterior.*

*Cumpra salientar que, apesar do contrato tratar da 'transferência e cessão dos direitos minerários', o objeto da cessão foi o direito de preferência da Belgo Mineira, na condição de proprietária do terreno, para requerer a concessão da lavra. Isso porque a Belgo nunca possuiu a concessão para a exploração propriamente dita, a qual foi requerida pela SAMITRI, em seu próprio nome, em razão do contrato anteriormente firmado. Veja-se novamente a redação do artigo 153 da CF/46, vigente à época, que assegurava ao proprietário do solo o direito de preferência na exploração do solo:*

(...)

*É o que também se concluiu da leitura da Cláusula 2 da Escritura Pública de Cessão e Transferência de Direitos Minerários da área 'Alegria Centro' (doe. 06):*

(...)

*Portanto, a propriedade dos terrenos permaneceu com a Belgo Mineira, tendo sido cedido para a SAMITRI o direito de requerer a autorização/concessão de exploração do minério, cujo direito de preferência era constitucionalmente assegurado ao proprietário do solo (no caso, a Belgo Mineira).*

*Diante disso, a SAMITRI obteve, em seu próprio nome, a concessão ou autorização (dependendo da área) de lavra para explorar os minerais localizados nas áreas pertencentes ao Grupamento Mineiro 057.*

*Em 1974, a SAMITRI celebrou com a empresa Marcona Internacional o acordo denominado 'Projeto Samarco', para a constituição da Impugnante, por meio do qual se comprometeu a transferir à empresa que seria constituída (Samarco) os direitos de exploração de minério de ferro de duas áreas pertencentes ao Grupamento Mineiro 057, denominadas de 'Germano' e 'Alegria Sul' (cujo Direito de preferência foi anteriormente transferido da Belgo Mineira para a SAMITRI).*

*Nesse contexto, em cumprimento ao referido acordo, a SAMITRI transferiu à Impugnante os direitos de exploração das áreas mencionadas acima (contratos celebrados em 1974 e*

*1979, doe. 04), tendo a Impugnante se obrigado a pagar os valores então devidos pela SAMITRI à Belgo Mineira. Como a Constituição Federal de 1988 extinguiu o imposto único sobre minerais, o valor devido à Belgo Mineira foi alterado para a importância correspondente a 39% do preço médio FOB da unidade da pelota de ferro por tonelada. Nos contratos celebrados em 1974 e 1979 foi previsto ainda que nenhum outro valor seria devido à Belgo Mineira (proprietária dos terrenos) ou à SAMITRI (cedente dos direitos minerários).*

*Em 1989, a SAMITRI decidiu transferir para a SAMARCO os direitos minerários de duas outras áreas pertencentes ao Grupamento Mineiro 057, denominadas de 'Alegria Centro' e 'Corpo Alegria Este/Oeste' (áreas objeto da autuação).*

*Para tanto, em 1989 foi celebrado o contrato de cessão de direitos minerários entre a SAMITRI e a SAMARCO (doc.05), prevendo, além da sub-rogação da Samarco no pagamento dos valores devidos pela SAMITRI à Belgo Mineira (proprietária do terreno), o pagamento de valores à SAMITRI pela transferência da concessão dos direitos minerários. Confira-se o teor das cláusulas contratuais:*

*(...)*

*Como se percebe, em relação às áreas 'Alegria Centro' e 'Corpo Alegria Este/Oeste', objeto do contrato de 1989 e da presente autuação, a Impugnante comprometeu-se a pagar:*

*- à proprietária do solo, Belgo Mineira, o valor de 39% do preço médio FOB da unidade da pelota de ferro, por tonelada, pela cessão do direito de preferência de lavra e pelo uso e gozo do terreno e;*

*- à proprietária da concessão de lavra (e, portanto, do produto da lavra), SAMITRI, o valor de 3% (1992 e 1993) e 4% (a partir de 1994 até a exaustão da mina) do valor pago aos seus acionistas a título de dividendos, pela aquisição dos direitos minerários.*

*Os direitos minerários relativos às áreas 'Alegria Centro' e 'Corpo Alegria Este/Oeste' foram adquiridos a título oneroso, uma vez que o acordo 'Projeto Samarco' não previa a obrigação da SAMITRI transferir tais áreas para a Impugnante, como indica o preâmbulo do contrato firmado em 1989.*

*Por fim, em 1995, a Impugnante celebrou com a Companhia Belgo Mineira, sem qualquer interveniência da SAMITRI, contrato de promessa de compra e venda do imóvel no qual estão localizadas as áreas 'Alegria Centro' e 'Corpo Alegria Este/Oeste' (doe. 09), obrigando-se a pagar o preço de R\$ 696.983,00 pela aquisição do imóvel (superfície) e o valor de R\$12.971.879,00 a título do que foi denominado no contrato como 'resgate antecipado do arrendamento dos direitos minerários'.*

(...)

*Dessa forma, em razão das disposições contratuais, a Impugnante: - pagou para a Belgo Mineira os valores previstos no contrato firmado no ano de 1995, pela aquisição do imóvel (superfície) e pela antecipação do que foi denominado 'arrendamento';*

*- continuou pagando para a SAMITRI os valores previstos na Cláusula Sexta do contrato celebrado no ano de 1989, pela aquisição dos direitos minerários. Como a SAMITRI foi incorporada pela VALE em 29/06/2000, a partir de tal data os referidos pagamentos passaram a ser efetuados para a VALE e são devidos até a exaustão das minas, conforme previsão contratual.*

#### **III.2.4 - SUBSISTÊNCIA DA CLÁUSULA SEXTA DO CONTRATO CELEBRADO EM 1989**

*Como acima mencionado, a Fiscalização entende que o Contrato de Promessa de Compra e Venda, celebrado em 1995, substituiu integralmente o Contrato de Cessão de Direitos Minerários firmado em 1989, motivo pelo qual considera que a previsão contratual de pagamento de valores pela Impugnante à VALE (na condição de incorporadora da SAMITRI), constante da Cláusula Sexta do Contrato de 1989, não está mais em vigor.*

*Diante disso, enquadrando os pagamentos efetuados a esse título, nos anos de 2007 e 2008, como 'pagamentos sem causa', e efetuou a glosa das despesas correspondentes na apuração do IRPJ, bem como a cobrança dos valores relativos ao IRRF não retidos pela Impugnante.*

*Ocorre que o entendimento da Fiscalização é contrário à correta interpretação dos contratos celebrados pelas partes envolvidas. Conforme histórico descrito acima, em 1965 a SAMITRI adquiriu da Companhia Belgo Mineira o direito de requerer, em seu próprio nome, a autorização para explorar os minerais relativos ao conjunto de áreas denominado Grupamento Mineiro 057, no qual estavam localizadas as áreas 'Alegria Centro' e 'Corpo Alegria Este/Oeste'.*

*A descrição do objeto do Contrato de Promessa de Compra e Venda celebrado entre a Belgo Mineira e a Impugnante em 1995 confirma que o objeto do Contrato celebrado em 1965 entre a Belgo e a SAMITRI foi a cessão do direito de preferência dos direitos minerários:*

(...)

*Portanto, quando a SAMITRI obteve, perante o órgão competente, a concessão/autorização para explorar os minerais relativos às áreas localizadas no imóvel da Belgo Mineira, passou a ser a proprietária dos direitos minerários.*

*Em 1989, quando a Impugnante adquiriu da SAMITRI os direitos minerários relativos a tais áreas, tornou-se obrigada ao pagamento dos valores antes devidos pela SAMITRI à Belgo*

*Mineira, bem como ficou obrigada a pagar à própria SAMITRI o valor determinado no contrato pela cessão dos direitos minerários.*

*De fato, o contrato de cessão de direitos minerários firmado entre a SAMITRI e Impugnante em 1989, com interveniência da Belgo Mineira, previu duas obrigações de pagamento totalmente distintas:*

*- AO PROPRIETÁRIO DO SOLO: obrigação da Impugnante de pagar à Belgo Mineira os valores anteriormente devidos pela SAMITRI, pela aquisição do direito de preferência de exploração dos recursos minerais e pelo uso e gozo do imóvel (sub-rogação). Como o valor devido era quantificado com base no valor recolhido a título de imposto único e este foi extinto com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a cláusula foi alterada para estabelecer que seria devida a importância correspondente a 39% do preço da pelota de ferro a ser exportada, por tonelada de minério extraída.*

*- AO PROPRIETÁRIO DA CONCESSÃO: obrigação da Impugnante de pagar à SAMITRI o valor correspondente a 3%, em 1992 e 1993, e 4%, a partir de 1994 até a exaustão da mina, do valor pago aos seus acionistas a título de dividendos, pela aquisição dos direitos minerários.*

*Como a Belgo Mineira detinha exclusivamente a propriedade do solo, os valores que lhe eram devidos em razão da cessão do direito de preferência dos direitos minerários nada mais eram do que uma compensação financeira pela exploração de minerais em seu território (ou participação nos resultados da lavra).*

*Justamente por isso, quando da venda do imóvel (superfície) pela Belgo Mineira à Impugnante em 1995, foram estipulados dois valores: um correspondente ao terreno propriamente dito e o segundo ao valor que a Belgo deixaria de receber a título de compensação financeira (participação no resultado da lavra) pela transmissão do imóvel.*

*Com efeito, o Código de Mineração prevê, como regra, que a participação no resultado da lavra está associada ao imóvel: (Art. 11, b)*

*(...)*

*A previsão de dois valores no Contrato de Promessa de Compra e Venda visou a remunerar a superfície propriamente dita (R\$696.983,00) e o valor que o imóvel realmente valia em razão dos valores que seriam recebidos no futuro em razão da participação nos resultados da lavra (R\$12.971.879,00).*

*As cláusulas financeiras pactuadas no Contrato de Promessa de Compra e Venda referem-se exclusivamente à transferência da condição de proprietária do imóvel pela Belgo, motivo pelo qual alteraram apenas a Cláusula Quinta do Contrato de*

*Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989. Mais especificamente, o valor de R\$12.971.879,00 substituiu a Cláusula Quinta e o valor de R\$696.983,00 foi estipulado em razão da transferência do imóvel propriamente dito.*

*Dessa forma, não há falar que o contrato celebrado em 1965 (comentário do Relator: é 1995) substituiu integralmente as disposições firmadas no contrato celebrado em 1989, uma vez que houve alteração jurídica apenas na relação existente entre a Belgo Mineira (que deixou de ser proprietária do imóvel) e a Impugnante (que passou a deter a propriedade).*

*A relação entre a SAMITRI e a Impugnante, e consequentemente as obrigações financeiras anteriormente estipuladas, permaneceram incólumes, já que a Impugnante continuou obrigada a pagar os valores previstos em contrato pela aquisição da concessão dos direitos de lavra, ocorrida em 1989.*

*Veja-se que o entendimento da Fiscalização, de que as obrigações financeiras estipuladas no contrato firmado em 1995 substituíram integralmente todas as obrigações pactuadas no contrato de 1989, além do óbice material exposto acima, depara-se também com óbice formal. Isso porque, no caso de prevalência da tese fazendária, haveria notório vício formal no Contrato firmado em 1995, uma vez que a SAMITRI dele não participou, nem mesmo como interveniente.*

*Como a Cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerados celebrado em 1989 prevê que os valores pela aquisição dos direitos são devidos até a exaustão das minas, seria necessária a formalização de documento em que a SAMITRI dispensasse a Impugnante de tal pagamento, uma vez que a Belgo Mineira não poderia fazê-lo.*

*Nesses termos, sob qualquer ótica que se analise a questão, conclui-se que a cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989 permanece plenamente em vigor e fundamenta, corretamente, os pagamentos realizados nos anos de 2007 e 2008 pela Impugnante à VALE (na condição de incorporadora da SAMITRI), o que afasta o enquadramento fiscal de que tais pagamentos não teriam fundamento em contrato vigente.*

### **III.2.5 - NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS PELA IMPUGNANTE**

*Ainda em relação aos valores pagos pela Impugnante à VALE, em decorrência da Cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989, a Fiscalização alega que, mesmo que tais pagamentos se fundamentassem em contrato vigente, teriam a natureza de royalties e, por isso seriam indedutíveis da apuração da CSLL, em razão da participação acionária da VALE na Impugnante.*

*Ocorre que, diferentemente do entendimento da Fiscalização, os pagamentos realizados não possuem a natureza de royalties, mas de custo de aquisição de direitos minerários.*

***Com efeito, 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.***

*É o que se verifica do objeto do contrato e das escrituradas públicas efetuadas para:*

*Contrato firmado em 1989:*

#### **1. OBJETO DO CONTRATO**

*O objeto do CONTRATO é a transferência, para exploração, de uma reserva parcial, remanescente de lavra anterior, de minério de ferro hematítico de baixo teor e situada em parte bem delimitada da reserva total constituída nos decretos de lavra n. 79.592, de 26.04.77 e n. 79.638, de 02.05.77, publicados nos DOUs de 28.04.77 e 03.05.77, com referências protocolares DNPM 2.265/67 e DNPM 6.449/61, respectivamente, que foram agrupados no Grupamento Mineiro 057, de 07.07.83, conforme publicado no DOU de 07.07.83, com processo inicial DNPM 930.193 protocolado em 18.02.82, a ser lavrada para abastecimento das Instalações Industriais de propriedade da SAMARCO, denominada Concentradora de Germano, em continuação e conciliadas com as operações de aproveitamento bem conduzidas tempestivamente pela SAMITRI, tudo conforme documentação anexa comprobatória que passa a fazer parte desde CONTRATO.*

*1.1 - A transferência de parte dos direitos minerários de que trata o Grupamento Mineiro n. 057, de 07.07.83, é regido por este CONTRATO e o aproveitamento da reserva neles contida se fará em continuação ao plano de aproveitamento elaborado pela SAMITRI, conciliando-se com as operações mineiras da SAMITRI, operadas em áreas contíguas às cedidas.*

*- original sem grifos.*

*Escritura pública de Cessão e Transferência de Direitos Minerários da Área Corpo Alegria Centro (doe. 06):*

*Cláusula 1) Que, pela presente e na melhor forma de direito, cede e transfere à outorgada concessionária, Samarco Mineração S/A, todos os direitos que lhe foram assegurados pelo decreto 79.592, de 26 de abril de 1977, publicado no Diário Oficial da União de 28 de abril de 1977, e transcrito no livro C-13-1, às fls. 195E, em 23 de maio de 1977, pelo DNPM pelo qual foi autorizada a lavar minério de ferro no local denominado Corpo Alegria Centro, propriedade rural da interveniente, Cia Siderúrgica Belgo-Mineira, situada no município de Mariana (MG), numa área de 490,0533 hectares, ficando, pois, assegurado à outorgada concessionária, o direito de praticar todos os atos necessários a lavra da mencionada mina (...) - original sem grifos.*

*Observe-se que, apesar da Escritura Pública relativa à área 'Corpo Alegria Este/Oeste' indicar que o objeto do contrato foi de promessa de cessão de direitos minerários e arrendamento da mina (doe 07);, verifica-se que no próprio contrato já foi previsto que a cessão passaria a ser definitiva após o desmembramento do terreno junto ao DNPM:*

*Escritura pública de Promessa de Cessão e Transferência de Direitos Minerários da Área Corpo Alegria Este/Oeste:*

*Cláusula 1) Que, pela presente e na melhor forma de direito, cede e transfere à SAMARCO, os direitos de exploração, como arrendatária de uma reserva parcial, remanescente de lavra anterior, de minério de ferro hematítico de baixo teor e situada em parte bem delimitada (...).*

*Cláusula 11) Os direitos e obrigações assumidos pelas partes neste instrumento, relativos ao arrendamento, prevalecerão até a outorga da escritura de cessão de direitos minerários e a sua respectiva averbação no Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM.*

*Contrato firmado em 1989:*

*Os direitos e obrigações estabelecidos em relação ao arrendamento e promessa de cessão de direitos minerários deverão vigorar até a outorga da escritura definitiva de cessão e transferência dos direitos minerários que ocorrerá imediatamente após a homologação do desmembramento pelo Departamento Nacional da Produção Mineral - DNPM. - original sem grifos.*

*Após o desmembramento da área junto ao DNPM, em 1999, foi efetuado o registro da cessão definitiva dos direitos minerários da Área Alegria 'Este/Oeste' (doe. 08):*

*'1) Que, pela presente e na melhor forma de direito, cede e transfere em caráter irrevogável à SAMARCO os direitos de exploração de uma reserva parcial remanescente de lavra anterior, de minério de ferro hematítico de baixo teor de situada em parte bem delimitada, (...) objeto desta Cessão e Transferência, atualmente já está situada em terrenos de propriedade da SAMARCO, no local denominado 'Fazenda Alegria' (...). (...) A reserva parcial descrita acima, objeto da presente cessão e transferência faz parte da reserva total constituída pelo Decreto (...), pelo qual foi autorizada à SAMITRI a lavrar minério de ferro no local denominado CORPO ALEGRIA ESTE/OESTE, numa área maior de 994,0620 hectares, que foi agrupada no Grupamento Mineiro n°057 (...)'*

***A importância prevista na Cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerários corresponde, portanto, ao valor devido à SAMITRI pela cessão e transferência definitiva dos direitos minerários:***

*(...)*

*Dessa forma, não resta dúvida de que os valores estipulados na Cláusula Sexta têm como objeto remunerar a aquisição definitiva dos direitos minerários pela Impugnante.*

*Nesse sentido, uma vez que os referidos pagamentos têm como finalidade remunerar a aquisição dos direitos minerários, e não a sua utilização, não há como caracterizá-los como royalties.*

*De fato, o artigo 22 da Lei n.º 4.506/64 estabelece que são classificados como royalties os rendimentos decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos:*

*Art. 22. Serão classificados como 'royalties' os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:*

- 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.*

*Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos 'royalties' acompanharão a classificação destes. - original sem grifos.*

*Apesar dos pagamentos realizados pela Impugnante terem como causa o direito de concessão de recursos minerais, estes não decorrem do uso, fruição ou exploração de direitos de terceiro.*

*Como estabelece o referido dispositivo legal, royalties são rendimentos pelo uso, fruição e exploração de direitos, no caso direitos minerários, o que pressupõe que a propriedade seja detida por aquele que recebe a remuneração pelo uso, fruição ou exploração de direito.*

*Se os valores pagos pela Impugnante fossem em contrapartida da autorização da SAMITRI para exploração da mina, com a permanência da propriedade dos direitos minerários com a SAMITRI, seria inegável a natureza jurídica de royalties desses pagamentos.*

*Contudo, no caso concreto, os direitos minerários foram definitivamente alienados pela SAMITRI à Impugnante, que passou a ser a única titular dos direitos de lavra. Portanto, tratando-se de negócio translativo de propriedade, ainda que envolvendo direitos minerários, os valores pagos pela Impugnante têm natureza de custo de aquisição dos direitos e não de royalties.*

*A análise da doutrina confirma que o conceito de royalty pressupõe o uso ou direito de uso de um direito de propriedade de terceiro, não compreendendo a aquisição do referido direito:*

(...)

*O item 2 do artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE também indica que o conceito de royalty está vinculado à utilização de bem ou direito de terceiro:*

(...)

*Dessa forma, uma vez que a Impugnante é a titular dos direitos minerários relativos às áreas de 'Corpo Alegria Centro' e 'Alegria Este/Oeste' desde 1989 e 1999, os pagamentos efetuados à VALE (na condição de incorporadora da SAMITRI), em decorrência da Cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989 são 'custo de aquisição' e não royalties, sendo passíveis de dedução da apuração do lucro real.*

*Saliente-se, por fim, que o fato da remuneração ter como parâmetro o percentual de dividendos pagos aos acionistas da Impugnante em nada altera a natureza jurídica da obrigação, como sustenta a Fiscalização.*

*Como fartamente demonstrado acima, os direitos minerários de lavra correspondem a direito real, passível de transmissão, a título oneroso ou não, sem qualquer ingerência dos órgãos públicos em relação a preço.*

*Portanto, o fato das partes terem convencionado um preço variável e indeterminado não implica a natureza de royalties dos pagamentos efetuados, principalmente quando o negócio que lhe deu causa é a alienação do direito de lavra.*

*Trata-se de preço determinável, nos termos do artigo 487 do Código Civil, que prevê ser 'lícito às partes fixar o preço em função de índices ou parâmetros, desde que suscetíveis de objetiva determinação.'*

*Dessa forma, o fato das partes terem fixado um preço determinável, com a previsão de pagamento até a exaustão da mina, não altera a natureza jurídica dos valores pagos, que decorrem diretamente da aquisição dos direitos minerários de lavra.*

### **III.2.6 - DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS INDEPENDENTEMENTE DO ENQUADRAMENTO COMO ROYALTY**

*Ainda que se classifiquem os pagamentos efetuados pela Impugnante como royalties, o que se admite apenas para argumentar, mesmo assim tais valores são dedutíveis da apuração da CSLL.*

*Com efeito, a Lei 4.506/94, em seu artigo 71 prevê a indedutibilidade apenas dos royalties pagos a sócios, pessoas físicas; Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis 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:*

*a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;*

*b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado; - original sem grifos.*

***Nesse sentido, quando o artigo 353 do RIR previu a indedutibilidade das despesas com royalties pagos a sócios pessoas jurídicas, extrapolou a Lei 4.506/64, em manifesta ilegalidade.***

***Nesse sentido é a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4a Região: SÓCIO PESSOA JURÍDICA - Inaplicabilidade do dispositivo no inciso a sócio pessoa jurídica.***

*(TRF 4a Região, 3a Turma, AC 89.04.19593-4/RS, p. 30/10/90)*

*Nessas condições, não resta dúvida acerca da insubsistência do crédito tributário, o qual deverá ser integralmente cancelado pela Administração Tributária.*

#### **IV. - MULTA ISOLADA**

*O Auto de Infração impugnado contém a exigência da multa de ofício de 75% do valor da contribuição supostamente devida e a multa isolada de 50% do valor da contribuição que deixou de ser recolhido por estimativa.*

*Ocorre que a duplicidade de cobrança de multa sobre a mesma infração é claramente ilegal e inconstitucional, caracterizando dupla penalização.*

*Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de antecipação do imposto (estimativa) apurado em procedimento fiscal, significa admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, sejam aplicadas duas penalidades, uma de 75% e outra de 50%.*

*Essa dupla penalidade, além de claramente desproporcional e desarrazoada, não encontra amparo na Lei nº 9.430/96, ao contrário do que supõe a Fiscalização. A multa de ofício tem como fato gerador a ocorrência genérica de não recolhimento ou recolhimento a menor de tributo, incluindo as estimativas mensais.*

*A multa isolada sobre o recolhimento insuficiente da estimativa somente pode ser exigida antes do encerramento do ano-base (atraso das estimativas durante o próprio ano-calendário). É essa a melhor interpretação possível do art. 44 da Lei 9.430/96.*

*Para demonstrar o abuso e o caráter confiscatório da cobrança conjunta das multas de 75% e de 50%, veja-se que o valor total das duas multas (R\$333.786.545,51) é muito superior ao valor da própria contribuição (R\$266.959.199,22).*

*A jurisprudência do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais não tem admitido a aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada. A esse respeito, vejam-se os seguintes julgados:*

(...)

*O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, ao analisar caso semelhante ao presente, decidiu pela ilegalidade da cominação da multa de ofício com a multa isolada pelo recolhimento a menor das estimativas mensais. Veja-se:*

(...)

*Dessa forma, tendo em vista a mansa e pacífica jurisprudência do CARF, requer-se o cancelamento integral da multa isolada exigida no presente Auto de Infração.*

### III. DOS PEDIDOS

*Diante de todo o exposto, requer a Impugnante o cancelamento integral do Auto de Infração, em face da sua improcedência e das razões de mérito expostas na presente Impugnação, ou, quando menos:*

*- a exclusão das multas e dos juros, por força da sentença proferida no Mandado de Segurança nº 94.0013185-2, que implica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) relativo às exclusões do IPC89 (Plano Verão);*

*- a exclusão da multa isolada, na forma da iterativa jurisprudência do CARF;*

*Por fim, requer a juntada posterior de documentos e a produção de outros meios de provas admitidas em Direito, atestando, de logo, pela autenticidade dos documentos que acompanham a presente Impugnação, nos termos dos arts. 365, IV e 544, §1º, do CPC.”*

O acórdão recorrido acolheu parcialmente a impugnação, para:

- a. Em relação ao lançamento do CSLL, relativamente às glosas das despesas de depreciação, amortização e baixa de bens do ativo permanente, TORNAR DEFINITIVA, na esfera administrativa, a exigência, no valor de R\$503.571,84, tendo em vista a propositura de ação judicial – MS 94.00.13185-2/MG, com o mesmo objeto do lançamento, acrescida dos juros de mora cabíveis, caso a solução final da lide judicial seja favorável à União;
- b. Exonerar a correspondente multa de ofício (incidente sobre a infração indicada no item acima), aplicada no percentual de 75%, cujo valor é de R\$ 377.678,88, haja vista a obtenção de liminar anteriormente ao início do procedimento fiscal;

- c. Em relação à falta de recolhimento da CSLL e demais infrações, MANTER, integralmente, as exigências correspondentes, cujo valor é de R\$ 266.455.627,38, acrescida de multa de ofício, no percentual de 75%, de R\$199.841.720,53, e dos juros de mora cabíveis; e
- d. Em relação às multas isoladas, MANTER, integralmente, o lançamento.

Tendo em vista a exoneração parcial do crédito tributário acima do valor de alçada, previsto na Portaria do Ministério da Fazenda nº 3/2008, o juízo *a quo*, suscitou de ofício o reexame da matéria a este órgão julgador de segunda instância.

Em recurso voluntário, a Contribuinte requereu preliminarmente a reunião deste processo ao PAF nº 10680.722242/2011-61, para julgamento em conjunto. No mérito, reproduz suas alegações de impugnação, especialmente no que se refere à (i) ofensa à coisa julgada em relação à cobrança da CSLL; (ii) dedutibilidade dos pagamentos efetuados à Vale, seja pelo fato de não se tratar de royalties mas de custo de aquisição de direitos minerários, seja pelo fato de não haver restrição legal para tal dedutibilidade; e a (iv) improcedência da aplicação da multa isolada. Não houve insurgência contra a parte do acórdão recorrido que tornou definitiva, na esfera administrativa, a exigência de R\$503.571,84, relativamente às glosas das despesas de depreciação, amortização e baixa de bens do ativo permanente.

A PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário pugnando pela improcedência do recurso, sob a alegação de que (i) após a decisão do STF pela constitucionalidade da CSLL, a sentença transitada em julgado em favor da Contribuinte deixou de produzir efeitos; (ii) os pagamentos efetuados à Vale S.A. devem ser tratados como não dedutíveis, em virtude da sua natureza de royalties; e (iii) seria possível a cumulatividade da multa de ofício e da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas de CSLL.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

O recurso voluntário interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

### a. Julgamento em conjunto com o PAF nº 10680.722242/2011-61

Considerando que o PAF nº 10680.722242/2011-61 já foi julgado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta seção, em 10/12/2013, resultando no Acórdão nº 1402-001-440, o pedido do Contribuinte restou prejudicado.

### b. Ofensa à coisa julgada

Insurge-se a Contribuinte contra parte do acórdão recorrido que manteve o lançamento da CSLL, sob a alegação de que a sentença transitada em julgado não geraria efeitos a fatos posteriores à edição da Lei n. 8.212/91 e modificações supervenientes da Lei n. 7.688/89.

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

A coisa julgada possui basicamente duas formas distintas de expressão.

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

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

<sup>1</sup> *Coisa julgada*, ob. cit., p. 67-68. Na mesma linha é a lição de Nery Júnior e Nery: "Tendo havido a formação da coisa julgada material sobre determinada decisão, sentença ou acórdão, duas são as tarefas que se apresentam ao juiz, que tem de exercê-las *ex officio*: a) fazer valer a obrigatoriedade da sentença (princípio da *inevitabilidade* da jurisdição), ou seja, fazer com que as partes e eventuais terceiros atingidos pela coisa julgada cumpram o comando emergente da sentença acobertada pela *auctoritas rei iudicatae* (função judicial *positiva*); b) fazer valer a imutabilidade da sentença e a intangibilidade da coisa julgada, impedindo que a lide por ela acobertada seja rediscutida (função judicial *negativa*). O juiz tem o dever de ofício de, *a limina iudicii*, indeferir a petição inicial que reproduz ação idêntica à anterior, resolvida por sentença de mérito transitada em julgado (CPC 267, V e § 3º e 301, VI e § 4º) (Código de Processo Civil, art. 788)". CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

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

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

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

As lides tributárias podem produzir sentenças que são válidas em relação a mais de um determinado exercício fiscal. A autoridade da coisa julgada está diretamente relacionada ao pedido formulado na ação judicial e, conseqüentemente, ao próprio *decisum* (CPC, art. 469).

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



b) não poderia ser instituída por lei ordinária, mas somente por lei complementar;

c) a exação não poderia incidir sobre o fato gerador e base de cálculo próprios do imposto de renda;

d) a incidência já no exercício de 1988 configura ofensa a direito adquirido e ao princípio da anterioridade.

O tema foi exaustivamente debatido no Plenário deste Tribunal, ensejo em que cada um dos seus membros expende longamente o seu pensamento. Todos os aspectos da 'res in judicio deducta' foram plenamente examinados.

Naquele ensejo, filiei-me à corrente que entendia ser inconstitucional, em toda a sua extensão, a Lei nº 7.689/88, por haver instituído um tributo novo, de natureza jurídica diversa da contribuição social para a seguridade social prevista no art. 195 da Constituição Federal.

Sustentei, naquele julgamento, que o modelo de administração e fiscalização do referido gravame, como estatuído na Lei nº 7.689, afasta-se do regime jurídico-constitucional da contribuição social para a seguridade social, principalmente no pertinente aos princípios inscritos no art. 194, parágrafo único, inciso V (que prescreve a 'equidade na forma de participação de custeio') e inciso VII (que manda observar na administração da referida contribuição, o 'caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, em especial de trabalhadores, empresários e aposentados'). E enquanto assim preconizam as normas constitucionais pertinentes, a Lei nº 7.689/88 ordena que a administração e fiscalização da contribuição em tela é da competência da Secretaria da Receita Federal, aplicando-se-lhe, no que couber, a legislação do imposto de renda no que pertine ao lançamento, à consulta, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo. E além do mais, não guarda ela qualquer relação com os benefícios da Previdência Social, o que desfigura o caráter de contribuição para a seguridade social.

Aduzi, de outra parte, que não se enquadra tal gravame na moldura das contribuições sociais instituídas para intervenção no domínio econômico ou no interesse das categorias profissionais ou econômicas, previstas no art. 149, da Carta Magna. E se o fosse, dependeria, para sua instituição, de lei complementar, como expressamente previsto no art. 149 ('...observado o disposto no art. 146, III, e 150, I e III...').

A nossa posição, em primeiro julgamento, não obteve o apoio majoritário da Corte, sendo, por isso, afastada a arguição de inconstitucionalidade, seja da Lei nº 7.689, em toda a sua extensão, seja do seu art. 8 (REO nº 89.01.097818-MT, in D.J. de 01.10.1990).

Posteriormente, a matéria foi novamente agitada em plenário, por via de Arguição de Inconstitucionalidade suscitada na MAS

*nº 89.01.136147-MG, ensjo em que o Tribunal, por maioria de votos, proclamou a inconstitucionalidade plena da Lei nº 7.689/88, sendo aquela magna decisão condensada em lapidar acórdão da lavra do eminente relator do incidente, Juiz Tourinho Neto, expresso nos termos seguintes:*

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

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

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

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

*4. A Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, por outro lado, não poderia instituir contribuição social, pois o novo sistema tributário ainda não estava em vigor, ex vi do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabeleceu que o sistema tributário entraria em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da constituição - 1 de março de 1989. Infringência, por conseguinte, ao principio da irretroatividade.*

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

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

*7. Incidentes de inconstitucionalidade procedente." (in DJ de 14.10.91, pág. 25358).*

*A partir daquela decisão plenária, a questão restou resolvida no âmbito desta Corte, sendo despiciendo discutir novamente o tema, já que no mencionado julgamento todos os ângulos da questão juris foram exaustivamente analisados.*

*A sentença posta em reexame na presente apelação não guarda harmonia com a mencionada decisão plenária, impondo-se, de consequência, a sua reforma.*

*De outra parte, é de se concluir que, em face da decisão plenária que declarou inconstitucional a Lei nº 7.689, em toda a sua extensão, restou esvaziado, por consequência, o comando expresso no art. 2º da Lei nº 7.856/89, que majorou a alíquota da condenada contribuição social.*

*Isto posto, dou provimento à apelação para julgar procedente a ação, nos termos do pedido, invertendo-se o ônus da sucumbência.*

*É o meu voto.”*

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

**Número do Recurso:** [140092](#)

**Câmara:** PRIMEIRA CÂMARA

**Número do Processo:** 10680.005796/2001-28

**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO

**Matéria:** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

**Recorrente:** ENCAPA COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA.

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

**Data da Sessão:** 13/09/2005 00:00:00

**Relator:** Orlando José Gonçalves Bueno

**Decisão:** Acórdão 101-95200

**Resultado:** NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for*

*declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).*

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

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

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

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

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL*

*Ano calendário: 2004, 2005, 2006*

*Ementa LIMITES DA COISA JULGADA Contribuintes que tenham a seu favor decisão judicial transitada em julgado (sem possibilidade de recurso) declarando inconstitucionalidade formal e material, não podem ser cobrados em razão de o Supremo Tribunal Federal ter, posteriormente, se manifestado em sentido oposto à decisão. Decisão unânime, da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1176454/MG, Rel. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/04/2011, DJe 28/04/2011) (Acórdão n. 1.102-000.666, j. 01.02.2012)*

No mesmo sentido:

**EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICOTRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT DO CPC CARACTERIZADA. I. Discutese a**

*possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. 2. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade ADI 15/DF, declarou a constitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL (à exceção dos arts. 8º e art. 9º). 3. O Col. STJ já pacificou a sua jurisprudência no sentido de o fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestarse em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade. 4. Declarada a inexistência de relação jurídicotributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afastase a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência. 5. Declarada a inexistência de relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Fisco, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores". Precedentes do Col. STJ: AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45). 8. O Col. STJ também já decidiu que as Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 e a Lei 8.212/91 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídicotributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07). 8. Por fim, ressaltese que há precedente do Col. STJ neste sentido, RESP nº 1.118.893, prolatado no regime do CPC, art. 543C e da Resolução 8/STJ, que vincula o CARF nos termos do art. 61A de seu Regimento Interno. (Ac. n. 1201-000.611, Processo n. 16327.002083/2005-41, Rel.: Régis Magalhães Soares de Queiroz).*

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

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.

(assinado digitalmente)

**ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator**

Documento assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20

Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10680.721852/2011-47  
Acórdão n.º **1102-001.251**

**S1-C1T2**  
Fl. 24

---

CÓPIA