



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

Processo nº	10976.000690/2008-99
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1402-001.516 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	03 de dezembro de 2013
Matéria	AUTO DE INFRACAO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
Recorrente	ESAB S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

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

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

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO EM CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO OU APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. INSUBSTÂNCIA.

A multa isolada está relacionada ao não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas devidas durante o ano-calendário. Encerrado o ano-calendário sem que os rendimentos ou lucros sejam oferecidos à tributação não cabe a exigência de multa isolada, mas sim a imposição de multa de ofício que pode ser de 75% ou 150%. Porém, encerrado o ano-calendário e tendo o contribuinte oferecido os rendimentos ou lucros à tributação não cabe a exigência de multa isolada. A não ser a adoção desta lógica jamais se aplicaria, em relação ao carnê-leão ou as estimativas, o disposto no artigo 138 do CTN.

Imaginemos a situação em que o sujeito passivo, pessoa física ou jurídica, tenha obtido rendimentos sem oferecê-los à tributação. Passado quatro anos e onze meses ele resolve oferecer ditos rendimentos à tributação acompanhado do pagamento dos tributos e juros. Em havendo o pagamento espontâneo do

imposto devido e juros não se pode imputar ao contribuinte multa pelo não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas.

Agora, adotemos esta mesma situação, só que em vez de esperar quatro anos e onze meses para oferecer os rendimentos à tributação o sujeito passivo oferece logo após o período de apuração, quando da entrega da declaração. Se no primeiro caso não se lhe aplica a multa isolada, aqui onde a infração é de menor gravidade, ao menos no que diz respeito ao tempo decorrido para oferecer os rendimentos à tributação, também não há o que se falar em multa isolada, sob pena de adorar-se situação que resulta em conflito explícito com o disposto no artigo 138, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto que votaram pela manutenção dessa exigência. Em primeira votação, foram vencidos os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo de Andrade Couto, que votaram pelo cancelamento da exigência da CSLL. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor da primeira votação.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto – Presidente.

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Relator.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

A presente autuação diz respeito aos anos-calendário de 2002 a 2004, lavrada em face da empresa antes indicada que é tributada com base no lucro real anual.

O auto de infração de fls. 04 e seguintes, lavrado em 22/12/2008, encontra-se acompanhado do termo de verificação fiscal de fls. 18 e seguintes, exige CSLL nos anos-calendário de 2003 e 2004 e multa isolada pela falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução nos meses de fevereiro e março de 2002, março, maio, junho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2003, janeiro e março a dezembro de 2004 (fl. 8/9).

O demonstrativo da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa consta das fls. 45 a 50.

A exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL foi feita com fundamento nos artigos 1º ao 7º da Lei nº 7.689, de 1988; art. 2º da Lei nº 8.034; artigos 10, 11, parágrafo único, letra "d"; 15, I; 22 e 23, II, da Lei nº 8.212, de 1991, arts. 9º e 11, da Lei Complementar nº 70 de 1991, art. 44 da Lei nº 8.383, de 1991. arts. 38 e 40 da Lei nº 8.541, de 1992, artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.065, arts. 1º, 2º, 13 e 19 da Lei nº 9.249, de 1995, art. 72, III, dos Atos das Disposições Transitórias, incluído pela Emenda Constitucional nº 1, de 1994, com alteração promovida pelo artigo 2º da Emenda Constitucional nº 10, de 1996. art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; arts. 28, 30, 43 e 44 da Lei 9.430 com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007; art. 6º e da Medida Provisória 1.858, de 1999 e suas reedições. artigos 5º e 30 da Medida Provisória nº 2.1538-35, de 2001 e artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

A exigência da multa isolada deu-se com base nos artigos 28, 43 e 44 caput da Lei nº 9.430, de 1996 (fl. 39).

Segundo descrito no Termo de Verificação Fiscal, em março de 1990 a recorrente ingressou com mandado de segurança sustentando a inexigibilidade da CSLL, sendo que a decisão que o acórdão que transitou em julgado 27/12/1992, conforme certidão de fls. 151, possui a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 7.689, DE 15.12.88..

INCONSTITUCIONALIDADE.

1. É inconstitucional a Lei 7.689, de 15.12.88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, conforme decidiu o egrégio Plenário do Tribunal Regional Federal — 1a. Regido, ao julgar a Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 89.01.13614-7-MG, em sessão de 03 de outubro de 1991, por violar os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, § 5º, inc. III; e 195, §§ 4º e 6º, da Constituição Federal de 1988.

No entender da autoridade autuante o trânsito em julgado da decisão acima referida não exonera a autuada de pagar as Contribuições Sociais Sobre o Lucro Líquido de períodos subsequentes.

Dentre outros fundamentos, no termo de verificação fiscal, a autoridade autuante destaca os seguintes pontos extraídos do Recurso Especial nº 233.662/GO.:

- "A persistir o entendimento de que por força do julgado, certas empresas estariam exoneradas para sempre da contribuição social, ter-se-ia por portas transversas uma isenção atípica, ao arrepio do princípio da legalidade tributária (CF, arts. 5º, II, e 150, I, CTN, arts. 97, VI, e 175, I), i. é, por via diretamente jurisdicional. Sem lei isentante e sem ato subjetivamente administrativo de sua concessão para o caso concreto. A maioria das empresas, contribuintes: as partes no litígio, exoneradas. Efeito isencial típico."

- "A coisa julgada nas relações de direito público não estão(sic) acima dos princípios da moralidade, da legalidade, da igualdade, da eficiência, da probidade e dos direitos da cidadania."

- "Ela, coisa julgada, só tem forma de verdade jurídica quando apresenta-se harmônica com os ditames da Carta Magna e das demais regras jurídicas que, obedecendo aos seus dizeres, formam o ordenamento de direito da Nação."

Para a autoridade fiscal, "ainda que se considerasse a Lei nº 7.689/88 totalmente inconstitucional, a cobrança da contribuição em questão, a partir do balanço de 1991, seria plenamente válida, em face da aplicação dos dispositivos da Lei nº 8.212/91, a qual foi concebida para disciplinar toda a matéria concernente As fontes de recursos da previdência social. Se, para instituir um tributo a lei deve definir-lhe o fato gerador, os contribuintes, a alíquota e base de cálculo, nenhum desses elementos essenciais falta à citada lei."

Por fim, destaca a autoridade fiscal, no RE 138.284-CE, o STF declarou a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei nº 7.689, de 1998.

Notificada, em 09/01/2009 a empresa apresentou a impugnação de fls. 1.263 e seguintes, alegando a insubsistência da autuação com base nos seguintes fundamentos:

I - que não pode haver aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício;

II - que não é possível relativizar os efeitos da coisa julgada;

III - que a Lei 8.212, de 1991, não contém todos os elementos para, por si só, como sustenta a autoridade autuante, fundamentar a exigência de CSLL.

IV - que não cabe a exigência de juros pela taxa Selic.

A DRJ, por meio do acórdão de fls. 1.389 e seguintes manteve a exigência do crédito tributário , sob os seguintes fundamentos, que extraio da ementa do acórdão:

- 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.

- A Lei nº 8.212/91 por si só legitima a exigência de contribuição social sobre o lucro.
- Verificada a falta de pagamento da contribuição por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento abrange 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.

Intimada do acórdão em 15/04/2010 (fl. 1414), em 04/05/2010 a parte interessada apresenta recurso em que repisa os argumentos articulados quando da impugnação.

Por meio de petição datada de 28/04/2011, em momento posterior, a recorrente requereu a juntada aos autos do acórdão proferido no Recurso Especial nº 1.118.83-MG, julgado em 23/03/2011, ob a forma de recursos repetitivos (art. 543-C, do CPC)

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

No direito brasileiro existem dois sistemas de controle de constitucionalidade a saber, difuso e concentrado. No que diz respeito ao alcance da eficácia entre as decisões proferidas num e outro sistema é que as decisões proferidas no sistema concentrado caracterizam-se por norma individual e concreta entre as partes. Por sua vez, as decisões proferidas no sistema concentrado têm eficácia “erga omnes”.

Neste sentido, tendo por parâmetro os casos em que os contribuintes tiveram decisões judiciais reconhecendo que não estavam obrigados a recolher a Contribuição Social Sobre o Lucro – CSLL instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, visto que o referido tributo exigia Lei Complementar para ser instituído, meu voto pode ser resumido com a seguinte proposta de ementa:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689 de 1988 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.

Entre o perigo de manter uma decisão resultante de erro e o perigo de desfazer decisões judiciais, a qualquer tempo, causando insegurança jurídica à sociedade, o legislador constituinte, de forma expressa, optou pela proteção da coisa julgada e a protegeu como cláusula pétrea em nossa constituição (Inteligência do art. 5º, XXXVI, e art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal).

Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

O fato da Lei nº 7.689, de 1988, ter sido alterada pelos dispositivos citados na autuação, a saber, artigos 41, § 3º e 44 da Lei nº 8.383 de 1991; artigo 11 da Lei Complementar nº 70, de 1991; art. 22 e § 1º e 23 da Lei nº 8.212 de 1991 e demais disposições das leis nº 8.981 de 1995; nº 9.065 de 1995, 9.532, de 1997; nº 9.718, de 1998; nº 9.779, de 1999; nº 9.959 de 2000; nº 10.246, de 2002, 10.637 de 2002, nº 10.684, de 2003; nº 10.833 de 2003 e as Medidas Provisórias nº 2.158-35 de 2001 e nº 2.159, não quer dizer que estas possam se caracterizar como normas que contenham o núcleo da descrição fática da exigência da CSLL.

A hipótese de incidência ou critério material da CSLL somente existe na Lei nº 7.689 de 1988 e diante da impossibilidade de aplicação desta em face de decisão judicial proferida *inter parts*, não há como se exigir a CSLL com base em normas subsequentes que tratam do critério quantitativo, critério temporal mas que não descrevem critério material da hipótese de incidência.

A Lei nº 8.812, 1991, não contém os elementos necessários à instituição da CSLL.

Firmadas as premissas gerais acerca do direito aplicável, quanto ao caso de que trata o processo em julgamento, o recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Publicada a Lei nº 7.689 de 1988, de 1988, que instituiu a CSLL, a autuada ingressou em juízo sustentando a tese de que não podia lhe ser exigido a referida contribuição visto que sua instituição somente poderia dar-se por meio de Lei Complementar.

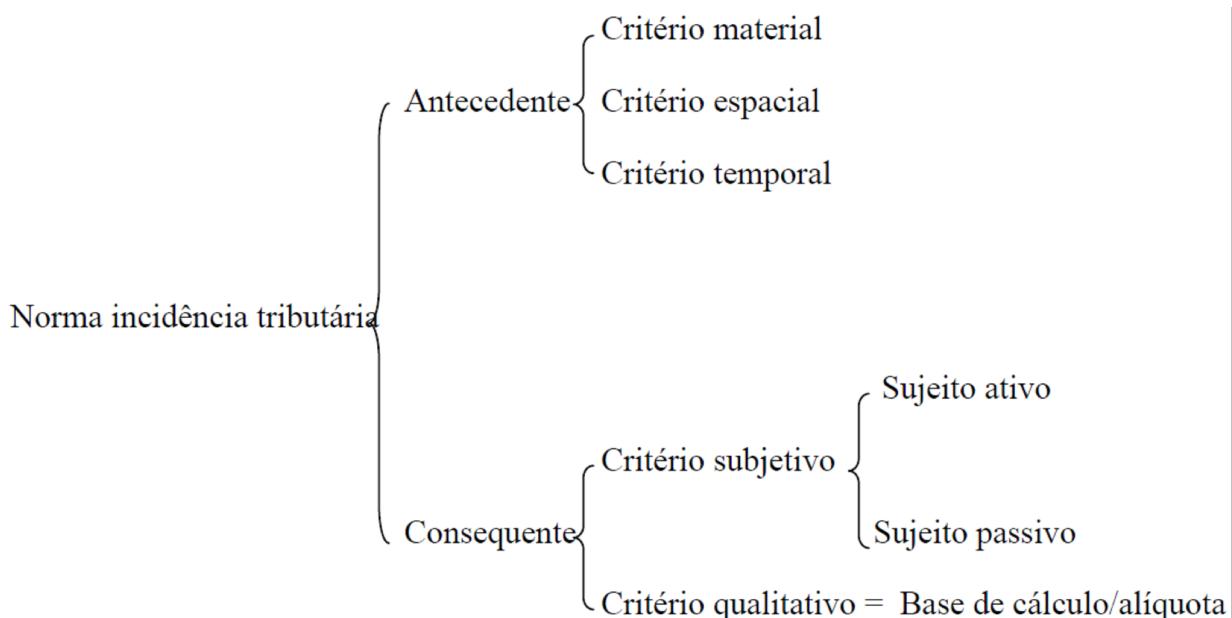
Por decisão transitada em julgado, o Poder Judiciário, em controle difuso de constitucionalidade, no processo em que a recorrente era parte, julgou inconstitucional da Lei nº 7.689, de 1988, deixando expresso, no referido julgado, que a CSLL somente podia ser instituída por meio de Lei Complementar.

Em que pese o respeito que tenho por quem defende a posição de que a Lei nº 8.212, de 1991, constitui fundamento legal apto para exigir a CSLL, com tal entendimento não concordo.

A Lei nº 8.212, de 1991 e as demais normas citadas na autuação não possuem aptidão para, de forma autônoma, instituírem a CSLL. Falta a estas normas o critério material da exigência.

Da hipótese de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária, conforme ilustração a seguir, possui em seu **antecedente o critério material, espacial e temporal**. No consequente encontra-se o critério subjetivo, integrado pelo sujeito ativo e o sujeito passivo e o critério qualitativo composto pela base de cálculo, alíquota ou valor determinado.



O critério material é o núcleo da norma. É o verbo, acompanhado de complemento, que identifica a conduta tipificada sob a ótica do direito tributário. No caso, quando o artigo 1º da Lei nº 7.689, de 1988, diz que "**fica instituída** contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social." o critério material está nas expressões "fica instituída a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas."

Declarada, em relação ao caso concreto, a inconstitucionalidade do artigo 1º que continha o critério material da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, para que pudesse se afirmar que o artigo 11, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 8.212, de 1991, instituiu a CSLL, como destacado pelos que defendem esta tese, seria necessário que se encontrasse nesta norma **um verbo, acompanhado de complemento**, que caracterize o critério material da CSLL. Em outras palavras, a referida norma precisaria instituir a CSLL, fato que não o fez, conforme demonstro a seguir, com a transcrição da citada norma:

"Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

.....
II - receitas das contribuições sociais;

.....
Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

.....
d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro.

Com a devida vênia de todos quantos pensam de forma contrária, mas a norma acima não contém critério material da CSLL. **Em outras palavras, a Lei 8.212, de 1991, não instituiu a CSLL.**

Os que pensam de forma diversa ainda fazem referência aos artigos 15 e 23, 30, 33, 34 e 55, da Lei nº 8.212, de 1991, destacando que estas normas, junto com o artigo 11, parágrafo único, letra "d", contêm os elementos necessários à instituição da CSLL.

Mais uma vez rogo vênia para discordar. Inicialmente, não se pode perder de vista que a Lei nº 8.212, de 1991, dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

O artigo 15 limita-se a conceituar empresa e em momento algum fala em CSLL. O artigo 23, II, por sua vez, fala que a contribuição sobre o lucro líquido, no período base, será de 10% (dez por cento)¹. Aqui, volto a repetir, não há norma instituindo CSLL. **Não se pode confundir alíquota que está no consequente da norma de incidência tributária, com os critérios que compõem o antecedente e instituem a exigência.**

Quanto aos artigos 30, 33, 34² e 55³ seguidamente citados pelos que pretendem relativizar os efeitos da coisa julgada, como se isto fosse possível sem ofensa à Constituição, observo que são normas que tratam de questões administrativas, mais precisamente arrecadação, fiscalização, e não fazem qualquer referência ao critério material, temporal ou espacial da norma relacionada à hipótese de incidência.

¹ Lei posterior reduziu esta alíquota para 9%. (nove por cento).

Documento assinado digitalmente pela TCE/DF, de 2009/2009

² Art. Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009.
³ Art. Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009. DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 28/01/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Impresso em 19/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quanto ao argumento já ouvido de que "não constitui nenhum demérito para a Lei nº 8.212, de 1991, afirmar que esta reitera o conteúdo da Lei nº 7.689, de 1988. Trata-se de fenômeno comumente observado na atividade legislativa. E a reiteração é particularmente comum quando o objetivo do legislador é consolidar as normas a respeito de mesmo assunto ou de inteiro ramo do direito", tenho que não se pode esquecer que, no momento em que o Poder Judiciário, mediante norma individual e concreta, afasta a incidência das disposições da Lei nº 7.689, de 1988, em relação à recorrente, qualquer norma subsequente que faz referência a anterior, no que diz respeito a quem teve decisão judicial a seu favor, é fazer referência a algo que não irradia efeitos jurídicos. É fazer referência ao nada, a algo sem validade e ineficaz sob a ótica do direito. É o mesmo que cavar poço em terra seca com a pretensão de obter água.

Em atenção aos debates, observo que durante as sessões têm se questionado a possibilidade de se abstrair as disposições dos artigos 1º e 2º⁴ da Lei nº 7.689 de 1988 e, mesmo assim encontrar na legislação subsequente norma que contenha o critério material, espacial e temporal da CSLL.

Em relação a esta possibilidade, tenho constado que os autos de infração, como fundamento da exigência, por vezes, invocam os artigos 28 da Lei nº 9.430, de 1996 e o artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002, os quais transcrevo:

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

Art. 37. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2003, a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será de 9% (nove por cento). "(Revogado pela Lei 11.727, de 2008).

⁴ Art. 1º. Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano; b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto sobre a Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Redação dada à alínea pela Lei nº 8.034, de 12.04.1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a 10% (dez por cento) da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de

Documento assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 28/01/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por LEONARDO

DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Impresso em 19/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996, trata da apuração da base de cálculo e do recolhimento das estimativas da CSLL. Portanto, nesta regra, não se tem norma instituindo a CSLL e indicando a situação fática sobre a qual haveria de incidir.

O artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002, refere-se a alíquota, elemento este que integra o critério quantitativo e não o critério material de incidência da norma.

Ao tratar da exigência da CSLL diante da coisa julgada, os autos de infrações, sem conseguirem visualizar regra específica que alicerce a exigência, costumam citar as mais diversas normas. O caso dos autos é um exemplo em que a autoridade fiscal cita 34 artigos de Lei, sendo 30 de Leis ordinárias, aqui incluído Medidas Provisórias, 02 artigos da Lei Complementar nº 70, de 1991 e 02 artigos da Constituição Federal. Em outras palavras, diante de decisão judicial, "que faz lei entre as partes", afastando a exigência da CSLL e estabelecendo que esta, no caso concreto, somente poderia ser criada, de forma válida, por Lei Complementar, a autoridade autuante, não raro, justifica suas autuações indicando os seguintes dispositivos:

Artigos 1º ao 7º da Lei nº 7.689, de 1988; art. 2º da Lei nº 8.034; artigos 10, 11, parágrafo único, letra "d"; 15, I; 22 e 23, II, da Lei nº 8.212, de 1991, arts. 9º e 11, da Lei Complementar nº 70 de 1991, art. 44 da Lei nº 8.383, de 1991; arts. 38 e 40 da Lei nº 8.541, de 1992; artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.065, arts. 1º, 2º, 13 e 19 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 72, III, dos Atos das Disposições Transitórias, incluído pela Emenda Constitucional nº 1, de 1994, com alteração promovida pelo artigo 2º da Emenda Constitucional nº 10, de 1996; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; arts. 28, 30, 43 e 44 da Lei 9.430 com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007; art. 6º e da Medida Provisória 1.858, de 1999 e suas reedições; artigos 6º e 30 da Medida Provisória nº 2.1538-35, de 2001 e artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

Ocorre que as referidas leis não são normas que instituem a CSLL e nem fixam critério material desta. O artigo 41 da Lei nº 8.383, de 1991, por exemplo, prevê que o lucro arbitrado e a contribuição serão apurados mensalmente. O artigo 44 da citada Lei, por sua vez, estabelece que “aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, artigo 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.”

No ponto em que o artigo 44 da Lei nº 8.383, de 1991, faz referência à Lei nº 7.689, de 1988, vale repetir o que foi dito anteriormente, isto é: *no momento em que o Poder Judiciário, mediante norma individual e concreta, afasta a incidência das disposições da Lei nº 7.689, de 1988, em relação à recorrente, qualquer norma subsequente que faça referência a anterior, no que diz respeito a quem teve decisão judicial a seu favor, é fazer referência a algo que não irradia efeitos jurídicos. A algo sem validade e ineficaz sob a ótica do direito.*

O artigo 11 da Lei Complementar nº 70, invocado em determinadas ocasiões pela autoridade fiscal, apenas “elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do artigo 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do artigo 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.”

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 28/01/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Impresso em 19/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 2001, que também costuma ser invocado, trata do adicional de alíquota devido pelos bancos comerciais.

Igualmente, não verifiquei em nenhum dos dispositivo das Leis nº 8.981 de 1995; nº 9.065 de 1995, 9.532, de 1997; nº 9.718, de 1998; nº 9.779, de 1999; nº 9.959 de 2000; nº 10.246, de 2002, nº 10.637 de 2002, nº 10.684, de 2003; nº 10.833 de 2003 e as Medidas Provisórias nº 2.158-35 de 2001 e nº 2.159 de 2001, norma que pudesse ser considerada como critério material da hipótese de incidência (núcleo a descrição fática), para que se pudesse afirmar que mesmo afastando do sistema jurídico os artigos 1º e 2º da Lei nº 7.789, de 1988, seria possível cobrar a CSLL.

Quanto aos demais aspectos, não desconheço que após a decisão proferida em relação a recorrente e que transitou em julgado, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADIN 15 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ 31-08-2007, com trânsito em julgado em 12/09/2007)⁵ proferiu decisão entendendo que a Lei 7.689, de 1991, é constitucional. Para os que defendem que esta tem força vinculante e aplicabilidade erga omnes, tendo os mesmos efeitos de uma lei capaz de retirar do sistema a norma individual e concreta decorrente da coisa julgada, ou, na expressão contida no item 3 do Parecer 492 da PGFN, "constitui circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar decisões tributárias transitadas em julgado", estes teriam que admitir que, se fosse possível emprestar tal aptidão à decisão do Supremo para equipara-la à lei, haveria necessidade de respeitar o princípio da anualidade e anterioridade nonagesimal de que trata o artigo 150, III, letras "b" e "c" da Constituição Federal, o que equivaleria a dizer que a CSLL, com base na decisão do STF, somente poderia ser exigida a partir de 2008. Neste sentido, oportuna a lição de Ricardo Mariz de Oliveira, compartilhado por Gustavo Martini de Mattos⁶.

"Na realidade fenomênica, o fato gerador vai se formando paulatinamente, dia a dia ou momento a momento do período-base predeterminado pela lei, mediante a aquisição de cada disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proveitos e o incorrimento em cada custo ou despesa necessária à produção daqueles fatores positivos para o patrimônio.

Esse fenômeno prossegue inelutavelmente até o último instante do período considerado, quando se fecha a massa universal dos fatores positivos e negativos de mutação patrimonial, de modo que, até este átimo final, algum novo fator positivo ou negativo pode vir a produzir uma nova mutação para mais ou para menos.

Sendo assim, é impróprio dizer que o fato gerador do imposto incidente sobre a renda ocorre no último dia do período-base, previsto pela lei ordinária. Na verdade, o fato gerador do imposto em questão ocorre ao longo de todo o aquele período temporal, consumando-se no momento de seu encerramento."

⁵

ADI 15 - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (Processo físico)

Data	Andamento	Observação
21/09/2007	BAIXA AO ARQUIVO DO STF	12512 - SEÇÃO DE ARQUIVO
20/09/2007	REMESSA DOS AUTOS	
17/09/2007	TRANSITADO EM JULGADO	EM 12.09.2007.

⁶ MATTOS, Gustavo Martini de. Princípios da irretroatividade e da anteriorida aplicados ao imposto de renda e o Documento assinado digitalmente em 28/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO. In: Direito Tributário Contemporâneo. Estudos em homenagem a Luciano Amaro. Autenticado digitalmente por Ives Gandra da Silva Martins. Ed. Saraiva. 2013. pag. 314, digitalmente em 28/01/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Apesar dos fundamentos acima, deixo claro que a decisão do STF não serve de fundamento para afastar a segurança jurídica decorrente da coisa julgada. Nesse sentido, a lição se SAVIGNY⁷ para quem “à coisa julgada sempre existiram dois valores em tensão o primeiro, o perigo de se manter uma sentença resultante de erro, ou de injustiças, e o segundo, o perigo de desfazê-la sem limites de deixá-la sempre aberta, causando à sociedade, amiúde, grande insegurança jurídica.” Para ele, na verdade, a escolha deveria espelhar, sempre, uma determinada situação que causasse menos dano que outra. Foi por esse motivo que, segundo ele, deve optar-se pelo afastamento das situações de perpétua insegurança jurídica e deve-se haver opção política pela chamada “força legal da sentença”, ou “ficção da verdade”, pela garantia de que a decisão passada em julgado não seria passível de futuras impugnações ou invalidações.

Na mesma linha de pensamento, conforme destaca estudo de Lutiana Nacur Lorentz⁸, Celso Neves⁹, assevera que foi a necessidade de estabilidade social, como fundamento histórico-jurídico que, aos poucos, foi impondo a coisa julgada. No mesmo sentido, com relação ao fundamento da coisa julgada como pressuposto de segurança das relações jurídicas, cita-se, na doutrina brasileira, GRECO FILHO, que liga tal conceito ao preceito constitucional do art. 5º, XXXV, da Constituição, de 1988, “in verbis:

“Para atender à necessidade de segurança e estabilidade, existe o fenômeno da coisa julgada. Após serem esgotados todos os recursos, a decisão judicial torna-se imutável, não podendo ser alterada ainda que, objetivamente, tenha concluído contrariamente ao direito.”

No caso concreto não se perquire o acerto ou não da decisão recorrida, mas sim a necessidade de segurança em relação ao que foi decidido como meio necessário à paz social. Diante do perigo de se manter uma decisão resultante de erro ou de injustiças e o perigo de desfazê-la sem limites, causando à sociedade grande insegurança jurídica, o legislador constituinte, de forma expressa, decidiu pela primeira opção, entendendo por proteger a coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF.)

De tudo o que se disse, desnecessário apontar outros fundamentos para dar provimento ao recurso da recorrente. Porém, em face do disposto no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF que estabelece que as definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, observo que o STJ, ao apreciar o REsp 1.118.893/MG, da relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, julgado em 23 de março de 2011, de acordo com o regime do art. 543-C, do CPC, consolidou sua jurisprudência na seguinte linha, com observância obrigatória pelos demais tribunais:

⁷ 4. SAVIGNY, Friederich Karl Von. Sistema del diritto romano attuale. Trad. de Scialoja, Turim, 1886-1889, v. 6, § 280.

⁸ A Coisa Julgada Coletiva: Ultra partes, erga omnes e secundum eventum litis. Revista do Curso de Direito da Documento assinado digitalmente Faculdade de Ciências Humanas FUMEC Vol 6- 2003, pág. 129.

⁹ NEVES, Celso. Coisa julgada civil. São Paulo: RT, 1971, p. 429. Assinado digitalmente em 28/01/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Impresso em 19/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.*

Se a decisão que afasta a cobrança de um tributo se restringe a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de constitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, *in verbis*: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores". Contudo, se a decisão atacar o tributo em seu aspecto material da hipótese de incidência, não há como exigir o seu pagamento sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência.

Neste sentido a seguinte decisão do STJ proferida em 14/04/2011, relativa ao AgRg no REsp 1176454/MG, em que foi relator o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 28/04/2011, cujos destaques grifei:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 7.689/88. COISA JULGADA. ALCANCE DA SÚMULA 239/STF. MATÉRIA JULGADA PELA SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS.

1. Se a decisão que afasta a cobrança do tributo se restringe a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de constitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, in verbis: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

2. Contudo, se a decisão atacar o tributo em seu aspecto material da hipótese de incidência, não há como exigir o seu pagamento sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência. Precedente: EREsp Nº 731.250 - PE, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado, julgado em 28.5.2008; e REsp Nº 731.250 - PE, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.4.2007.

3. Situação em que o acórdão que transitou em julgado declarou a inconstitucionalidade material de toda a Lei n. 7.689/88 (argumento de que a forma de arrecadação do tributo e a sua destinação não foram as constitucionalmente previstas, descharacterizando-o como contribuição e impossibilitando o seu tratamento como imposto) e formal do seu art. 8º (fundamento de violação ao princípio da anterioridade). Sendo assim, atacou o tributo também em seu aspecto material da hipótese de incidência, não havendo como exigir o seu pagamento (enquanto o critério material da hipótese de incidência for o mesmo) sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência.

4. Na assentada do dia 23 de março de 2011, ao julgar o REsp 1.118.893/MG, sob a relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima e de acordo com o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, a Primeira Seção acabou por confirmar a orientação predominante nesta Corte a respeito da controvérsia sobre os limites objetivos da coisa julgada, dadas as alterações legislativas posteriores ao trânsito em julgado de sentença declaratória de inexistência de relação jurídica tributária no tocante à contribuição social instituída pela Lei 7.689/88.

De outro lado, a propósito do tema, não desconheço que o Ministro Napoleão Nunes Malha Filho, em Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência nº 991.788, em decisão monocrática, afrontando o que foi decidido no Recurso Repetitivo, assim se posicionou (Dje de 02-02-2012):

"27. A discussão jurídica sobre o tema da perda de eficácia da coisa julgada, em caso como este, somente veio a se exaurir no Judiciário com o julgamento da ADIN 15 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007); o venerando Acórdão proferido nesse julgamento concentrado do STF tem força vinculante e aplicabilidade erga omnes, por isso que a partir do seu trânsito em julgado, tem-se essa controvérsia por encerrada, prevalecendo, porém, os efeitos da res judicata anterior, o trânsito em julgado dessa decisão emergente da Corte Suprema."

A decisão acima referida foi atacada por agravo regimental que esteve em pauta em 12/12/2012, ocasião em que o Ministro César Asfor Rocha acompanhou o relator, pedindo vista o Ministro Mauro Campbell Marquês que colocou o processo em pauta na sessão de 27/2/2013, dando provimento ao agravo regimental, ocasião em que o próprio Ministro Relator resolveu pedir vista, com quem se encontra o processo.¹⁰

Por outro lado e a título de notícia, observo que após a decisão monocrática do Ministro Napoleão Nunes Malha Filho a Primeira Turma do STJ, a qual ele preside, em 06/03/2012, no julgamento dos EDcl no AgRg no REsp 1.185.049/MG, ratificou a decisão contida no recurso repetitivo. Neste sentido, transcreve-se a ementa do citado julgado:

RECURSO ESPECIAL. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CSSL. LEI Nº 7.689/88. EFICÁCIA DA EXAÇÃO ESTABELECIDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. EFEITOS DA COISA JULGADA. INCIDÊNCIA. SÚMULA Nº 239/STF. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. REJEIÇÃO.

I - I. "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'." (AgRgAgRgEREsp nº 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, DJe de 24/2/2010). Orientação reafirmada pela Primeira Seção desta Corte no julgamento do REsp nº 1.118.893/MG, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, sob o rito dos recursos repetitivos.

....

IV- Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no AgRg no REsp 1.185.049/MG. Decisão unânime. Rel. Min. Francisco Falcão. DJe 16/03/2012).

Durante os debates noticiou-se a existência do Parecer nº 492/2011, da Procuradoria da Fazenda Nacional, homologado pelo Ministro da Fazenda, advogando a tese de que após o trânsito em julgado ADIN, que ocorreu em 12/09/2007, é possível mitigar os efeitos da coisa julgada para dar fundamento à exigência da CSLL. Tal procedimento faz lembrar-me estudos da década passada defendendo a relativização da coisa julgada. Neste embalo, em 2005, chegou-se ao ponto de se inserir parágrafo único ao artigo 741 do Código de Processo Civil, prevendo a possibilidade de deixar de honrar decisão de sentença judicial fundada em aplicação ou interpretação de lei ou ato normativo declaradas inconstitucionais pelo STF. Tal norma, por afrontar o instituto da coisa julgada, diante de sua

inconstitucionalidade, transformou-se em letra morta, sem encontrar guarida na doutrina e jurisprudência.

O que pretende Parecer da PGFN, ainda que defenda a exigência da CSLL somente após a decisão do STF, é negar validade aos efeitos da coisa julgada, como se isto fosse possível por meio de ato administrativo.

Por fim, para os que entendem que a Lei 8.212, de 2001, ou qualquer outra norma subsequente tenha, de forma válida, criado o critério material da exigência do crédito tributário, passo a transcrever, como se isto fosse necessário, cada um dos dispositivos legais apontados na autuação e desafio que alguém defina o critério material da exigência da CSLL e aponte onde ele se encontra, a não ser no artigo 1º da Lei nº 7.689, de 1991, declarada, no caso concreto, inconstitucional sob seu aspecto material.

Norma	Art. 1º da Lei nº 7.689, de 1988.
Descrição do artigo	Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.
Identificação do critério material da CSLL	" fica instituída " contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas.
Comentário	Uma vez declarado inconstitucional este artigo sob o entendimento de que o mesmo, por ser lei ordinária, não poderia instituir a CSLL, para a parte que tem decisão neste sentido somente é possível exigir a CSLL quando norma posterior "instituir", "criar" a CSLL.

Norma	Art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988.
Descrição do artigo	<p>Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.</p> <p>§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano; b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço; c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990) <p>1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)</p> <p>2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)</p> <p>3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)</p> <p>4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)</p> <p>5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)</p> <p>6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)</p> <p>§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.</p>
Identificação do critério material da CSLL	O artigo 2º não institui a CSLL. Trata-se de complemento do artigo 1º que estabelece a base de cálculo da CSLL.
Comentário	É norma que diz respeito à alíquota. A posterior alteração desta (alíquota), sem a instituição do contributo declarado inconstitucional, não se constitui em preceito que fundamente a exigência da CSLL.

Norma	Art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988.
Descrição do artigo	<p>Art. 3º A alíquota da contribuição é de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)</p> <p>(Produção de efeitos)</p> <p>I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)</p> <p>II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)</p>
Identificação do critério material da CSLL	Esta norma não contém critério material da exigência da CSLL. É norma que trata da alíquota da CSLL. Em outras palavras, é elemento que se encontra no consequente da norma de incidência tributária.
Comentário	O artigo 3º não institui a CSLL. É norma que apenas fixa a alíquota da CSLL. Este artigo, sem o artigo 1º da instituída no art. 1º da Lei nº 7.689, de 1988, não irradia qualquer preceito por meio do qual pudesse de exigir a CSLL.

Norma	Art. 4º da Lei nº 7.689, de 1988.
Descrição do artigo	Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.
Identificação do critério material da CSLL	Esta norma não contém critério material da exigência da CSLL. É norma que identifica o sujeito passivo da CSLL. Em outras palavras, contém elemento que se encontra no consequente da norma de incidência tributária.
Comentário	O artigo 3º não institui a CSLL. É norma que apenas indica o sujeito passivo. Este artigo, sem o artigo 1º da instituída no art. 1º da Lei nº 7.689, de 1988, não irradia qualquer preceito por meio do qual pudesse de exigir a CSLL.

Norma	Art. 5º da Lei nº 7.689, de 1988.
Descrição do artigo	<p>Art. 5º A contribuição social será convertida em número de Obrigações do Tesouro Nacional - OTN, mediante a divisão de seu valor em cruzados pelo valor de uma OTN, vigente no mês de encerramento do período-base de sua apuração.</p> <p>§ 1º A contribuição será paga em seis prestações mensais iguais e consecutivas, expressas em número de OTN, vencíveis no último dia útil de abril a setembro de cada exercício financeiro.</p> <p>§ 2º No caso do art. 2º, § 1º, alínea b, a contribuição social deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao da incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades.</p> <p>§ 3º Os valores da contribuição social e de cada parcela serão expressos em número de OTN até a segunda casa decimal quando resultarem fracionários, abandonando-se demais.</p> <p>§ 4º Nenhuma parcela, exceto parcela única, será inferior ao valor de dez OTN.</p> <p>§ 5º O valor em cruzados de cada parcela será determinado mediante a multiplicação de seu valor, expresso em número de OTN, pelo valor da OTN no mês de seu pagamento.</p>
Identificação do critério material da CSLL	Esta norma não contém critério material da exigência da CSLL. Para ser mais preciso, sequer possui elemento que integra o antecedente ou o consequente da regra-matriz da CSLL.
Comentário	Trata-se de uma norma que, à época, previa que a CSLL seria convertida em OTN.

Norma	Art. 6º da Lei nº 7.689, de 1988.
Descrição do artigo	<p>Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.</p> <p>Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.</p>
Identificação do critério material da CSLL	Esta norma não contém critério material da exigência da CSLL.
Comentário	Trata-se de norma cujo caput diz respeito à questão de administração tributária e o parágrafo único à forma de exigência, penalidades e garantias relacionadas ao processo administrativo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 28/01/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Impresso em 19/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Norma	Art.7º da Lei nº 7.689, de 1988.
Descrição do artigo	<p>Art. 7º Os órgãos da Secretaria da Receita Federal enviarão às Procuradorias da Fazenda Nacional os demonstrativos de débitos da contribuição de que trata esta Lei, para fins de apuração e inscrição em Dívida Ativa da União.</p> <p>§ 1º Os débitos de que trata este artigo poderão, sem prejuízo da respectiva liquidez e certeza, ser inscritos em Dívida Ativa pelo valor expresso em OTN.</p> <p>§ 2º Far-se-á a conversão do débito na forma prevista no parágrafo anterior com base no valor da OTN no mês de seu vencimento.</p>
Identificação do critério material da CSLL	Esta norma não contém critério material da exigência da CSLL.
Comentário	Trata-se de norma de cunho administrativo e não se constitui em regra-matriz de incidência tributária.

Norma	Art. 2º da Lei nº 8.034.
Descrição do artigo	<p>Art. 2º A alínea c do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação:</p> <p>"Art. 2º.....</p> <p>1º.....</p> <p>c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; 6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base."
Identificação do critério material da CSLL	Esta norma que altera a alínea c do § 1º, do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, fixa critério material da CSLL.
Comentário	É norma que diz respeito aos aspectos relacionados à base de cálculo.

Norma	Art. 10 da Lei nº 8.212, de 1991.
Descrição do artigo	Art. 10. A Seguridade Social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e desta Lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.
Identificação do critério material da CSLL	Este artigo em momento algum criou a CSLL.
Comentário	Trata-se de norma que aponta a origem do financiamento da Seguridade Social. Este artigo não institui nenhum tributo.

Norma	Art. 11, § único, d, da Lei nº 8.212, de 1991.
Descrição do artigo	<p>"Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:</p> <p>.....</p> <p>II - receitas das contribuições sociais;</p> <p>.....</p> <p>Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:</p> <p>.....</p> <p>d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro.</p>
Identificação do critério material	Este artigo não instituiu a CSLL . Falta-lhe o critério material, isto é, o núcleo da norma. O verbo, acompanhado de complemento, que cria ou institui a CSLL.
Comentário	Quando o artigo 11º em seu caput e inciso II, diz que o orçamento da Seguridade Social é composto por receitas decorrentes de contribuições sociais e o parágrafo único, letra "d", diz

	que contribuições sociais são das empresas incidentes sobre o faturamento e lucro, <u>nem por hipótese está instituindo a CSLI</u> . Se assim fosse chegaríamos ao absurdo de dizer que o PIS e a Cofins, contribuições que são e incidem sobre o faturamento/receita, também estavam sendo instituídas por esta norma.
--	---

Norma	Art. 15, I, da Lei nº 8.212, de 1991.
Descrição do artigo	<p>Art. 15. Considera-se:</p> <p>I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional.</p>
Identificação do critério material da CSLL	Inexiste nesta norma critério material da CSLL.
Comentário	É norma que define o conceito de empresa para fins de exigência da contribuição previdenciária. Não institui CSLL e, portanto, inexiste nesta norma critério material da CSLL.

Norma	Art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.
Descrição do artigo	<p>Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:⁶</p> <p>I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).</p> <p>a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;</p> <p>b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;</p> <p>c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.</p> <p>III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001).</p>
Identificação do critério material da CSLL	Inexiste critério material da CSLL.
Comentário	É norma que diz respeito às contribuições incidentes sobre a folha de salário, seguro acidente de trabalho e trabalhadores avulsos.

Descrição do artigo	Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas: ... II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.
Identificação do critério material da CSLL	Esta norma não contém critério material da exigência da CSLL. É norma que modificou a alíquota da CSLL. Não se pode confundir norma que altera a alíquota de determinado tributo com a norma que institui o tributo.
Comentário	É norma que diz respeito à alíquota e não ao critério material da exigência. Aqui não existe nenhum verbo instituindo a CSLL.

Norma	Art. 9º da Lei Complementar nº 70 de 1991.
Descrição do artigo	Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída.
Identificação do critério material da CSLL	A Lei Complementar nº 70 não contém critério material da CSLL. A norma aqui referida fala de contribuição sobre o faturamento e não sobre o lucro. O artigo 1º institui Contribuição Social (Cofins) sobre o faturamento e em nada se confunde com a CSLL. Enquanto o critério material da CSLL está relacionado ao lucro, o critério material da Cofins está relacionado ao faturamento. São tributos distintos.
Comentário	O artigos 1º da Lei Complementar nº 70 institui Contribuição Social (Cofins) sobre o faturamento e em nada se confunde com a CSLL. Enquanto o critério material da CSLL está relacionado ao lucro, o critério material da Cofins está relacionado ao faturamento. São tributos distintos.

Norma	Art. 11º da Lei Complementar nº 70 de 1991.
Descrição do artigo	Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.
Identificação do critério material da CSLL	Esta norma não instituiu a CSLL.
Comentário	O artigo 11 aqui apontado diz respeito à alíquota e não ao critério material a exigência da CSLL que exige uma norma contendo um verbo que o institui.

Norma	Art. 44 da Lei nº 8.383, de 1991
Descrição do artigo	Art. 44. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas
Identificação do critério material da CSLL	A norma contida no artigo 44 não institui tributo. É norma que diz respeito à forma de cobrança.
Comentário	No ponto em que o artigo 44 da Lei nº 8.383, de 1991, faz referência à Lei nº 7.689, de 1988, vale repetir o que foi dito anteriormente, isto é: <i>no momento em que o Poder Judiciário, mediante norma individual e concreta, afasta a incidência das disposições da Lei nº 7.689, de 1988, em relação à recorrente, qualquer norma subsequente que faça referência a anterior, no que diz respeito a quem teve decisão judicial a seu favor, é fazer referência a algo que não irradia efeitos jurídicos. A algo sem validade e ineficaz sob a ótica do direito.</i>

Norma	Art. 38 da Lei nº 8.541, de 1992.
Descrição do artigo	<p>Art. 38. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) as mesmas normas de pagamento estabelecidas por esta lei para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.</p> <p>§ 1º A base de cálculo da contribuição social para as empresas que exercerem a opção a que se refere o art. 23 desta lei será o valor correspondente a dez por cento da receita bruta mensal, acrescido dos demais resultados e ganhos de capital.</p> <p>§ 2º A base de cálculo da contribuição social será convertida em quantidade de Ufir diária pelo valor desta no último dia do período-base.</p> <p>§ 3º A contribuição será paga até o último dia útil do mês subsequente ao de apuração, reconvertida para cruzeiro com base na expressão monetária da Ufir diária vigente no dia anterior ao do pagamento.</p>
Identificação do critério material da CSLL	A norma contida no artigo 38 desta Lei não institui tributo. É norma que diz respeito à forma de cobrança.
Comentário	No ponto em que o artigo 38 da Lei nº 8.541, de 1991, faz referência à Lei nº 7.689, de 1988, vale repetir o que foi dito anteriormente, isto é: <i>no momento em que o Poder Judiciário, mediante norma individual e concreta, afasta a incidência das disposições da Lei nº 7.689, de 1988, em relação à recorrente, qualquer norma subsequente que faça referência a anterior, no que diz respeito a quem teve decisão judicial a seu favor, é fazer referência a algo que não irradia efeitos jurídicos. A algo sem validade e ineficaz sob a ótica do direito.</i>

Norma	Art. 40 da Lei nº 8.541, de 1992.
Descrição do artigo	Art. 40. A falta ou insuficiência de pagamento do imposto e contribuição social sobre o lucro previsto nesta lei implicará o lançamento, de ofício, dos referidos valores com acréscimos e penalidades legais.
Identificação do critério material da CSLL	Não há critério material instituindo CSLL.
Comentário	Esta norma não institui tributo. É norma que diz respeito ao pagamento e constituição de ofício da CSLL.

Norma	Art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.
Descrição do artigo	<p>Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)</p> <p>§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) da receita bruta mensal; b) das demais receitas e ganhos de capital; c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável; d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa. <p>§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)</p> <p>§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.</p> <p>§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.</p>
Identificação do critério material	Não há critério material instituindo CSLL.

da CSLL	
Comentário	Esta norma trata da exigência de estimativas relacionadas à CSLL.

Norma	Art. 72 do ADCT
Descrição do artigo	Art. 72 - Integram o Fundo Social de Emergência: (Acrecentado pela ECR-000.001-1994) ... III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do Art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; (Alterado pela EC-000.010-1996)
Identificação do critério material da CSLL	Não há critério material instituindo CSLL.
Comentário	Trata-se de norma que indica a origem dos recursos do o Fundo Social de Emergência.

Norma	Art. 1º da Lei nº 9.249, de 1995.
Descrição do artigo	Art. 1º As bases de cálculo e o valor dos tributos e contribuições federais serão expressos em Reais.
Identificação do critério material da CSLL	Não há critério material instituindo CSLL.
Comentário	Indicar o artigo 1º da Lei nº 9.249/95 como se fosse fundamento para exigência da CSLL constitui-se em grave equívoco, pois trata de norma que se limita a dizer que as bases de cálculo dos tributos são expressos em reais.

Norma	Art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995.
Descrição do artigo	Art. 2º O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei.
Identificação do critério material da CSLL	Não há critério material instituindo CSLL.
Comentário	O art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995, não institui CSLL.

Norma	Art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995.
Descrição do artigo	Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: I -
Identificação do critério material da CSLL	Esta norma não contém critério material instituindo CSLL.
Comentário	O artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, é norma que diz respeito à apuração da CSLL, identificando as deduções que são vedadas e as que são permitidas.

Descrição do artigo	Art. 19. A partir de 1º de janeiro de 1996, a alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a ser de oito por cento. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para as quais a alíquota da contribuição social será de dezoito por cento.
Identificação do critério material da CSLL	Esta norma não contém critério material instituindo CSLL.
Comentário	Não se pode confundir a norma que altera a alíquota da CSLL com a norma que a institui. Se a norma que a institui foi afastada do sistema por decisão judicial, posterior alteração da alíquota da norma afastada não possui efeito algum. Como dito anteriormente, é igual cavar poço em terra seca. Jamais sairá água.

Norma	Art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996.
Descrição do artigo	Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.
Identificação do critério material da CSLL	Esta a norma não contém critério material instituindo CSLL.
Comentário	O comentário feito em relação ao artigo 19 da Lei nº 9.249, de 1995, aplica-se ao caso concreto. Em outras palavras, o artigo 1º da Lei nº 9.316, de 1996, limita-se a prever que o valor da CSLL não pode ser deduzido da efeito de apuração do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Norma	Art. 28 da Lei nº 9.430 de 1996.
Descrição do artigo	Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)
Identificação do critério material da CSLL	Esta a norma não contém critério material instituindo CSLL.
Comentário	O artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996, não é norma instituidora da CSLL. É dispositivo de lei que diz respeito à base de cálculo e ao pagamento.

Norma	Art. 30 da Lei nº 9.430 de 1996.
Descrição do artigo	Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior.
Identificação do critério material da CSLL	Esta a norma não contém critério material instituindo CSLL
Comentário	O artigo 30 da Lei nº 9.430, de 1996, é norma que diz respeito ao recolhimento das estimativas de que trata o artigo 2º e não institui a CSLL.

Norma	Art. 43 da Lei nº 9.430 de 1996.
Descrição do artigo	Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.
Identificação do critério material da CSLL	Esta a norma não contém critério material instituindo CSLL.
Comentário	O artigo 43 da Lei nº 9.430, de 1996, citado em determinadas ocasiões como fundamento jurídico para justificar lançamento da CSLL é regra que trata da exigência dos juros e da multa de mora, dos tributos em geral.

Documento assinado digitalmente com FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO. Assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Autenticado digitalmente em 21/01/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por LEONARDO

DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Impresso em 19/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Descrição do artigo	Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):
Identificação do critério material da CSLL	Esta a norma não contém critério material instituindo CSLL.
Comentário	O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, contém preceito correspondente às multas incidentes no caso de lançamento de ofício. Não diz respeito ao critério material da exigência da CSLL.

Norma	Art. 6º da Medida Provisória Nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.
Descrição do artigo	<p>Art. 6º A contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será cobrada com o adicional:</p> <p>I - de quatro pontos percentuais, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º de maio de 1999 a 31 de janeiro de 2000;</p> <p>II - de um ponto percentual, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º de fevereiro de 2000 a 31 de dezembro de 2002.</p>
Identificação do critério material da CSLL	Esta a norma não contém critério material instituindo CSLL.
Comentário	O artigo 6º da MP 1.858-1, de 26 de outubro de 1999 não instituiu a CSLL. Tratou de cobrar, nos períodos que aponta, adicional sobre os valores previstos na Lei nº 7.789, de 1999.

Norma	Art. 5º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.
Descrição do artigo	As unidades de processamento de condensação de gás natural e os importadores de combustíveis derivados de petróleo, relativamente às vendas de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP que fizerem, ficam obrigados a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições para o PIS/PASEP, e COFINS, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas, observadas as mesmas normas aplicáveis às refinarias de petróleo
Identificação do critério material da CSLL	Esta a norma não contém critério material instituindo CSLL.
Comentário	O art. 5º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, apenas trata da substituição tributária das contribuições do PIS e da Cofins, pelas unidades de processamento de condensação de gás natural e os importadores de combustíveis derivados de petróleo.

Norma	Art. 30 da Medida Provisória nº 2.1538-35, de 2001
Descrição do artigo	<p>Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.</p> <p>§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.</p> <p>§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.</p> <p>§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.</p> <p>§ 4º A partir do ano-calendário de 2011: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010 , art. 139, inc. I, d).</p> <p>I - o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1º somente poderá ser exercido no mês de janeiro; e</p>

	II - o direito de alterar o regime adotado na forma do inciso I, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010 , art. 139, inc I, d); § 5o Considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, para efeito de aplicação do inciso II do § 4o, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo. (Vide Lei nº 12.249/2010 , art. 139, inc I, d); § 6o A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4o, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010 , art. 139, inc I, d);
Identificação do critério material da CSLL	Esta a norma não contém critério material instituindo CSLL.
Comentário	Este artigo trata de dispositivo legal que prevê que as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, quando da liquidação da operação correspondente e não possui qualquer atributo apto a instituição da CSLL.

Norma	Art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002
Descrição do artigo	Art. 37. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2003, a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será de 9% (nove por cento). (Vide Medida Provisória nº 4123, de 3 de janeiro de 2008). (Revogado pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)
Identificação do critério material da CSLL	Esta a norma não contém critério material instituindo CSLL.
Comentário	O artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002, é norma que não instituiu a CSLL, apenas alterou o valor da alíquota.

Vencido em relação à exigência da CSLL, passo ao exame da exigência da multa isolada, concomitante com a multa de ofício, após o encerramento do ano-calendário, pela insuficiência de recolhimento das estimativas, cujo demonstrativo dos valores consta das fls. 45 a 50.

II - Da multa isolada aplicada sobre as estimativas não recolhidas

Por necessitar de recursos para executar suas funções, a Administração não pode aguardar o encerramento do período de apuração para receber os tributos cujos fatos geradores irão ocorrer no final do exercício. Neste contexto, antes da ocorrência do fato gerador, criou-se obrigações impondo ao sujeito passivo o dever de antecipar recolhimentos no decorrer do ano-calendário. Os valores recolhidos a título de carnê-leão, no caso de pessoa física e os recolhimentos a título de estimativas, no caso de pessoas jurídicas, são deduzidos do imposto apurado no final do exercício¹¹. Se deduzidos do valor do imposto devido não há como negar que têm natureza de tributo e correspondem, junto com o IRRF¹², em pagamento antecipado.

¹¹ No caso do IRPJ ver artigo 2º, § 4º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996 e no caso da CSLL ver artigo 57, § 4º, da Lei Documento assinado digitalmente na forma da Lei nº 8.981, de 1995 e artigos 28 e 30 da Lei nº 9.430, de 1996.

¹² Art. 2º, § 4º, III, da Lei nº 9.430, de 1996. DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 28/01/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Impresso em 19/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quando se estabelece obrigação do sujeito passivo de recolher carnê-leão ou estimativas não se está imputando a ele qualquer omissão relacionada a fato gerador. Nestas circunstâncias o fato gerador ainda não ocorreu e, encerrado o período de apuração, pode haver situações em que sequer se verificará a existência da situação descrita em lei que resulte na obrigação de pagar tributo.

Ocorrida a hipótese prevista na segunda parte do parágrafo anterior, para a pessoa física restitui-se os valores e em relação à pessoa jurídica confere-se a esta o direito de usar tais recursos para compensar com tributos devidos em períodos subsequentes ou requerer a restituição, conforme previsto no artigo 6º. § 1º, II, da Lei nº 9.430, de 1996¹³.

Se, por hipótese, no mês de março do ano-calendário correspondente ao período de apuração contribuinte pessoa física ou jurídica deixar de recolher, respectivamente, carnê-leão ou estimativa a que estiver obrigado, no mês seguinte a autoridade fiscal pode exigir o valor não recolhido com multa de 50%.

Contudo, encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente do carnê-leão ou das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave. Nestes casos a multa devida é a de ofício incidente sobre o tributo devido e não pago. Não sendo apurado tributo devido não há o que se falar em multa isolada.

Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas devidas durante o ano-calendário. Encerrado o ano-calendário sem que os rendimentos ou lucros sejam oferecidos à tributação exige-se o imposto com multa de 75%¹⁴. A não ser a adoção desta lógica jamais se aplicaria, em relação ao carnê-leão ou as estimativas, o disposto no artigo 138 do CTN.¹⁵

¹³ Lei nº. 9.430, de 1996.

....

Pagamento por Estimativa

Art. 6º. O imposto devido, apurado na forma do artigo 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º. O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

§ 2º. O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do artigo 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 3º. O prazo a que se refere o inciso I do § 1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

¹⁴ Se o carnê-leão e as estimativas têm como razão de ser o aporte de recursos, no decorrer do ano-calendário, para que a Administração possa cumprir com suas obrigações, transcorrido o período de apuração não há mais o que se falar em exigência de carnê-leão e nem de estimativas, mas sim do efetivo imposto devido.

¹⁵ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade

Imaginemos a situação em que o sujeito passivo, pessoa física ou jurídica, tenha obtido rendimentos sem oferecê-los à tributação. Passado quatro anos e onze meses ele resolve oferecer ditos rendimentos à tributação acompanhado do pagamento dos tributos e juros. Em havendo o pagamento espontâneo do imposto devido e juros não se pode imputar ao contribuinte multa pelo não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas.

Agora, adotemos esta mesma situação, só que em vez de esperar quatro anos e onze meses para oferecer os rendimentos à tributação o sujeito passivo oferece logo após o período de apuração, quando da entrega da declaração. Se no primeiro caso não se lhe aplica a multa isolada, aqui onde a infração é de menor gravidade, ao menos no que diz respeito ao tempo decorrido para oferecer os rendimentos à tributação, também não há o que se falar em multa isolada, sob pena de adorar-se situação que resulta em conflito explícito com o disposto no artigo 138, do CTN.

Dos fundamentos expostos resulta a seguinte indagação: Em que situações é devida multa isolada sem exigência da multa de ofício?

Inicialmente, observemos que a **multa de ofício** é exigida sempre que houver omissão de rendimentos e não estivermos diante de denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e juros, conforme previsto no artigo 138, do CTN.

A **multa isolada**, por sua vez, é devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça os rendimentos à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.

Igualmente, não subsiste o argumento de que a multa isolada deve ser exigida após o encerramento do período de apuração, ainda que em concomitância com a multa de ofício, em virtude de estar prevista em norma autônoma e por não ter o sujeito passivo adimplido a obrigação na data do vencimento.

Não se pode interpretar um dispositivo legal desconsiderando as demais normas que integram o sistema. Se assim fosse, pressupondo que em todos os casos de omissão há atraso do sujeito passivo em relação ao vencimento do tributo, chegaríamos ao ponto de formar raciocínio equivocado cumulando multa de ofício com multa moratória. Para tal, bastaria dizer que sendo a multa moratória devida nos casos de atraso no pagamento e que nos casos de omissão há atraso, ter-se-ia situação em que ambas as multas seriam devidas. Mais, sempre que uma conduta de menor gravidade se constituir em pressuposto para que ocorra uma infração punida com penalidade mais grave, esta absorve a menor. Neste sentido basta observar o *princípio da consunção*, cujo exemplo citado por nós, em outras ocasiões, é o disposto na Súmula 17 do STJ¹⁶.

Ainda em relação à multa isolada, na interpretação do artigo 44, II, alíneas “a” e “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não se pode desprezar a exposição de motivos que ao tratar da necessidade de alteração da Lei apresentou a seguinte justificativa:

"8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996¹⁷, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Pelo que se depreende da exposição de motivos, ao usar as expressões “multa de ofício, lançada isoladamente”, se está a falar de uma única multa, pois se assim não fosse não teria usado as expressões “lançada isoladamente”, mas sim, “lançada em concomitância com a multa de ofício.

Na linha do presente voto, a título de exemplo, aponto os seguintes precedentes:

Ementa:

...

CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA - Não é cabível a cobrança de multa isolada quando já lançada a multa de ofício. ... (Acórdão 9101-001.657. Rel. Susy Gomes Hoffmann. Julgado em 15/05/2013).

Ementa:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (Acórdão 9101-001.261. Rel. Valmir Sandri. J. 22/11/2011).

¹⁷ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

Ementa:

MULTA ISOLADA - Art. 44, I, da Lei 9.430/96 – Inaplicabilidade. NÃO CUMULATIVIDADE - A multa isolada prevista no artigo 44 § 1º, somente pode ser exigida uma vez não podendo portanto ser aplicada quando a base para seu lançamento já tiver sido parâmetro para exigência da mesma multa por falta de pagamento de tributo. O legislador, quando quer, determina a cumulatividade de multas, na ausência de previsão legal, sobre o mesmo fato somente pode ser lançada uma multa. Recurso negado. (Acórdão CSRF 01-05-078. Rel. José Clóvis Alves).

Ementa:

CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada pela ausência de base imponível, sobremodo quando apurado prejuízo fiscal e base negativa do tributo. (Ac. 9101-00.520. Rel. Designado. Valmir Sandri. J. 26/10/1010.

Ementa:

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS Declarada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, pelo Supremo Tribunal Federal (súmula vinculante nº 8 - DOU de 20 de junho de 2008), cancela-se o lançamento no qual não foi observado o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional. MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS MENSAIS POR ESTIMATIVA. Com a apuração da contribuição devida ao final do exercício, desaparece a base imponível da penalidade isolada (antecipações), surgindo uma nova base, que corresponde à contribuição efetivamente apurada, cabendo tão-somente a cobrança da multa de ofício (se for o caso) que é devida caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado ex- Officio. (Acórdão 9101.00130. Rel. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Jul. 11/05/2009.

ISSO POSTO, vencido em relação à exigência da CSLL, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento para cancelar a exigência da multa isolada.

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, redator do voto vencedor.

Com a devida vénia, discordo das conclusões do Ilustre Conselheiro Relator.

Em relação à exigência de CSLL, alega a Recorrente que a Lei nº 7.689, de 1988, não se aplicaria por força de decisão judicial transitada em julgado a seu favor e que, por isso, o lançamento violaria a coisa julgada. A violação persistiria até mesmo se invocadas leis posteriores à CSLL, porque estas não teriam modificado aspectos essenciais da Lei nº 7.689, de 1988, ou seja, não teriam reinstituído a CSLL.

Compulsando os autos, parece-me que de fato consolidou-se a formação da coisa julgada em favor da ora Recorrente, uma vez que o Poder Judiciário reconheceu a inexistência de relação jurídica entre a Autora e a União que obrigue a primeira ao recolhimento da CSLL com base no art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88.

Assim, a análise quanto a esse tópico deve centrar-se nos efeitos da coisa julgada material obtida pela Recorrente, bem como no seu alcance temporal quanto à exigência da CSLL.

De fato, como argumentado pela Recorrente, tal matéria foi julgada pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede do rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC).

Argumenta aquela corte superior, em seu acórdão representativo de controvérsia (REsp nº 1.118.893 - MG (2009/0011135-9) – Min. Arnaldo Esteves Lima) – Dje de 06/04/2011), que as leis posteriores à Lei nº 7.689/88, que apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, não seriam aptas a criarem nova relação jurídico-tributária, de modo que não haveria fundamento para a cobrança da exação em relação às empresas que possuíssem decisões favoráveis transitadas em julgado pela constitucionalidade da Lei 7.689/88. Convém transcrever a ementa do REsp em questão:

*RECURSO ESPECIAL N° 1.118.893 - MG (2009/0011135-9)
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.*

Documento assinado digitalmente conforme nº 12.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO Assinado digitalmente
em 28/01/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por LEONARDO
DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO
Impresso em 19/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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. (grifo nosso)

Em julgado mais recente (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.176.454 - MG (2010/0011350-8) – Min. Mauro Campbell Marques – Dje de 28/04/2011), relativo ao alcance da súmula 239/STF sobre a coisa julgada, aquela Corte Superior entendeu pela aplicação da súmula caso a decisão que afasta a cobrança do tributo se restrinja a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88). Por outro lado, se a decisão atacar o tributo em seu aspecto material da hipótese de incidência, não há como exigir o seu pagamento sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência. Veja-se a ementa, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 7.689/88. COISA JULGADA. ALCANCE DA SÚMULA 239/STF. MATÉRIA JULGADA PELA SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS.

1. *Se a decisão que afasta a cobrança do tributo se restringe a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, in verbis: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".*
2. *Contudo, se a decisão atacar o tributo em seu aspecto material da hipótese de incidência, não há como exigir o seu pagamento sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência. Precedente: EREsp Nº 731.250 - PE, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado, julgado em 28.5.2008; e REsp Nº 731.250 - PE, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.4.2007.*
3. *Situação em que o acórdão que transitou em julgado declarou a inconstitucionalidade material de toda a Lei n. 7.689/88 (argumento de que a forma de arrecadação do tributo e a sua destinação não foram as constitucionalmente previstas, descaracterizando-o como contribuição e impossibilitando o seu tratamento como imposto) e formal do seu art. 8º (fundamento de violação ao princípio da anterioridade). Sendo assim, atacou o tributo também em seu aspecto material da hipótese de incidência, não havendo como exigir o seu pagamento (enquanto o critério material da hipótese de incidência for o mesmo) sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência.*
4. *Na assentada do dia 23 de março de 2011, ao julgar o REsp 1.118.893/MG, sob a relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima e de acordo com o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, a Primeira Seção acabou por confirmar a orientação predominante nesta Corte a respeito da controvérsia sobre os limites objetivos da coisa julgada, dadas as alterações legislativas posteriores ao trânsito em julgado de sentença declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária no tocante à contribuição social instituída pela Lei 7.689/88.*
5. *Agravo regimental não provido. (grifo nosso)*

Desse modo, a partir da situação descrita nesses precedentes pode-se concluir que o entendimento esposado pelo STJ não considera ofensa à coisa julgada a exigência da CSLL, para exercícios posteriores, desde que fundamentada em lei diversa (da Lei nº 7.689/88) que tenha alterado substancialmente a matriz de incidência do tributo. Dentro desse contexto, entendo que a Lei nº 8.212/1991, que compõe a base legal do lançamento, apresenta-se com tais características.

Nesse sentido, valho-me dos argumentos do Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, que, na assentada de abril de 2013, proferindo seu entendimento no processo nº 15504.015166/2009-73, de sua relatoria, analisou em pormenores o precedente do STJ em comento e sua inaplicabilidade no que tange à Lei nº 8.212/91.

Pois bem. Vamos às suas conclusões.

Ao contrário do que argüí a defesa, a Lei nº 8.212, de 1991, contém todos os elementos que ela própria arrola como indispensáveis para instituir determinado tributo.

Analisando-se o teor do art. 11, § único, alínea “d”, do dispositivo legal em análise, constata-se de forma cristalina que o auferimento de lucro constituiria fato gerador da contribuição social a que se refere. Já em seu art. 15, define-se quem são os contribuintes sujeitos a tal contribuição sobre o lucro (as empresas, quer constituídas sob a forma de sociedades, quer sob a forma de firmas individuais). Mais adiante - art. 23 –, determinou-se a base de cálculo e a alíquota da CSLL: 10% sobre o lucro líquido ajustado, antes da provisão do imposto de renda. Vê-se, assim, que tais disposições mostram-se suficientes para definir a CSLL: fato gerador, contribuintes, base de cálculo e alíquota. Em outros dispositivos, abordam-se questões atinentes à forma de arrecadação (art. 30), sobre a fiscalização e lançamento de ofício (art. 33), critério de correção monetária de débitos (art. 34) e, por fim, também institui hipótese de isenção (art. 55).

Como bem assevera o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, transcrevendo trecho da decisão da DRJ do caso então sob julgamento:

Não constitui nenhum demérito para a Lei nº 8.212, de 1991, afirmar que esta reitera o conteúdo da Lei nº 7.689, de 1988. Trata-se dum fenômeno comumente observado na atividade legislativa. E a reiteração é particularmente comum quando o objetivo do legislador é consolidar as normas a respeito dum mesmo assunto ou dum inteiro ramo do direito. Ninguém tem dúvidas de que o Código Civil de 2002 substituiu o Código Civil anterior, de 1916. E todavia aquele reitera boa parte do conteúdo deste. Por sua vez, a Lei nº 8.212, de 1991, resultou dum esforço do legislador de consolidar num só corpo legal diversas normas a respeito da segurança social, tanto que já no cabeçalho ostenta o título de Lei Orgânica da Segurança Social.

Tampouco tira força da Lei nº 8.212, de 1991, o fato de outras leis e até o ADCT fazerem referência à Lei nº 7.689, de 1988. Esse fenômeno tem várias explicações. Primeiramente, a aplicação da Lei nº 7.689, de 1988, foi afastada, por ser considerada inconstitucional, por tribunais de hierarquia inferior somente até que o STF pacificasse a questão, afirmando a sua constitucionalidade com exceção do artigo 8º, que desrespeitou o princípio da irretroatividade. Assim, apenas por uma interpretação precipitada, e que no final se revelou equivocada, de alguns tribunais, e por ter havido o trânsito em julgado de algumas dessas decisões, é que muitos contribuintes foram dispensados do cumprimento da Lei nº 7.689, de 1988. Mas, em virtude do que em caráter definitivo decidiu o STF, a Lei nº 7.689, de 1988, não foi excluída do ordenamento jurídico. Segue-se também que é correto afirmar que historicamente a CSLL foi instituída por ela, razão porque o legislador, amiúde, emprega os dizeres “a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 1988”, ou algo semelhante. A despeito de ter sido a princípio contestada, é fato histórico que a CSLL foi introduzida no sistema tributário nacional pela Lei nº 7.689, de 1988. Isso, não significa, porém, que a norma instituidora não possa ser parcialmente revogada ou corroborada por outras que lhe sobrevierem.

É o que faz a Lei nº 8.212, de 1991, que corrobora a Lei nº 7.689, de 1988, no que concerne aos elementos instituidores do tributo. Como vimos, aquela lei contém todos os elementos dessa natureza considerados essenciais, como a definição do fato gerador, da base de cálculo, e dos contribuintes e responsáveis, e por isso sobrepõe-se e sustenta-se sem ela, sem nenhuma correlação de dependência, nos termos do artigo 2º, §§ 1º e 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657, de 04.09.1972). Algumas normas de caráter secundário ou que digam respeito a contribuintes específicos só aparecem na Lei nº 7.689, de 1988. Por isso é que frequentemente o legislador subsequentemente ainda faz referência a ela, uma vez que essas normas não foram derrogadas pela Lei nº 8.212, de 1991. No entanto,

das disposições constantes da Lei nº 7.689, de 1988, porque as matérias que são tratadas nela mas não na Lei nº 8.212, de 1991, além de não serem essenciais, são também reguladas em leis posteriores que não foram consideradas inconstitucionais (tais como as Leis nº 8.541, de 1992, 8.981, de 1995, 9.065, de 1995, 9.249, de 1995, 9.316, de 1996, 9.430, de 1996, etc).

Conclui-se, assim, que as duas normas convivem lado a lado, mas, no caso de contribuintes beneficiados por decisão transitada em julgado que os isentou do cumprimento da mais antiga, é indubitável que a mais recente é o bastante para sustentar a cobrança da CSLL.

Outrossim, a circunstância de outras leis se ocuparem do mesmo assunto, complementando a Lei 8.212, de 1991, não diminui sua força nem prejudica sua função de sustentáculo da exigência de contribuição social sobre o lucro. Apesar das relações de hierarquia existentes entre as normas, o ordenamento compõe um todo incindível e harmonioso, é uno, não se divide em partições estanques; se há códigos e leis que versem sobre uma só matéria, isto se justifica apenas pela facilidade que oferecem aos intérpretes e aplicadores do Direito. Tanto que não apenas o Código Penal traz normas definidoras de crimes; contam-se inúmeras leis esparsas que dispõem sobre a mesma matéria: Lei de Falências, Código de Defesa do Consumidor, Estatuto da Criança e do Adolescente, Código Eleitoral, Código Florestal. Por outro lado, não se exige unicidade de objeto do diploma legal, isto é, que verse um só assunto. Lembre-se, como ilustração, novamente o Código de Defesa do Consumidor; nele se acham preceitos de diversa natureza: comercial, penal, administrativa, processual. Assim seria descabido enjeitar a Lei 8.212/91, a pretexto de cuidar precípua mente das fontes de custeio da Previdência Social, argumento defendido pela Impugnante.

Tampouco se requer que o ato legislativo indique, explícita e didaticamente, os elementos constitutivos do tributo que visa a instituir; é suficiente que possam ser inferidos do texto legal, entendido como texto legal não apenas uma lei insulada, mas todo o ordenamento. Basta que a hipótese de incidência se infira do ordenamento. Por sua vez, hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja correspondência in concreto a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária. Pois esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. Pode haver - e tal é o caso mais raro - uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico. Esta multiplicidade de aspectos não prejudica, como visto, o aspecto unitário e indivisível da hipótese de incidência. Percebe-o o jurista, utilizando o instrumental da ciência do direito.

Não custa lembrar, que os variados aspectos da hipótese de incidência mencionados equivalem, entre outros, aos elementos comumente conhecidos como fato gerador, contribuinte, base de cálculo e alíquota, os quais alguns autores designam, respectivamente, aspecto material, aspecto pessoal e aspectos quantitativos da norma instituidora do tributo. Ou seja, para criar (ou recriar) um tributo, é desnecessário que o legislador enfeixe num só diploma legal as normas pertinentes.

Além do mais, também é inválido o argumento da Impugnante segundo o qual a Lei nº 8.212, de 1991, deveria, ao menos, retificar os pontos da Lei nº 7.689, de 1988, os quais haviam sido apontados pela decisão judicial passada em julgado como motivação para o reconhecimento da sua inconstitucionalidade. Entre esses pontos a Impugnante menciona expressamente a falta da edição de lei complementar para instituir a CSLL, a suposta adoção da mesma base de cálculo do IRPJ e equivocada destinação de receita arrecadada à Receita Federal (em verdade, esse órgão apenas administra a arrecadação do tributo, mas o seu produto, por óbvio, é destinado ao

Documento assinado digitalmente conforme o artigo 1º, § 2º, da Lei nº 8.935/94.
Autenticado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 28/01/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por LEONARDO

DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Impresso em 19/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tesouro Nacional). Ocorre que, embora tais aspectos, entre outros, tenham sido referidos na sentença obtida pela autuada, isso não faz parte do dispositivo da decisão judicial, mas constou apenas de sua motivação. Ora, nos termos do artigo 469 do Código de Processo Civil, os motivos da decisão não integram a coisa julgada, embora sirvam para lhe definir o alcance. Ainda conforme o artigo 469, tampouco a questão decidida incidentalmente no processo se torna coisa julgada. Uma vez que a declaração de inconstitucionalidade constitui uma questão incidental na ação declaratória, ela própria não faz coisa julgada. Com efeito, a declaração de inconstitucionalidade só pode ser o objeto principal da lide e, assim, vir a tornar-se coisa julgada, numa ação direta de inconstitucionalidade, mas os contribuintes em geral carecem de legitimidade para propor tal ação, uma vez que a Constituição a confere somente a altos dignitários da República ou a entidades de elevada representatividade política. Não fazendo parte da coisa julgada os motivos da sentença, a autuada não pode opô-los para negar validade à Lei nº 8.212, de 1991. Acresce que, de acordo com a Constituição Federal, o STF detém a última palavra em matéria constitucional no país. Haja vista que esse órgão sentenciou que a Lei nº 7.689, de 1988, se acha inteiramente concorde com a Constituição (salvo por seu artigo 8º, pela razão já explanada e que não guarda nenhuma relação com a causa em julgamento), não havia nem há mister de retificar nenhum ponto ou disposição sua.

A lei superveniente cria uma realidade jurídica inteiramente nova, que se acha fora do alcance da coisa julgada formada anteriormente. Não se concebe que, a cada nova lei, o Poder Executivo e a Administração Pública tenham de requerer ao Judiciário autorização para aplicá-la. Qualquer nova lei entra em vigor tão logo seja sancionada e publicada, a não ser que disposição expressa dela mesma ou de norma de hierarquia superior postergue o início de sua vigência. Quem se sentir prejudicado é que deve recorrer ao Judiciário e pedir que a nova norma não se lhe aplique.

...

Portanto, pelo amplo tratamento que lhe conferiu, a Lei nº 8.212, de 1991, legitima por si só a exigência da CSLL. Por isso, ainda que se entenda que a autuada continue dispensada de cumprir o disposto na Lei nº 7.689, de 1988, nem assim ela se exime de pagar a CSLL que lhe for exigida com base na Lei nº 8.212, de 1991, e em outras normas editadas subsequentemente.

Não menos importante é a conclusão do Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar quanto ao alcance do acórdão do STJ em análise: “*Por fim, convém ressaltar que o STJ, na ementa de seu acórdão [...] não inclui a Lei nº 8.212, de 1991, no rol das leis, posteriores à Lei nº 7.689/88, que alteraram apenas aspectos quantitativos da hipótese de incidência.*” (grifos meus)

Convém transcrever-se o excerto da ementa a que se refere:

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).

Aduz ainda o Ilustre Conselheiro:

Apenas no correspondente voto daquele Acórdão é que se faz referência à citada Lei nº 8.212/91, mesmo assim, em uma análise restrita a seu art. 23. Veja-se o trecho de interesse:

...
No caso específico da CSLL, alega-se, ainda, que, não obstante a existência de decisão judicial transitada em julgado reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, há diplomas supervenientes legitimando sua exigibilidade, a saber: Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91 e Lei 8.383/91, além da Lei Complementar 70/91.

Ocorre que referida tese já foi conduzida à apreciação deste Tribunal nos autos do REsp 731.250/PE (Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07), apontado como paradigma no presente recurso especial, oportunidade em que se decidiu que as alterações veiculadas por tais diplomas não revogaram a disciplina da referida contribuição, que continuou a ser cobrada em sua forma primitiva. Transcrevo a ementa do acórdão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – ALCANCE DA SÚMULA 239/STF – COISA JULGADA: VIOLAÇÃO – ART. 471, I DO CPC NÃO CONTRARIADO.

1. A Súmula 239/STF, segundo a qual "decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício, não faz coisa julgada em relação aos posteriores", aplica-se tão-somente no plano do direito tributário formal porque são independentes os lançamentos em cada exercício financeiro. Não se aplica, entretanto, se a decisão tratou da relação de direito material, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária.

2. A coisa julgada afastando a cobrança do tributo produz efeitos até que sobrevenha legislação a estabelecer nova relação jurídico-tributária.

3. Hipótese dos autos em que a decisão transitada em julgado afastou a cobrança da contribuição social das Leis 7.689/88 e 7.787/89 por inconstitucionalidade (ofensa aos arts. 146, III, 154, I, 165, § 5º, III, 195, §§ 4º e 6º, todos da CF/88).

4. 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 cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material.

5. Violação ao art. 471, I do CPC que se afasta.

6. Recurso especial improvido.

Do voto condutor do julgado extraio o seguinte trecho, que bem esclarece os fundamentos que prevaleceram:

Na específica hipótese dos autos, a decisão transitada em julgado atingiu a relação de direito material, ao concluir que a cobrança da contribuição social das Lei 7.689/88 e 7.787/89 seria inconstitucional, e a exação somente poderia ser cobrada a partir de uma nova relação jurídico-tributária estabelecida em lei nova. Por isso, pertinente verificar quais foram as alterações introduzidas pelas Leis 7.856/89, 8.034/90, LC 70/91, 8.383/91 e 8.541/92. Vejamos:

Documento assinado digitalmente conforme MP 22.2, de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 28/01/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Impresso em 19/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Lei 7.856/89:

Art. 2º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989, a alíquota da contribuição social de que se trata o artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passará a ser de dez por cento.

Parágrafo único. No exercício financeiro de 1990, as instituições referidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.426, de 7 de abril de 1988, pagarão a contribuição à alíquota de quatorze por cento.

Lei 8.034/90:

Art. 2º A alínea c do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º...

§ 1º...

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base."

LC 70/91:

Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

Lei 8.383/91:

10. O imposto e a contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988), apurados em cada mês, serão pagos até o último dia útil do mês subsequente.

(...)

Art. 44. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Parágrafo único. Tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo de mês subsequente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real.

Art. 79. O valor do imposto de renda incidente sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, da contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, art. 35), relativos ao exercício financeiro de 1992, período-base de 1991, será convertido em quantidade de UFIR diária, segundo o valor desta no dia 1º de janeiro de 1992.

Parágrafo único. Os impostos e a contribuição social, bem como cada duodécimo ou quota destes, serão reconvertisdos em cruzeiros mediante a

multiplicação da quantidade de UFIR diária pelo valor dela na data do pagamento.

Art. 89. As empresas que optarem pela tributação com base no lucro presumido deverão pagar o imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988):

I - relativos ao período-base de 1991, nos prazos fixados na legislação em vigor, sem as modificações introduzidas por esta lei;

II - a partir do ano-calendário de 1992, segundo o disposto no art. 40.

Lei 8.541/92:

Art. 38. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) as mesmas normas de pagamento estabelecidas por esta Lei para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

§ 1º A base de cálculo da contribuição social para as empresas que exercerem a opção a que se refere o art. 23 desta Lei será o valor correspondente a dez por cento da receita bruta mensal, acrescido dos demais resultados e ganhos de capital.

§ 2º A base de cálculo da contribuição social será convertida em quantidade de UFIR diária pelo valor desta no último dia do período-base.

§ 3º A contribuição será paga até o último dia útil do mês subsequente ao de apuração, reconvertida para cruzeiro com base na expressão monetária da UFIR diária vigente no dia anterior ao do pagamento.

Art. 39. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, apurada no encerramento do ano-calendário, pelas empresas referidas no art. 38, § 1º, desta Lei, será convertida em UFIR diária, tomando-se por base o valor desta no último dia do período.

§ 1º A contribuição social, determinada e recolhida na forma do art. 38 desta Lei, será reduzida da contribuição apurada no encerramento do ano-calendário.

§ 2º A diferença entre a contribuição devida, apurada na forma deste artigo, e a importância paga nos termos do art. 38, § 1º, desta Lei, será:

a) paga em quota única, até a data fixada para entrega da declaração anual, quando positiva;

b) compensada, corrigida monetariamente, com a contribuição mensal a ser paga nos meses subsequentes ao fixado para entrega da declaração anual, se negativa, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior.

As referidas leis tão-somente modificaram a alíquota e a base de cálculo da exação e dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não tiveram o condão de estabelecer uma nova relação jurídico-tributária entre o Fisco e a executada, fora dos limites da coisa julgada. Por isso, está impedido o Fisco cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material.

...
O acórdão do Tribunal de origem, ora recorrido, proferido em apelação nos embargos à execução fiscal, concluiu pela exigência da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL com base, ainda, na Lei 8.212/91, que dispõe:

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

§ 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento).

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25. Segundo o acórdão recorrido, o inciso II do art. 23 da Lei 8.212/91 teria estabelecido nova disciplina para a CSLL. Ocorre que referido preceito, ao prever a alíquota aplicável, refere-se ao art. 2º da Lei 8.034/90, que cuida dos ajustes da sua base de cálculo, o qual, por sua vez, foi concebido com fundamento na Lei 7.689/88, consoante se verifica no trecho do voto da eminente Ministra ELIANA CALMON, acima transcrito.

Logo, o preceito em referência não destoa do sentido e do alcance dos demais diplomas legais supervenientes que tratam da CSLL. Quer dizer, ao cuidar da alíquota aplicável, não alterou, em substância, a regra padrão de incidência da contribuição. Daí a sua inaptidão para comprometer a coisa julgada.

...”

Como se vê, o voto acima transcrito restringe a análise da Lei nº 8.212/91 apenas ao seu art. 23, não se aplicando ao caso concreto, onde a decisão recorrida avalia a substância da Lei nº 8.212/91 com base na análise de vários de seus artigos (11, 15, 23, 30, 33, 34 e 55). [...]” (grifos do voto condutor do Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar)

E, em brilhante síntese, conclui:

Com efeito, há que se ter em conta que a questão dos limites da coisa julgada referente às ações que concluíram pela constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL deve ser verificada caso a caso. Nesse sentido, entendo que a matéria discutida no presente processo não se coaduna exatamente com o recurso especial representativo de controvérsia apresentado (RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.893 - MG (2009/0011135-9)).

COISA JULGADA - PARECERES DA PGFN

Ainda sobre a decisão do STJ no REsp 1.118.893-MG, faz-se necessário analisar ainda se há a seu respeito, no âmbito do Ministério da Fazenda, algum pronunciamento vinculante sobre o alcance de seus efeitos.

Quanto às decisões do STF e do STJ proferidos segundo o rito fixado nos artigos 543-B e 543-C do CPC, foram editados uma série de atos normativos. Um desses atos é o Despacho do Ministro da Fazenda de 20 de janeiro de 2012, abaixo reproduzido:

DESPACHO DO MINISTRO

Em 20 de janeiro de 2012

Assunto: FORÇA - PERSUASIVA OU VINCULANTE – DOS PRECEDENTES JUDICIAIS DO STF/STJ. DESTINO DOS RECURSOS INTERPOSTOS CONTRA DECISÕES FUNDADAS NESSES PRECEDENTES. APRESENTAÇÃO, OU NÃO, PELA PGFN, DE RECURSO E DE CONTESTAÇÃO. RAZOES DE CONVENIENCIA E OPORTUNIDADE. REQUISITOS. PORTARIA N° 294, DE 2010. ART. 1º. HIPÓTESES DE DISPENSA DE CONTESTAÇÃO E RECURSOS, BEM COMO DESISTÊNCIA DOS JÁ INTERPOSTOS. REPERCUSSÃO NO

**ÂMBITO DA INSCRIÇÃO, ADMINISTRAÇÃO E COBRANÇA ADMINISTRATIVA
E JUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.**

Aprovo os PARECERES:

- (i) PGFN/CRJ/Nº 492/2010, de 22 de março de 2010, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu no sentido de que a PGFN: (i) não mais apresente recursos, ordinários ou extremos, contra as decisões judiciais, desfavoráveis à Fazenda Nacional, que se mostrarem consentâneas com precedente judicial formado sob a nova sistemática de julgamento prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC; (ii) não mais interponha RESP/RE contra acórdãos proferidos em consonância com jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ (indicada em lista elaborada e divulgada, periodicamente, pela CASTF/CRJ); (iii) não mais interponha agravo regimental contra decisões monocráticas de Relator (dos TRF's, do STJ ou do STF) que, com respaldo em jurisprudência reiterada e pacífica daqueles Tribunais Superiores (indicada em lista elaborada e divulgada, periodicamente, pela CASTF/CRJ), também adotada pela respectiva Turma, neguem seguimento a recursos, nos termos do art. 557 do CPC; (iv) não mais apresente impugnação/contestação contra pedido(s) formulado(s) com respaldo em precedente judicial oriundo de julgamento submetido à sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC.
- (ii) PGFN/CDA nº 2025, de 27 de outubro de 2011, que estabelece orientações a serem observadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pelos demais órgãos deste Ministério, quando caracterizada hipótese de dispensa de contestação e recursos, bem como desistência dos já interpostos, de que trata a Portaria PGFN nº 294, 2010.

O despacho supra aprovou o Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2010, e o Parecer PGFN nº 2.025, de 2011, tornando-os de observância compulsória para todos os órgãos do Ministério da Fazenda, entre os quais se acha a Receita Federal do Brasil. A orientação contida no primeiro desses pareceres, por sua vez, acha-se consolidada na Portaria PGFN nº 294, de 2010, especialmente no seu artigo 1º, ao qual se refere expressamente o despacho do Ministro da Fazenda, e que, textualmente, estabelece:

Art. 1º Os Procuradores da Fazenda Nacional ficam autorizados a não apresentar contestação, bem como a não interpor recursos, nas seguintes situações:

I - quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão elencada no art. 18 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, ou sobre a qual exista Ato Declaratório de Dispensa, elaborado na forma do inc. II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002;

II - quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão sobre a qual exista Súmula ou Parecer do Advogado-Geral da União - AGU, que concluam no mesmo sentido do pleito do particular;

III – quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão jurídica sobre a qual exista Parecer aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador- Geral Adjunto da Fazenda Nacional, elaborado nos termos, respectivamente, dos arts. 72 e 73 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria nº 257, de 2009, e este Parecer conclua no mesmo sentido do pleito do particular;

IV – quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão sobre a qual exista Súmula Vinculante ou que tenha sido definida pelo Supremo Tribunal Federal - STF em decisão proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

V – quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão já definida, pelo STF ou pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de julgamento realizado na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC, respectivamente.

Parágrafo único - Os Procuradores da Fazenda Nacional deverão apresentar contestação e recursos sempre que, apesar de configurada a hipótese prevista no inciso V deste artigo, houver orientação expressa nesse sentido por parte da Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional - CRJ ou da Coordenação de Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal - CASTF.

À presente discussão, o que mais de perto interessa é o inciso V do artigo 1º do ato normativo transscrito, o qual dispensa a apresentação de recurso e a interposição de recurso em se tratando de demanda ou decisão que versar sobre questão já definida, pelo STF ou pelo STJ, em julgamento realizado na forma dos artigos 543-B e 543-C do CPC. O parágrafo único do mesmo artigo ressalva, porém, que a dispensa não se aplica sempre que houver orientação expressa da própria PGFN nesse sentido, ainda que esteja configurada a hipótese prevista no inciso V. Ou seja, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, embora reconheça o qualificado poder de convencimento de que se revestem os pronunciamentos do STF e do STJ originados do julgamento de recursos de repercussão geral ou de recursos repetitivos, tendo em vista o caráter não expressamente vinculante desses pronunciamentos, reserva-se o direito de continuar a discutir o mérito de alguns que expressamente selecionar, por entender que ainda existe a possibilidade de eventualmente modificar o entendimento até então adotado por aqueles órgãos julgadores.

Com o fim de dar cumprimento à ressalva prevista no inciso V do artigo 1º da Portaria PGFN nº 294, de 2010, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional mantém uma relação atualizada de todas as decisões proferidas segundo o rito dos artigos 543-B e 543-C do CPC. Nessa relação, quanto a cada uma das decisões, examina-se se cabe ou não, e em que extensão, acatar ou continuar a combater o que foi decidido. No tocante ao Recurso Especial nº 1.118.893/MG, invocado pela Recorrente como abono de sua tese, acham-se os seguintes comentários:

*RESP 1.118.893/MG Relator: Min. Arnaldo Esteves Lima
Recorrente: Ale Distribuidora de Combustíveis Ltda Recorrido:
Fazenda Nacional Data de julgamento: 23/03/2011.*

Resumo: O STJ fixou entendimento segundo o qual, transitada em julgado decisão judicial que reconheceu inexistir relação jurídico-tributária entre o determinado contribuinte e o fisco, face à constitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nas Leis n. 7.856/89, 8.034/90, na LC 70/91 e nas Leis 8.212/91 8.383/91 e 8.541/92, eis que estes diplomas 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.*

Transitada em julgado a decisão que declarou a inexistência de relação jurídico-tributária, a decisão posterior do STF reconhecendo a constitucionalidade da Lei 7.689/88, proferida em 2007, não poderá produzir efeitos retrospectivos, de maneira que

não poderá atingir o período referente ao ano de 1991, objeto da controvérsia dos autos.

Observação 1: Sobre o tema, destaque-se o Parecer PGFN/CRJ/Nº 975/2011, que esclarece que o precedente ora referido não prejudica a tese contida no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, segundo a qual as decisões proferidas pelo STF em sentido contrário ao plasmado em coisas julgadas que disciplinem relações jurídicas tributárias de trato sucessivo possui o condão de fazer cessar, prospectivamente, a eficácia dessas coisas julgadas, de modo a permitir, por exemplo, a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão da Suprema Corte (não atingindo, portanto, fatos geradores pretéritos).

Assim, segundo conclui o Parecer acima citado, tanto a decisão proferida no REsp nº 1.118.893/MG quanto o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 acabam protegendo as situações pretéritas à decisão do Supremo Tribunal Federal, ainda que contrárias ao posicionamento posteriormente firmado por essa Suprema Corte.

De acordo com o comentário supra, o entendimento adotado pela Turma do STJ que julgou o recurso especial nº 1.118.893/MG, embora afirme a prevalência da coisa julgada formada em virtude do acatamento de argüição incidental (no âmbito do controle difuso) de inconstitucionalidade ainda que o STF tenha posteriormente decidido de modo contrário, a coisa julgada em questão aplica-se somente aos fatos geradores ocorridos antes da decisão definitiva e contrária do STF. (grifo nosso)

Portanto, a orientação oficial e expressamente adotada no âmbito do Ministério da Fazenda é que o entendimento expresso pelo STJ ao julgar o Recurso Especial nº 1.118.893/MG implica que os contribuintes favorecidos por decisões transitadas em julgados que declararam inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, somente se eximem do recolhimento da CSLL, por força dessa coisa julgada, relativa a fatos geradores ocorridos até o pronunciamento definitivo do STF em que se assentou ser constitucional a referida lei.

Por conseguinte, a despeito do que dispõe o artigo 62-A do Regimento do Carf, invocado pela Recorrente, entendo ser vedado a este Colegiado dar os efeitos que ela postula ao decidido pelo STJ no julgamento do REsp 1.118.893/MG, isto é, que a coisa julgada que beneficiou a autuada não teve os seus efeitos tolhidos quer seja pela decisão posterior do STF que assentou ser constitucional a Lei 7.689, de 1988, quer seja pela edição subsequente de legislação que reinstituíram a CSLL, a exemplo da Lei nº 8.212, de 1992.

Cumpre-se ressaltar que o art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, dispõe que “*Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.*” Desse modo, a despeito de qualquer outra discussão a respeito do tema, as manifestações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, escoimadas nos Pareceres PGFN/CRJ números 492/2010 e 2025/2011, aprovados pelo Ministro da Fazenda por meio do despacho proferido em 20 de janeiro de 2012,

e no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011¹⁸ - com despacho ministerial de aprovação exarado em 24/05/2011¹⁹ e publicado na pg. 22 do DOU em 26/05/2011 - possuem o condão de vincular todos os órgãos do Ministério da Fazenda, o que já seria suficiente para manutenção da exigência ora em discussão, em especial, no caso concreto, em razão dos dois primeiros pareceres citados.

Especificamente em relação ao Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 (limite da coisa julgada/cessação automática da eficácia vinculante da decisão transitada em julgado diante da modificação dos suportes fáticos ou jurídico/ precedentes objetivos e definitivos do STF), cumpre ressaltar ainda que na sessão de 06/01/1992, no julgamento do REsp 146733, o pleno do STF já havia confirmado a constitucionalidade do art. 2º da Lei nº 7.689/88, ou seja, a teor do que dispõe o parecer em comento (item “2”, “iii”, da ementa), os efeitos da coisa julgada que até então garantiriam ao contribuinte o direito ao não recolhimento da CSLL não mais subsistiriam. Em controle concentrado, na sessão de 14/06/2007 é que a Suprema Corte, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15, confirmou a constitucionalidade do dispositivo legal em questão. Ressalte-se que o item 5 da ementa do parecer em comento é taxativo ao definir, com fulcro no art. 146 do CTN, que “nas hipóteses em que o advento do precedente objetivo e definitivo do STF e a consequente cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado sejam pretéritos ao presente Parecer, a publicação deste configura o marco inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor.” (grifo nosso) O citado Parecer, e sua aprovação, foram publicados no DOU em 26/05/2011, Em princípio, somente a partir dos fatos geradores ocorridos a partir de então é que, com base nos precedentes do STF e suas consequências listadas pela PGFN, é que a Fazenda Nacional poderia reiniciar a cobrança da CSLL.

Contudo, nos itens 78 e 79 do Parecer em comento, há uma ressalva quanto aos efeitos prospectivos de seus efeitos:

¹⁸ Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/015.pdf>>. Acesso em: 25 abr 2013.

¹⁹ DESPACHO No. SN DE 24 /05 /2011 -MINISTÉRIO DA FAZENDA - MF PUBLICADO NO DOU NA PAG. 00022 EM 26 /05 /2011 - Aprova o PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011, 30 de março de 2011.

Assunto: Relação Jurídica Tributária Continuativa. Modificação dos Suportes Fático Ou Jurídico. Limites Objetivos da Coisa Julgada.

Jurisprudência do Pleno do STF. Cessação Automática da Eficácia Vinculante da Decisão Tributária Transitada Em Julgado.

Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, e de forma automática, a eficácia vinculante das anteriores decisões transitadas em julgado, relativas a relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, que lhes forem contrárias.

Aprovo o PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011, 30 de março de 2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que conclui que:

i) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por constitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido;

(ii) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

Documento assinado digitalmente em 28/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

Autenticado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 28/01/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por LEONARDO

DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Impresso em 19/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

78. Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, entende-se, aqui, que naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tendo havido inércia dos agentes fazendários, o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributos em questão é a data da publicação deste Parecer, o que significa dizer que apenas os fatos geradores praticados a partir desse instante poderão ser objeto de lançamento.

79. Em outras palavras: este parecer não retroage para alcançar aqueles fatos geradores pretéritos, que, mesmo sendo capazes, à luz do entendimento ora defendido, de fazer nascer obrigações tributárias, não foram, até o presente momento, objeto de lançamento. Por óbvio, se nas situações pretéritas o Fisco já tiver adotado o entendimento ora defendido, efetuando cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos desde a cessão da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em relação a essas situações pretéritas o critério jurídico contido no presente Parecer não poderá ser considerado “novo”, o que afastar a aplicação do princípio da não surpresa e do art. 146 do CTN; esses lançamentos, portanto, deverão ser mantidos. (grifos nossos)

Portanto, tendo o Fisco efetuado o lançamento antes da edição do parecer em comento, suas conclusões permanecem hígidas inclusive aos fatos geradores pretéritos ao ato da PGFN.

Particularmente, entendo que a aprovação dos Pareceres da PGFN pelo Ministro da Fazenda possui como alvo justamente o CARF, uma vez que os demais órgãos da administração tributária federal – PGFN e Secretaria da Receita Federal -, por força do art. 19, *caput*, inciso II, e seus §§ 1º, 4º e 5º, da Lei nº 10.522/2002²⁰, já estariam automaticamente vinculados aos atos declaratórios aprovados pelo Ministro da Fazenda, dispensando a contestação e interposição de recursos por parte da PGFN e impedindo a RFB de constituir créditos tributários sobre as matérias em questão. A diferença é discreta, mas de fundamental

²⁰ Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

[...]

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

[...]

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

[...]

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o Documento assinado digitalmente em 28/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 28/01/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO Autenticado digitalmente em 19/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

importância: enquanto os atos declaratórios, aprovados pelo Ministro da Fazenda, a que dizem respeito o art. 19, II, da Lei nº 10.522/2002, possuem o condão imediato de vincular a própria PGFN e a RFB, necessitou-se de aprovação ministerial dos Pareceres PGFN/CRJ números 492/2010, 492/2011 e 2025/2011 para que o CARF também se submetesse aos entendimentos da PGFN nos casos em que expressamente se manifesta a respeito da força vinculante dos julgados do STJ em recursos repetitivos, inclusive quanto ao alcance de suas interpretações, ou ainda dos efeitos prospectivos da decisão do STF em casos envolvendo coisa julgada. Entendo que não haveria sentido aprovar tais pareceres para vinculação da PGFN ou RFB, uma vez que a lei já definiu tais consequências diante da simples aprovação dos atos declaratórios nos moldes citados. Só há uma interpretação possível a fim de que tais despachos não se mostrassem despiciendos: a necessária vinculação do CARF às matérias em que a PGFN expressamente se manifesta a respeito dos efeitos e consequências dos julgados do STJ sob a sistemática do art. 543-C do CPC.

A respeito da obediência ao art. 62-A do RICARF quanto às decisões do STJ em julgamentos sob a sistemática do art. 543-C do CPC, entendo que, a partir da publicação do despacho ministerial que aprovou os Pareceres PGFN/CRJ números 492/2010 e 2025/2011, o precedente do REsp nº 1.118.893 deve ser aplicado conforme orientação da PGFN, que, em resumo, conclui que “[...] o entendimento adotado pela Turma do STJ que julgou o recurso especial nº 1.118.893/MG, embora afirme a prevalência da coisa julgada formada em virtude do acatamento de argüição incidental (no âmbito do controle difuso) de constitucionalidade ainda que o STF tenha posteriormente decidido de modo contrário, a coisa julgada em questão aplica-se somente aos fatos geradores ocorridos antes da decisão definitiva e contrária do STF.” (grifo nosso) Logo, a partir de tal entendimento, diga-se de passagem, vinculante, não há mais que se discutir o alcance da citada decisão do STJ, uma vez que a aplicação da exegese da PGFN, a partir do despacho ministerial, tornou-se cogente em relação a este colegiado.

Esclareço, ainda, entender não haver conflito entre o art. 62-A do RICARF e o despacho ministerial que aprova os Pareceres PGFN/CRJ números 492/2010 e 2025/2011. Explico. Havendo decisão do STJ em julgamento de recurso repetitivo, sem que a PGFN emita atos sobre a forma de sua aplicabilidade, caberá ao CARF aplicar o precedente em questão (art. 62-A). Nesse caso, competirá ao colegiado, outrossim, encontrar as razões de decidir do STJ no caso concreto - como bem explica Luiz Guilherme Marinoni em sua obra “Precedentes Obrigatórios”²¹ - o que, invariavelmente, poderá redundar em divergências de interpretação. Contudo, nos casos em que a PGFN editar atos sobre o alcance dos julgados do STJ em recursos repetitivos, explicitando suas razões de decidir, por força do citado despacho do Ministro Fazenda, caberá ao CARF simplesmente seguir tal exegese.

Ademais, na sessão de maio de 2013, a CSRF, analisando o tema (processo 16327.000181/98-63 – acórdão 9101-001.651), concluiu que o entendimento do STJ no julgamento do REsp nº 1.118.893 não se aplica ao disposto na Lei nº 8.212/91.

ISSO POSTO, voto por negar provimento ao recurso.

²¹ MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes Obrigatórios. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado

CÓPIA