



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

Processo n° 15504.015166/2009-73
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.358 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de abril de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente SAMARCO MINERAÇÃO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

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

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

CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR OU APÓS ABOLIÇÃO DO PROCEDIMENTO POR LEI.

Em virtude de ser frontalmente contrária à legislação, a adoção de correção monetária apenas do valor de despesas de depreciação e congêneres somente se admite se expressa e categoricamente autorizada por decisão judicial. Não sendo o caso, e sendo o valor do ativo permanente superior ao do patrimônio líquido, a aplicação de correção monetária complementar gera necessariamente aumento do lucro tributável, e não da despesa dedutível.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

É inaplicável a multa isolada, quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR OU APÓS ABOLIÇÃO DO PROCEDIMENTO POR LEI.

Em virtude de ser frontalmente contrária à legislação, a adoção de correção monetária apenas do valor de despesas de depreciação e congêneres somente se admite se expressa e categoricamente autorizada por decisão judicial. Não sendo o caso, e sendo o valor do ativo permanente superior ao do patrimônio líquido, a aplicação de correção monetária complementar gera necessariamente aumento do lucro tributável, e não da despesa dedutível.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

É inaplicável a multa isolada, quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto que mantinham essa exigência. Em primeira votação, foram vencidos os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo de Andrade Couto que votaram por cancelar a exigência da CSLL. Na primeira votação, os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira votaram com o relator pelas conclusões de votos.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Samarco Mineração S.A. recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 3ª Turma da DRJ Belo Horizonte/MG, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

Os autos de infração a folhas 3 a 27 exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 877.884.741,19, assim discriminado:

| | TRIBUTOS | JUROS DE MORA | MULTA DE OFÍCIO | MULTA ISOLADA | TOTAL |
|--|----------------|----------------|-----------------|----------------|----------------|
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) | 323.273.525,84 | 132.768.091,89 | 242.455.144,37 | 141.780.537,69 | 840.277.299,79 |
| Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) | 13.317.758,68 | 7.128.269,29 | 9.988.319,00 | 7.173.094,43 | 37.607.441,40 |

DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

O autuante, reportando-se ao termo de verificação fiscal a folhas 28 a 31, atribui à autuada as infrações de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

Auto de infração de CSLL

1. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL – Falta de declaração e recolhimento da CSLL exigida pela Lei nº 7.689, de 1988, incidente sobre as bases positivas apuradas anualmente. Períodos de apuração: anos-calendários de 2004, 2005 e 2006. Enquadramento legal: art. 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689, de 1988; Lei nº 8.212, de 1991; artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

2. MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE ESTIMADA – Falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada com base em balanços de suspensão ou redução. Períodos de apuração: todos os meses entre agosto de 2004 e dezembro de 2006, inclusive. Enquadramento legal: artigos 222 e 843 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda 1999 – RIR 1999; artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007; artigo 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

Auto de infração de IRPJ

1. BASE DE CÁLCULO – APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO – IRPJ recolhido a menor em virtude da redução da base de cálculo pela adoção indevida de exclusões efetuadas a título de depreciação. Períodos de apuração: anos-calendários de 2004, 2005 e 2006. Enquadramento legal: artigos 247, 249 e 250 do RIR 1999.

2. MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE ESTIMADA – Falta de pagamento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada com base em balanços de suspensão ou redução. Períodos de apuração: outubro e dezembro de 2004; janeiro, fevereiro, março, abril, maio, julho, agosto, setembro e dezembro de 2005; janeiro, fevereiro, julho, outubro e dezembro de 2006. Enquadramento legal: artigos 222 e 843 do RIR 1999; artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007; artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Termo de verificação fiscal

No termo de verificação fiscal já mencionado, o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

A fiscalizada não declara nem recolhe a CSLL, alegando que requereu, por meio de ação ordinária, a declaração da inexistência de relação jurídica que a obrigue a recolher a CSLL exigida pela Lei nº 7.689, de 1988. A sentença de primeira instância foi-lhe desfavorável, porém ela foi reformada em segunda instância, que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988. A apelação da Fazenda Nacional foi negada, assim como negado seguimento ao recurso especial e ao extraordinário, e a ação rescisória julgada improcedente. Ocorreu, pois, o trânsito em julgado.

Todavia, no caso vertente, a decisão declaratória incidental de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, como coisa julgada entre as partes, foi concreta e juridicamente afetada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), quando este apreciou a questão pela via incidental, em ação diversa, ocasião em que a considerou conforme a Constituição, menos o seu artigo 8º, que determinava a cobrança da CSLL no período-base encerrado em 31.12.1988. Desde então já não se duvida da validade da norma. Fundando-se nessa decisão, o Senado Federal expediu a Resolução nº 11, de 04.04.1995, que da lei em causa suspendeu a execução apenas do artigo 8º, ou seja, deixou de existir no mundo normativo unicamente tal artigo, enquanto tudo o mais vigora com plena eficácia.

Ademais, os tributos de trato sucessivo constituem um sistema de bases correntes, o que impede a constituição de coisa julgada. Esse ensinamento já foi acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento de recurso especial em que se analisam os mesmos pontos relativos à CSLL. Em abono do argumento, cita-se a ementa de acórdão atribuído ao Conselho de Contribuintes e trechos do Parecer nº 003/95, de 20.02.1995, de autoria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

A Receita Federal, por força da Lei Complementar nº 73/93, está obrigada a observar pareceres da PGFN aprovados pelo Ministro da Fazenda.

A Lei nº 8.212, de 1991, não apenas reproduziu a obrigação constitucional de as empresas contribuírem sobre o lucro, como reafirmou as disposições contidas na Lei nº 7.689, de 1988, concernentes à base de cálculo e à alíquota. Com efeito, é a própria Constituição Federal de 1988 (CF 1988), em seu artigo 195, que à toda sociedade impõe, nos termos da lei, a obrigação de contribuir para a seguridade social.

Se para instituir um tributo, a lei deve definir-lhe os contribuintes, o fato gerador, a alíquota e base de cálculo, nenhum desses elementos falta à Lei nº 8.212, de 1991. É evidente que o artigo 11, parágrafo único, letra “d” discrimina o fato

gerador da CSLL. O artigo 15 conceitua seu contribuinte. O artigo 23 determina sua base de cálculo e a alíquota. Essas disposições já fornecem o bastante para constituir qualquer espécie tributária, mas o legislador prossegue: no artigo 30 trata da forma de arrecadação, no artigo 33 dispõe sobre a fiscalização e sobre o lançamento de ofício, no artigo 34 estabelece o critério de correção monetária dos débitos em atraso.

Portanto, pelo amplo tratamento que lhe conferiu, a Lei nº 8.212, de 1991, legitimaria por si só a exigência da CSLL. Toda a legislação superveniente continua a fazer remissões à Lei nº 7.689, de 1988, porém, por um motivo que já conhecemos: a despeito das disputas judiciais que sua validade a princípio alimentou, o STF considerou-a perfeitamente válida, de sorte que a Lei nº 8.212, de 1991, só veio a reiterar seu conteúdo, concebida que foi para disciplinar toda a matéria concernente às fontes de recursos da previdência social.

Nos anos-calendários de 2004, 2005 e 2006 a fiscalizada optou pelo apuração do IRPJ com base no lucro real anual e, conseqüentemente, também da CSLL. Assim, estava sujeita ao recolhimento de antecipações estimadas com base em balancetes de suspensão ou redução e à apuração da CSLL anual.

A fiscalizada obteve bases de cálculo positivas nos anos-calendários em causa e não efetuou nenhum recolhimento de antecipação nem a apuração anual da CSLL, por entender que não seria contribuinte.

Constituem-se os correspondentes créditos tributários utilizando-se os valores escriturados no Lalur apresentado pelo contribuinte.

Verificou-se, no Lalur, a exclusão indevida de valores correspondentes à correção monetária de contas do ativo em virtude de interpretação equivocada da fiscalizada das sentenças obtidas em ações judiciais que versam sobre correção monetária do balanço. Essas exclusões indevidas também se refletem no cálculo do IRPJ.

O contribuinte efetua controle extra-contábil, no Lalur, dos valores correspondentes à diferença de depreciação, amortização de baixas dos bens do ativo permanente, decorrentes de correção monetária do balanço requerida em três diferentes ações judiciais, as quais tratam de correção monetária do balanço.

No entanto, a empresa tem utilizado apenas a correção das contas do ativo para efetuar as exclusões do lucro real, ao passo que o instituto da correção monetária do balanço prevê a correção de contas do ativo e do patrimônio líquido e a apuração de um saldo, devedor ou credor. Sendo devedor o saldo, a empresa tem direito, pelas sentenças favoráveis, a deduzir a despesa correspondente. Sendo credor o saldo, não existem despesas de correção monetária a excluir.

A primeira dessas ações, um mandado de segurança, objetivou o direito de deduzir fiscalmente a correção monetária de balanço de 1989, computando a variação do IPC de janeiro de 1989 pelo índice de 70,89%, bem como a dedução integral da diferença do IPC/BTNF de 1990 sem nenhuma postergação, como pretendeu a Lei nº 8.200, de 1991. A decisão judicial concedeu parcialmente o pedido, reconhecendo o direito de a empresa deduzir fiscalmente as despesas de correção monetária do balanço. A empresa não aplicou a decisão judicial, procedendo de forma diversa ao efetuar a correção monetária apenas das contas do ativo e descaracterizar seus resultados com a finalidade de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em confronto com o artigo 3º, parágrafo único, da Lei nº 7.799,

de 1989. Foram interpostos recursos de apelação pela empresa e pela União, ainda não apreciados.

A segunda medida judicial, uma ação ordinária, pretendeu afastar a incidência do artigo 38 da Lei nº 8.880, de 1994 e, em consequência, obter o reconhecimento do direito de efetuar a correção monetária das demonstrações financeiras pela variação do IGP-M, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL. O pedido foi julgado improcedente e a autora interpôs recurso de apelação ainda não julgado. Ainda assim, a empresa efetuou correção monetária apenas das contas do ativo, deduzindo-as fiscalmente, portanto, sem nenhum amparo legal nem judicial.

A terceira ação, um mandado de segurança, foi interposto para assegurar o direito de efetuar a correção monetária do balanço com a utilização do índice da variação da UFIR, ou outro índice (IGPM), assim como o de compensar os valores indevidamente recolhidos a título de IRPJ e de CSLL, em virtude da extinção da correção monetária do balanço promovida pelo artigo 4º da Lei nº 9.249, de 1995, além do direito de efetuar ajuste de exercícios anteriores na apuração desses tributos. Foi concedido o mandado de segurança, em que se declara o direito de a impetrante efetuar a partir de 1998 o lançamento contábil da correção monetária do seu balanço patrimonial. Agindo de forma distinta da sentença, a empresa efetuou correção monetária apenas de contas do ativo. Dessa sentença a União apelou, mas o recurso ainda não foi julgado.

Tendo em vista que a fiscalizada optou pela apuração anual do IRPJ e da CSLL e pela determinação das antecipações mensais com base em balanço de suspensão ou redução, foram elaborados os demonstrativos anexos da apuração anual e das estimativas mensais não recolhidas de IRPJ e da CSLL.

No que concerne à apuração anual da CSLL e do IRPJ, foram efetuados os ajustes correspondentes às adições e exclusões constantes do Lalur, excetuadas as exclusões de despesas de depreciação relativas às ações judiciais sobre correção monetária do balanço anteriormente referidas.

Tendo em vista que o contribuinte fez opção pela apuração anual, está obrigado ao recolhimento mensal da estimativa. Em todos os anos-calendários sob fiscalização, escolheu determinar a base de cálculo da estimativa de acordo com balanços de suspensão ou redução. O cálculo da estimativa é regulado pelo artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996, e pelo artigo 35 da Lei nº 8.981, de 1995.

O cálculo da multa prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007, incidente sobre as estimativas mensais de CSLL e de IRPJ não declaradas ou não recolhidas fez-se conforme demonstrativos anexos.

IMPUGNAÇÃO DOS LANÇAMENTOS

Tendo sido notificado dos lançamentos pessoalmente, por meio de seu representante legal, em 31.08.09, o sujeito passivo contestou-os em 29.09.09, mediante a apresentação de uma só impugnação, juntada a folhas 212 a 251. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

Do cabimento e da tempestividade

O contribuinte teve ciência da notificação em 31.08.09. A contagem do prazo de 30 dias iniciou-se em 01.09.2009 e encerra-se em 30.09.2009. Tempestiva e

própria a impugnação, nos termos do artigo 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, deverá ser reconhecida a insubsistência do lançamento.

Dos fundamentos do lançamento

A impugnação visa a desconstituir o lançamento, pelo qual o fisco, de forma totalmente descabida exige CSLL e IRPJ, além de multa isolada em decorrência de suposta falta de recolhimento de estimativas mensais.

Como será demonstrado, não procede a cobrança do absurdo crédito tributário nem tampouco de suas multas exorbitantes.

Quanto ao IRPJ, a questão cinge-se às ações judiciais em curso sobre a correção monetária do balanço. Contudo, as referidas ações dão total respaldo para a conduta praticada pela impugnante.

O lançamento não merece prosperar pelos fundamentos expostos na impugnação.

Da nulidade do lançamento de CSLL

Conforme mencionado no relatório fiscal, em 1990, a impugnante propôs ação judicial objetivando não recolher CSLL em face da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988. O objeto da ação era a declaração da inexistência de relação jurídico-tributária entre a impugnante e a União, com pedido de declaração incidental da inconstitucionalidade da cobrança da Lei nº 7.689, de 1988.

Embora a sentença tenha sido desfavorável, em segunda instância foi dado provimento à apelação da impugnante. Foi negado seguimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional, de modo que o acórdão transitou em julgado em 23.08.1993. A União intentou duas ações rescisórias, mas não obteve êxito. Portanto, está clara a formação da coisa julgada na ação ordinária, pela qual o Poder Judiciário reconheceu a inexistência de relação jurídica que obrigue a impugnante ao recolhimento da CSLL com base no artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988.

De acordo com Misabel Derzi, o Poder Judiciário é um poder de não singela autoridade, ou seja, ele não faz apenas respeitar as regras que ele não cria, mas a sentença é um ato de aplicação e de criação do direito. Questionar essa proposição significa afrontar a garantia fundamental de proteção da coisa julgada, inserta no artigo 5º, XXXVI, da CF 1988.

Invocando a Lei nº 8.212, de 1991, como suposta lei que reinstalou a CSLL, o relatório fiscal constou como fundamento legal do auto de infração a Lei nº 7.689, de 1988.

Ora, há uma norma individual que se formou para a impugnante, por meio da decisão judicial, de modo que nenhum dispositivo da Lei nº 7.689, de 1988, lhe é impositivo. Essa lei, em sua integralidade, não tem nenhuma validade em relação à impugnante por força dos efeitos da coisa julgada material. Em abono da afirmação invoca-se parecer atribuído a Sacha Calmon, Misabel Derzi e Humberto Theodoro Júnior.

Como consequência lógica, o auto de infração fundamentado nesta lei é manifestamente nulo, por lhe faltar requisito essencial, qual seja, o dispositivo legal específico apto a ensejar a relação jurídico-tributária invocada.

O lançamento tributário é ato administrativo sujeito à observância de requisitos intrínsecos essenciais. Em suma, sua formalidade é fundamental porque todo ato administrativo é vinculado ao princípio da legalidade estrita prescrito no artigo 37 da CF 1988. O artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, descreve os requisitos formais do lançamento, entre os quais consta a correta capitulação legal.

Obviamente a regra apontada deve ser válida, isto é, deve ser capaz de gerar a obrigação tributária exigida pelo fisco. E a falta de indicação de disposição legal específica, equivalente à indicação de dispositivo declarado inconstitucional, é causa de nulidade do auto de infração, como já decidido pelo antigo Conselho de Contribuintes.

Pede-se a nulidade do auto de infração, de forma preliminar, pois padece de vício decorrente de falta de requisito essencial.

Inexistência de relação jurídica que submeta a impugnante ao recolhimento da CSLL

Ainda que ultrapassada a preliminar, no mérito permanece a proteção constitucional para que a impugnante não realize o pagamento da CSLL (art. 5º, inciso XXXVI, da CF 1988).

Considerando que o relatório fiscal não nega a existência da decisão transitada em julgado, resta falar sobre os argumentos implícitos e explícitos constantes da peça fiscal para não acatar a coisa julgada, a saber: projeção da coisa julgada para o futuro, não aplicação da Sumula 239 do STF e ausência de novo texto legal que reinstitua a CSLL.

Contudo, alerta-se para que o julgador administrativo não julgue conforme os valores envolvidos (pois os aspectos econômicos não podem sobrepor-se às normas jurídicas), mas que julgue a bem da segurança jurídica e da confiança na lei tributária, assim como no precedente citado na impugnação, atribuído à DRJ/Fortaleza.

Dois signatários da impugnação, Sacha Calmon e Misabel Derzi, juntamente com Humberto Theodoro, já se manifestaram no sentido de que, em matéria tributária, a coisa julgada, instituto constitucional, é reforçada pelo CTN que fulmina a obrigação tributária com a decisão judicial passada em julgado.

A ação declaratória funda-se, primordialmente, no artigo 4º do Código de Processo Civil (CPC), e o objetivo da ação proposta pela impugnante não diverge do que consta desse artigo, seguindo os passos de nossos tribunais. Em abono do argumento, cita-se passagem atribuída a James Marins e ementa de acórdão atribuído ao Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Posto que, de acordo com Celso Agrícola Barbi, cabível a ação declaratória em matéria tributária, depreende-se que a decisão nela proferida também conta com a força da coisa julgada.

A coisa julgada, com reconhecimento no artigo 5º, XXXVI, da CF 1988, é mera consequência do valor maior nesta constante: a segurança jurídica. Em abono do argumento cita-se extenso trecho de parecer atribuído a Sacha Calmon, Misabel Derzi e Humberto Theodoro Jr.

Portanto, a solução jurisdicional e, por via de consequência, a coisa julgada dela advinda é o instituto afirmador de vontade soberana, seja pela vontade das partes, seja pela imposição da vontade estatal. Mais que isso, ela é a forma de

tranquilidade da sociedade, em que o Estado, ao proferir qualquer decisão, procura entregar aos jurisdicionados a certeza jurídica.

Coisa julgada, segundo a doutrina atual, não é efeito da decisão judicial, mas uma característica desta. A doutrina demonstra que as limitações da coisa julgada obedecem a razões técnicas ligadas à própria estrutura do ordenamento jurídico. Elas buscam evitar decisões conflitantes. Por outro lado, como nosso sistema jurídico não contempla a obrigatoriedade dos precedentes jurisprudenciais, não podem obrigar a terceiros que, sem exercer o contraditório e a ampla defesa, não participaram da lide.

Na coisa julgada formal não há de se discutir os efeitos, pois tem como pressuposto decidir a lide que foi posta. A questão surge na discussão dos efeitos da coisa julgada material. Pergunta-se até que limite já não se poderá discutir a questão que, pela via jurisdicional fez da lei *in abstracto* norma concreta. Sobre esse assunto, a doutrina e a jurisprudência, novamente, tornam-se soltas e criativas, com diversas linhas de interpretação.

Via de regra, as sentenças de cunho declaratório produzem efeitos quanto ao passado, pois essa a situação factual ou jurídica submetida ao Poder Judiciário. Os efeitos futuros dependem de fatos ou premissas legais que não teriam sido apreciadas pelo Poder Judiciário.

Abstraindo-se um devaneio exagerado da doutrina, a questão resolve-se com mais simplicidade, desde que respeitadas as premissas que justificam a existência da coisa julgada: a) manter a sentença compatível com o plano lógico; b) evitar a multiplicidade de decisões díspares para as mesmas partes; c) restringir-se ao direito e aos fatos postos nos autos, bem como às partes que compõem a lide, como forma de preservar o contraditório e a ampla defesa.

Destarte, para analisar se o fato futuro é atingido pela decisão judicial anterior, o caso concreto deve ser examinado, cabendo a identificação da identidade fática e do suporte jurídico (identidade da causa de pedir) e identidade das partes que instauram o novo litígio.

Se o fato concreto futuro apontar que não houve mudança de partes e que o suporte fático e jurídico declinado na lide anterior permanece inalterado, pelas mesmas razões que a coisa julgada foi considerada como instituto merecedor de respeito constitucional, o novo fato deve seguir os ditames postos na decisão transitada em julgado. Este o limite da projeção da coisa julgada para o futuro; este o limite da de aplicabilidade da Súmula 239 do STF: identidade de partes e inalterabilidade dos fatos e do direito.

Sempre que o fato futuro projetar a mesma controvérsia entre as mesmas partes, a força da coisa julgada deve aflorar, buscando evitar o mesmo litígio já decidido pelo Poder Judiciário. Portanto, a sentença proferida na ação declaratória, acobertada pela qualidade de coisa julgada, surtirá efeitos enquanto perdurar o substrato fático e jurídico da relação acertada em juízo. Ilustra-se o argumento com citação de texto de James Marins.

Confirma ainda o posicionamento acórdão proferido pelo STJ e do qual um trecho é transcrito na impugnação, no qual prevaleceu o entendimento de que, no caso de relações continuativas, a coisa julgada projeta efeitos também para o futuro, enquanto não alterado o estado de direito, ou seja, no campo tributário, permanecerá vinculando a atividade do contribuinte protegido por coisa julgada, enquanto não alterada a norma de incidência do tributo, que foi julgada inválida ou não aplicável quando da solução do caso concreto.

A própria Fazenda Pública está convencida disso, do contrário não se teria dado ao trabalho de ajuizar milhares de ações rescisórias contra as decisões favoráveis obtidas pelos contribuintes em sede de ação declaratória. No caso da impugnante, foram duas ações rescisórias, ambas julgadas improcedentes.

Lúcia Valle Figueiredo realçou o esforço de Walter Piva Rodrigues em estudar vários acórdãos do STF que conferem à Súmula 239 um entendimento semelhante ao que se está a desenvolver.

A questão é de inaplicabilidade da Súmula 239, pois o STF, no pronunciamento do Min. Rafael Mayer, já lhe fixou as lindes, para dizer que, se a coisa julgada se forma em decisão que nega a pretensão fiscal do sujeito ativo, por inexistência de fonte legal, ela será então inatingível, espreado seus efeitos pelos exercícios futuros, até que surja nova norma jurídica, com novas condicionantes da relação entre as mesmas partes.

A Súmula 239, invocada pela Fiscalização, já sofreu reexame do próprio STF, que no ERE 83.225 (RTJ 92/707) concluiu por uma interpretação restritiva. Assim, ficou assentado que a súmula não se aplica às decisões relativas à isenção ou imunidade, mas àquelas que declaram indevida a cobrança em determinado exercício.

Múltiplos são os pronunciamentos do STF que confirmam a tendência restritiva na interpretação da Súmula 239. No RE 99.458/SP, o relator consignou que a aplicação da referida súmula foi afastada em pelo menos três precedentes, pois aquela corte prestigiou a coisa julgada em matéria tributária, quando afirmada, em sede judicial própria a intributabilidade.

Desse modo, evidencia-se que não apenas o acórdão proferido nos autos da ação nº 90.0003670-4 transitou em julgado para declarar para sempre a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1991, mas também que a coisa julgada material formada nesse processo proíbe que a impugnante seja colimada a recolher o tributo instituído por aquela lei. Ilustra-se o argumento com passagem atribuída a Antônio Sampaio Dória e com a ementa de acórdão atribuído ao STJ.

Discussão acerca da possível reinstituição da CSLL por leis subsequentes

O tributo foi instituído pela Lei nº 7.689, de 1988, que dispôs sobre seu fato gerador, base de cálculo, alíquota e contribuintes. Os artigos 22, § 1º, e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, os artigos 41, § 3º, e 44 da Lei nº 8.383, de 1991, o artigo 11 da Lei Complementar nº 70, de 1991, o artigo 72, III, do ADCT da CF 1988 (redação dada pelo artigo 1º da EC nº 01, de 1993) e a Lei nº 9.249, de 1995, nada mais fizeram do que alterar as alíquotas da CSLL, mantendo a mesma base declarada inconstitucional.

A Lei nº 8.212, de 1991, em seu artigo 23, inciso II, ao se referir à CSLL, não a reinstatuiu, apenas a modificou topicamente, remetendo o intérprete às leis anteriores, especialmente à de nº 8.034, de 1990, a qual, por sua vez, remete à de nº 7.689, de 1988, declarada inconstitucional para a impugnante, com decisão transitada em julgado, em que pese ter sido considerada constitucional pelo STF para os que não possuem coisa julgada, em tempo bem posterior.

O artigo 2º da Lei nº 8.034, de 1990, embora alterasse acidentalmente o critério de fixação da base de cálculo, não promoveu substancial modificação na Lei nº 7.689, de 1988, de forma a dar ensejo a nova situação jurídica continuativa (art. 471, inciso I, do CPC).

O que existe são apenas leis remissivas à própria Lei nº 7.689, de 1988. A seu turno, o artigo 11 da Lei Complementar nº 70, de 1991, estabelece apenas a elevação da alíquota da CSLL.

As citadas leis não reinstituíram a CSLL, nem tiveram a intenção de o fazer, uma vez que: a) não determinam conceitualmente o fato gerador, a base de cálculo, os contribuintes, as alíquotas e os demais aspectos fundamentais da norma tributária, sendo sem valia a mera remissão a leis precedentes eivadas de inconstitucionalidade (inter partes), como já determinou o STF; b) fazem apenas remissão à Lei nº 7.689, de 1988, inexistente juridicamente para a impugnante, por força de decisão judicial transitada em julgado; c) se a Lei nº 8.212, de 1991, e a Lei Complementar nº 70, de 1991, reinstituíssem a CSLL, elas ao mesmo tempo revogariam a lei anterior e, por isso mesmo, não poderiam, revogando-a, manter válidos os seus elementos constitutivos.

Para uma conclusão decisiva, basta comparar o artigo 1º e seguintes da Lei Complementar nº 70, de 1991, que foi editada com o intuito fundamental de sanar vícios de legalidade existentes no Finsocial. Neles há reinstituição expressa da contribuição sobre o faturamento, a partir daí denominada Cofins, com descrição do aspecto material da hipótese de incidência, da base de cálculo, das alíquotas e dos contribuintes, das isenções e deduções, o que inexistente em relação à CSLL.

A reconfirmação da Lei nº 7.689, de 1988, como única norma matriz da CSLL está posta mesmo no artigo 72, inciso III, dos Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF 1988, com a redação dada pela EC nº 10, de 1996.

Leis ordinárias e complementares, assim como normas constitucionais, confirmaram que a lei que rege a CSLL é a Lei nº 7.689, de 1988. Outras leis são apenas modificadoras ou remissivas.

Enquanto a Lei nº 7.689, de 1988, for fundamento de validade da cobrança da CSLL, relativamente a fatos ocorridos na vigência da decisão que a julgou inconstitucional, não poderá o fisco federal cobrar a dita exação da impugnante, sob pena de violação da coisa julgada.

É nesse sentido o próprio entendimento do próprio Poder Executivo, expresso por seu órgão de auto-controle em matéria tributária, o Conselho de Contribuintes, na assentada de 12.12.1997.

Situação idêntica, já examinada pelo STF, deu-se em relação ao artigo 9º da Lei nº 7.689, de 1988, que fazendo remissão ao Decreto-lei nº 1.940, de 25.05.82, pretendia considerar reinstituída com modificações, a contribuição denominada Finsocial. No julgamento do RE nº 150764-1-PE, entendeu o STF, por maioria de votos, que o dispositivo referido, inconstitucional porque a lei que institui tributo deve dispor a respeito do fato gerador do tributo, deve dispor a respeito do elemento temporal do fato gerador do tributo e do elemento temporal do fato gerador, deve estabelecer a base de cálculo e a alíquota.

O precedente aplica-se à perfeição ao caso vertente. Nenhuma lei posterior à Lei nº 7.689, de 1988, reinstituí, mesmo que de modo incompleto, a CSLL. Pelo contrário, todas, ao tratarem de alterações da alíquota da CSLL, fazem referência expressa à Lei nº 7.689, de 1988, reconhecendo-a como o instrumento normativo matriz de todos os demais. Assim, como o STF já rechaçou a possibilidade de empréstimo de regras contidas em outras leis para a criação do tributo, e como a Lei nº 7.689, de 1988, foi declarada inconstitucional para a impugnante, em decisão passada em julgado, é insustentável qualquer alegação no sentido de que a obrigação

de pagar a CSLL passou a ter nova base normativa que a não a lei declarada inconstitucional.

Não cabe aplicação do princípio da igualdade, considerando injusto o fato de a impugnante estar dispensada do recolhimento do tributo, enquanto os demais contribuinte não o estão. Não é injusto, pois a CF 1988, sopesando valores, erigiu a segurança como suporte do estado democrático de direito. Não estão em conflito segurança e igualdade. A segurança é apenas condição prévia sem a qual não se pode desenvolver a igualdade, nem pode evoluir o direito. Inércia existe, entretanto, da União. Bastaria à Fazenda providenciar a reinstituição da CSLL (por meio de simples medida provisória), para que se anulassem os efeitos da coisa julgada.

A CF 1988 consagra o princípio da irretroatividade, de forma ampla, como direito fundamental do cidadão (artigo 5º, XXXVI) e de forma específica, como direito fundamental do contribuinte (artigo 150, III, “a”). Ela faz repercutir no direito tributário os efeitos da coisa julgada, dispondo que a decisão judicial passada em julgado (art. 156, X) é causa extintiva do crédito tributário.

Ressalta-se a injustiça de cobrar, da impugnante, que agiu protegida pela coisa julgada e acreditando no estado de direito, créditos inexistentes, porquanto extintos, agravados por elevadas multas.

Permanece intacta a Lei nº 7.689, de 1988 (exceto para a impugnante), de resto confirmada pela LC nº 70, de 1991. Não há falar, a não ser por excesso de má-fé, em reinstituição da CSLL. Os fundamentos decisórios do acórdão que lhe declarou a inconstitucionalidade não sofreram modificações, a saber: a CSLL continua a ser regida por lei ordinária; a sua base de cálculo continua a ser idêntica à do IRPJ (o lucro líquido); a sua receita continua a ser endereçada, após cobrada, à Receita Federal do Brasil.

Por conseguinte, as razões de decidir e os dispositivos dos acórdãos declaratórios da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, continuam a aplicar-se aos contribuintes protegidos pela coisa julgada, principalmente porque não foram providas as ações rescisórias que poderiam desfazê-la. De acordo com Sacha Calmon, Misabel Derzi e Humberto Theodoro Junior, como os diplomas legais posteriores à decisão transitada em julgado, mormente a Lei nº 8.212, de 1991, em seu artigo 23, II, ao se referirem à CSLL, não a reinstituíram globalmente, mas remeteram o intérprete às leis anteriores, consideradas inconstitucionais naquela decisão rescindenda, não há lei posterior que satisfaça o princípio da legalidade em sentido formal e material (ou “tipicidade” rígida).

O próprio termo de verificação fiscal demonstra reconhecer todos os argumentos acima quando menciona que a Lei nº 8.212, de 1991, só veio a reiterar seu conteúdo, concebida que foi para disciplinar toda a matéria concernente às fontes de recursos da previdência social. Veja-se que reiterar não é o mesmo que substituir, e obviamente não se pode reiterar algo que não tem qualquer validade. Ilustra-se o argumento com a citação de três ementas de decisões judiciais.

Restando reconhecida a coisa julgada a favor da impugnante e seus efeitos até os exercícios glosados, deve ser julgado improcedente o lançamento, pois fere o instituto da coisa julgada.

Imunidade das receitas de exportação à tributação pelas contribuições sociais

Para argumentar de forma sucessiva e por cautela, há de se considerar que nenhum recolhimento pode ser exigido da impugnante ou, no mínimo, devem ser retiradas da base de cálculo do crédito tributário as receitas de exportação formadoras do lucro que se tributou indevidamente.

É que o artigo 149, § 2º, da CF 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, estabeleceu a imunidade das receitas e dos lucros decorrentes das exportações.

É desnecessário falar da natureza jurídica das contribuições, autênticos e reconhecidos tributos, nem defender que a CSLL é uma contribuição social, visto que tem como regra matriz o artigo 149 e a norma de competência ditada pelo artigo 195, ambos da CF 1988, conforme já pacificado pelo STF.

Deve-se verificar se a referida imunidade atinge somente as contribuições diretamente afetadas pelas receitas (PIS/Cofins) ou se alcança também as receitas de exportação formadoras do lucro e as exclui da base de cálculo da CSLL.

Coube a Aliomar Baleeiro fixar a inteligência de que as imunidades tributárias respondem a valores caríssimos à Constituição, razão pela qual se deve rejeitar a interpretação limitada e estritamente formal. Segundo ele, no que com ele concorda Regina Helena Costa, sob a forma jurídica, deve-se buscar a interpretação ampla, sem descurar do efeito econômico, para que a razão de ser da imunidade se efetive.

Os fundamentos dessa linha interpretativa encontram plena aceitação e defesa no STF. O ministro Carlos Madeira deixou consignado em ementa oficial que, em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados. O ministro Celso de Mello fez constar em seu voto que as normas constitucionais referentes à imunidade tributária devem merecer, em sua aplicação, exegese compreensiva e, até mesmo, extensiva. E o ministro Sepúlveda Pertence deixa claro que a jurisprudência recente do STF demonstra clara tendência para a interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais, que inspiram limitações ao poder de tributar.

Exatamente porque num estado de direito deve prevalecer a supremacia constitucional na interpretação de qualquer disposição legal, há mister de buscar a finalidade para qual foi criada, sob pena de deixar ao arbítrio da legislação infraconstitucional a redução da vontade da Constituição.

Seria atribuída à formalidade importância maior do que à realidade, contrariando o sistema constitucional que prevê o princípio da razoabilidade como parâmetro para a conduta administrativa, e que tem por finalidade o incentivo real à exportação. O que se imunizou foi a receita de exportação, retirando da tributação esta, seja qual for o tributo (*mutatis mutandis*, quando se retiram as contribuições à previdência complementar do salário, não se especifica o tributo; no mesmo caminho a PLR). As receitas são imunes, qualquer que seja o tributo.

O lucro com as exportações está contido no conceito de receita das exportações. Ao excluir do campo de competência tributária as receitas formadoras do lucro (não propriamente o lucro), a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, protegeu de forma mais ampla e efetiva a exportação nacional.

O lucro é parcela restrita da receita e configura apenas o ganho líquido, aquilo que, na parte da receita, significa efetivo acréscimo, excedente. Portanto, norma que imuniza o lucro, de fato não atinge a receita ou o faturamento (*minus dixit*), pois a receita, produto bruto das vendas de mercadorias e serviços, pode ocorrer com ou sem lucro.

Assim, é possível haver receita ou faturamento sem que ocorra lucro. Mas a recíproca não é verdadeira. Norma que, constitucionalmente, injeta para fora dos possíveis fatos jurídicos, as receitas de exportação, *ipso facto* também projeta o lucro operacional delas resultante, o excedente que parte delas representa e que compõe o acréscimo patrimonial no exercício, no campo de incompetência ou, como preferem alguns juristas, no campo de não incidência constitucional. Não é possível formar o lucro operacional sem as receitas de exportação. Invoca-se, a propósito, o artigo 274 do Regulamento do Imposto de Renda, aplicável à CSLL, e também o artigo 187, § 1º, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 6.404, de 15.12.1976, cuja observância é determinada pela legislação do IR.

Verifica-se, pois, que as receitas são computadas na determinação do resultado do exercício. O lucro bruto é o resultado da atividade das vendas de bens ou serviços que constitui o objeto da pessoa jurídica e corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e o custo dos bens e serviços vendidos. E, de acordo com a legislação do imposto de renda, o conceito de receita líquida é o mesmo que se toma como base para incidência da Cofins, ou seja, a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre as vendas (art. 280 do RIR 1999).

Se não se interpretasse de forma ampla a imunidade em tela, quedaria sem objeto a nova regra imunitória, pois o PIS e a Cofins já estavam afastados das receitas de exportação por leis isentivas. Esse argumento é inofismável. Quando a EC nº 33, de 2001, alterou a redação do artigo 149 da CF 1988, tanto o PIS como a Cofins havia muito não incidiam sobre tais receitas, de acordo com o artigo 7º da LC nº 70, de 1991, e com o artigo 5º da Lei nº 7.714, de 1988. Se a EC nº 33, de 2001, não tivesse o escopo de alcançar a CSLL, ela teria sido praticamente desnecessária nesse particular.

A imunidade introduzida pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, abrange todas as contribuições incidentes: sobre faturamentos e receitas decorrentes de exportação, em si mesmas consideradas, como ocorre com o PIS e a Cofins; sobre o lucro, na parte em que é formado exclusivamente pelas receitas decorrentes de exportação, determinantes da apuração do resultado do exercício, como se dá na CSLL.

Receita ou faturamento não é lucro. Por isso, é evidente que a imunidade não se estende ao lucro propriamente dito, mas apenas à parte do lucro da pessoa jurídica formada pelas receitas de exportação.

A matéria vem sendo objeto de discussão no STF, já com reconhecimento da repercussão geral, o que não impede a análise no âmbito administrativo, até porque se trata da interpretação da imunidade, e não da aferição da constitucionalidade de disposição legal.

A questão é relevante para o presente caso, porque, conforme o documento 9 anexo, todas as receitas auferidas pela impugnante decorrem de operações de exportação. É mister, portanto, analisar o alcance da imunidade de que trata o artigo 149 da CF 1988, com a cautela de que a matéria se encontra em fase final de julgamento no STF.

Além de acobertada por decisão judicial transitada em julgado, deve ser reconhecida a imunidade de receitas decorrentes de exportação em relação à CSLL, o que no caso da impugnante leva ao cancelamento de toda a autuação.

Caso assim não se entenda, por eventualidade, requer-se que seja ao menos sobrestado o julgamento do processo administrativo, até que sejam julgadas as ações judiciais em curso perante o STF.

Suposta infração por exclusão de efeitos da correção monetária do balanço

Sem razão o fisco em relação a essa matéria.

Em junho de 1994 a impugnante impetrou um mandado de segurança preventivo (doc. 10), cujo pedido se desdobra em dois: a) deduzir fiscalmente as despesas de 1989, computando-se a variação do IPC de janeiro de 1989 de 70,28%, substituindo-se a OTN de NCz\$ 6,92 pela OTN de NCz\$ 10,51, a qual espelha a inflação real do período, segundo o IBGE e os artigos 5º e 6º do DL nº 2.283, de 1986; b) dedução integral da diferença do IPC/BTNF de 1990, sem nenhuma postergação como pretendeu a Lei nº 8.200, de 1991, na base de cálculo do IRPJ e CSLL apurados a partir de 1994, como se fosse ajuste de anos anteriores (artigo 186, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, e artigos 193 e 219 do RIR 1980), com todos os efeitos daí decorrentes, tais como os de depreciação, amortização e baixa dos bens do ativo permanente.

A sentença que analisou o mérito foi publicada em 22.11.2002 e concedeu em parte o pedido, reconhecendo o direito da impetrante de deduzir as despesas de 1989 (computando-se a variação do IPC de janeiro de 1989 de 70,28%, substituindo-se a OTN de NCz\$ 6,92 pela de NCz\$ 10,51.

A sentença acatou expressamente a primeira parte do pedido, de modo que o valor dos encargos de depreciação, amortização, exaustão e a baixa de bens que superasse o efeito contabilmente reconhecido poderia ser fiscalmente ajustado, por via de exclusão do lucro líquido, para que o procedimento se adequasse exatamente aos termos da sentença.

A fiscalização entendeu que a empresa não teria aplicado a decisão judicial, ao efetuar a correção monetária apenas das contas do ativo. Contudo a fiscalização se equivoca, porque parte da premissa de que o direito, uma vez declarado, seria unívoco e admitiria comandos antitéticos. Foi reconhecido o direito de deduzir fiscalmente as despesas que foram reconhecidas contabilmente de maneira defasada, em função da subavaliação do índice de correção, mas pelos termos exatos da sentença não há inferir que foi determinada a correção monetária do balanço, pois a decisão judicial não estabelece tal distinção.

Os efeitos duma sentença estão adstritos ao pedido formulado, e em função deste deve ser analisado o mérito judicial. Segundo Humberto Theodoro Júnior, as palavras com que o juiz acolheu o pedido terão seu sentido e alcance clareados pelo que na inicial o autor demandou.

Ao juiz só é permitido acolher ou rejeitar o pedido do autor. Tendo sido concedida parcialmente a segurança, isso só pode ter ocorrido conforme pedido pelo autor. Eventual decisão que excedesse ou extrapolasse o pedido seria considerada nula, nos termos do artigo 460 do CPC.

O fisco, ao afirmar que a impugnante realiza procedimento diverso do que a sentença concedeu, presume que o Poder Judiciário concedeu o que ela não pleiteou,

o que levaria à nulidade da sentença, ao passo que isso não foi nem sequer questionado no processo. A avaliação das autoridades administrativas acerca da matéria *sub judice* deve obedecer à declaração judicial, o que não se verifica no caso vertente.

Como decorrência disso, o que competia à impugnante fazer, exatamente para não extrapolar os limites da sentença proferida, era unicamente aplicar o diferencial do índice sobre as despesas reconhecidas em 1989, para então excluí-las do lucro líquido para apurar o lucro real.

Cabe ainda esclarecer que pende de julgamento a apelação referente à segunda parte do pedido, de modo que até o momento não se pode questionar a aplicação do índice de 70,28% sobre as despesas incorridas em 1989.

Logo, nenhuma restrição pode ser imposta ao exercício deste direito tal como concedido pelo judiciário. Quaisquer limites temporais ou condicionais invocados pelo fisco são absolutamente ineficazes, pois as normas da Receita Federal regulavam somente os direitos concedidos pela Lei nº 8.200, de 1991, mas estes não se confundem com o presente caso, já que aqui se trata do direito concedido por decisão judicial, e é relativo a período distinto do previsto naquela lei.

Um segundo mandado de segurança preventivo foi proposto em abril 1999 e com um objeto que também pode ser dividido em dois: a) assegurar o direito de compensar, com fundamento no artigo 66 da Lei nº 8.383, de 1991, com parcelas vincendas de IRPJ e CSLL, os valores indevidamente recolhidos a esse título, em virtude da extinção da correção monetária de balanço promovida pelo artigo 4º da Lei nº 9.245, de 1995; b) assegurar o direito de efetuar ajuste de exercícios anteriores (artigo 186, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, e artigo 193, § 2º, e 219, do RIR 1994), na apuração desses tributos e, conseqüentemente, deduzir as despesas de depreciação, exaustão, amortização e baixa de bens do ativo permanente, decorrentes da utilização do índice da variação da Ufir, ou ainda outro índice (IGP-M da Fundação Getúlio Vargas, por exemplo) que se considerasse mais apropriado.

O único argumento da fiscalização ao efetuar a glosa, sem apresentar nenhum fundamento jurídico, é afirmar que a impugnante estaria agindo de maneira distinta da sentença judicial, efetuando a correção monetária apenas das contas de ativo. Trata-se, porém, dum equívoco.

A sentença foi publicada em 30.09.1999, nestes termos: “Em face do exposto, concedo a segurança para declarar o direito de a impetrante efetuar a partir de 1998 o lançamento contábil da correção monetária no seu balanço patrimonial, pela variação da Ufir, bem como o direito à compensação das parcelas pagas a maior a título de imposto de renda e de contribuição social sobre o lucro, com valores vincendos destes mesmos tributos, em razão da não aplicação da correção monetária, ressalvando à Fazenda a aferição de exatidão das quantias elencadas.”

Dessa forma, concedida integralmente a segurança, não há dúvidas de que o juiz reconheceu o direito exatamente como pleiteado.

Nos termos do artigo 293 do CPC, o pedido constante da petição inicial não pode ser interpretado de maneira extensiva. Em abono do argumento, transcreve-se passagem atribuída a Humberto Theodoro Júnior.

Pressupondo-se que, por determinação legal, a sentença está adstrita aos termos do pedido inicial, também aqui não há dúvidas de que o juiz reconheceu o

direito exatamente como pleiteado. Não era necessário que o juiz repetisse exatamente as mesmas palavras, já que o pedido foi provido sem ressalvas.

As ressalvas foram criadas por uma interpretação distorcida do fisco em relação ao caso, bem como a todo o sistema judiciário pátrio. A sentença menciona inequivocamente o direito de deduzir fiscalmente tão somente as despesas, exatamente como pedido.

Demonstrada, pois, a insubsistência da glosa nesse particular.

A ação ordinária foi proposta em setembro de 1996 (doc. 12). Seu pedido era único, nestes termos: que se declarem inconstitucionais os efeitos fiscais decorrentes da aplicação do artigo 38 da Lei nº 8.880, de 1994, reconhecendo-se o direito à dedução, na apuração do IRPJ e da CSLL, das despesas de depreciação, exaustão, amortização e baixas do ativo permanente decorrentes da utilização do IGP-M em julho e agosto de 1994, ou subsidiariamente, de julho a dezembro de 1994, pelo mesmo índice ou outro que se entenda aplicável.

Nesse caso, a pretensão da impugnante também era limitada pelo pedido. Como decorrência, o único ajuste que a impugnante poderia fazer, exatamente para atender os limites do pedido formulado, era aplicar o diferencial do índice expurgado sobre as despesas reconhecidas em 1994, para então excluí-las do lucro líquido para apurar o lucro real.

Dúvidas não existem de que o direito à correção monetária assegura ao contribuinte a dedução de despesas de depreciação, amortização e baixas da correção monetária do ativo permanente, ou seja, dado o direito à correção monetária, assegurado está o direito de deduzir todo o saldo de correção monetária do ativo permanente como despesas de depreciação, amortização e baixas.

Se a fiscalização não concordava com a decisão judicial, primeiro deveria ir contra ela pelas vias legais. Em segundo lugar, caberia a recomposição do lucro inflacionário em cada momento no tempo, recalculando as realizações futuras e tendo em conta a decadência. Não o fazendo, tornou nulo o trabalho fiscal.

Não se discute, nem pela fiscalização, o mérito das ações judiciais, mas a interpretação das decisões judiciais. Ocorre que essas nem ainda transitaram em julgado. Portanto, a motivação do ato administrativo baseia-se num ato judicial não definitivo, o que, de per si, torna a autuação nula.

Isso posto, o auto de infração é improcedente também quanto a essa parte.

Impossibilidade de aplicação da multa isolada após o término do ano-calendário

Já foi fartamente demonstrado que tanto a autuação da CSLL como as glosas das exclusões de correção monetária são totalmente indevidas, o que conduz à extinção da multa isolada. Mas ainda que se considerem devidas as exigências, a multa isolada não pode ser mantida.

A Lei nº 8.383, de 1991, artigo 38, alterou os prazos e formas de pagamento do IRPJ. A base de cálculo passou a ser apurada mensalmente, de forma antecipada, sujeita ao ajuste final do exercício, quando se apura o imposto efetivamente devido. Assim, as empresas tributadas com base no lucro real entraram efetivamente no sistema de bases correntes.

A Lei nº 8.981, de 1995, consolidou a exigência mensal do IRPJ nos termos do seu artigo 27.

Nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.981, de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual, como a impugnante, pode suspender ou reduzir os pagamentos estimados, desde que o montante acumulado no ano supere aquele que seria devido, inclusive adicional, com base no lucro real até então apurado.

A alínea “b” do § 1º desse artigo limita os efeitos dos balancetes provisórios à determinação do valor devido das antecipações, somente no decorrer do ano-calendário, uma vez que, depois disso, já se conhece o valor do imposto efetivamente devido, e este sim é que constitui a obrigação tributária principal.

Assim, os contribuintes sujeitos ao lucro real anual estão sujeitos ao pagamento do IRPJ e da CSLL de duas formas: calculando-o com base na receita bruta mensal ou nos balanços de suspensão ou redução. E podem alternar as formas de apuração a cada mês. Evidente, portanto, que o dever de pagar mensalmente as antecipações não infirma o caráter anual do tributo, o que de resto se confirma pela necessidade de ajuste ao final de cada ano-base, como previsto pelo artigo 37 da Lei nº 8.981, de 1995.

O lucro apurado no ajuste final feito em 31 de dezembro de cada ano é a verdadeira base de cálculo do IRPJ. A estimativa tem caráter precário e provisório. É o que se vê do § 3º do artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996.

Apurado o lucro real no fim do ano-base, a diferença entre o IRPJ devido com base nele e os valores antecipados com base em estimativa será: a) recolhida em quota única, se favorável ao fisco; b) compensada com o imposto a ser pago a partir de abril do ano subsequente, se favorável ao contribuinte, assegurado a este requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

Assim, encerrado o ano-calendário, não há falar em estimativa. O imposto apurado é o final e as estimativas perdem sua eficácia, passando o controle do crédito tributário a focar o que deixou de ser recolhido a título de tributo devido no momento do ajuste.

Não tendo o fisco efetuado o lançamento da multa isolada a que se refere o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não há mais a possibilidade de fazê-lo depois do término do ano-calendário correspondente. Nesse sentido pacificou-se a jurisprudência administrativa, conforme a ementa de três decisões atribuídas ao Conselho de Contribuinte, citadas na impugnação, uma das quais foi proferida em processo administrativo em que a própria impugnante figurava como sujeito passivo.

A aplicação da multa isolada conjuntamente com a multa de ofício representa *bis in idem*, o que se afigura ilegal. Correspondendo as estimativas a antecipações do tributo apurado ao término do ano-calendário, há uma identidade, pelo menos até o limite do valor total do tributo apurado ao final do ano-calendário, entre este e as estimativas objeto de antecipação. As materialidades são as mesmas, diferenciando-se a estimativa do tributo quanto ao aspecto temporal, na medida em que aquelas são meras antecipações do tributo calculado em 31 de dezembro. Assim, o não pagamento de estimativas em verdade é o próprio tributo que supostamente teria deixado de ser recolhido e sobre o qual o fisco também aplicou multa de ofício. **Todavia, a dupla penalidade sobre o mesmo fato não é acatada pelo Conselho de Contribuintes, conforme ementa transcrita na impugnação.**

Portanto, um mesmo fato está a ensejar dupla penalidade não autorizada pelo ordenamento jurídico, mais um motivo pelo qual deve ser afastada a multa isolada.

E caso não seja afastada completamente, deve-se aplicar a jurisprudência que limita a sua aplicação ao valor do montante do tributo devido ao final do exercício. Ilustra-se o argumento com a citação de duas ementas atribuídas ao Conselho de Contribuintes.

Nas DIPJ dos anos de 2004, 2005 e 2006 (doc. 13) foi apurado saldo negativo, ou seja, o total das estimativas recolhidas até 31/12 de cada ano já tinha superado o valor do tributo devido no ajuste anual. Daí que a multa isolada sobre as estimativas não pagas nos anos de 2004 e 2005 foi calculada sobre um valor que excede em muito a diferença do tributo que seria devido no ajuste anual.

Conclusão e pedidos em face de tudo que foi exposto

O auto de infração é fundamentado inteiramente em regra jurídica inválida e inaplicável à impugnante, pelo que o ato administrativo padece de vício irremediável decorrente da falta de requisito essencial, e como tal deverá ser declarado nulo.

Caso não seja declarado nulo o auto de infração, é insustentável qualquer alegação no sentido de que a obrigação de pagar a CSLL passou a ter nova base normativa que não a lei declarada inconstitucional. Por isso, não pode subsistir o auto de infração.

Caso se entenda que norma superveniente reinstituíu a CSLL, deve ser reconhecida a imunidade das receitas decorrentes de exportação em relação à tributação, o que leva ao cancelamento de toda a autuação. Por eventualidade, requer-se que seja ao menos sobrestado o julgamento do processo administrativo, diante do caráter prejudicial a esta autuação de ações judiciais em curso no STF.

Se mantida a exigência da CSLL, devem ser expurgadas as multas, visto que a impugnante se baseou na confiança da decisão judicial.

São indevidas as glosas das exclusões decorrentes do reconhecimento fiscal das diferenças de correção monetária sobre as despesas de depreciação, amortização e baixa dos bens do ativo permanente, porque o procedimento adotado é condizente com os termos dos pedidos constantes das ações em que se baseiam.

Também pela cautela que deve deter o julgador administrativo, cabe ser sobrestado o feito, com aplicação subsidiária do CPC, até que as ações judiciais de correção monetária do balanço sejam julgadas.

As multas isoladas devem ser excluídas da autuação, porque não podem incidir sobre as estimativas após encerrado o ano-calendário e, mesmo que o sejam, estão limitadas ao valor do ajuste devido ao final do ano-calendário.

Por todo o exposto, é requerido que seja recebida e processada a impugnação, visto que preenchidos os requisitos legais. Ela deve, ao final, seja julgada procedente para cancelar o crédito tributário.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 02-26.044 (fls. 503-518) de 17/03/2010, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

LIMITES DA COISA JULGADA - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988 - APTIDÃO DA LEI Nº 8.212, DE 1991, PARA A EXIGÊNCIA DA CSLL. O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja de novo exigível com base em norma legal superveniente. 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 - RECOLHIMENTO INSUFICIENTE DAS ANTECIPAÇÕES MENSASIS - Verificada a falta ou o recolhimento insuficiente das antecipações mensais, é cabível a imposição de multa isolada sobre os valores não recolhidos, independentemente de já ter sido encerrado o período anual de apuração e do resultado obtido neste.

CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR OU APÓS ABOLIÇÃO DO PROCEDIMENTO POR LEI - Em virtude de ser frontalmente contrária à legislação, a adoção de correção monetária apenas do valor de despesas de depreciação e congêneres somente se admite se expressa e categoricamente autorizada por decisão judicial. Não sendo o caso, e sendo o valor do ativo permanente superior ao do patrimônio líquido, a aplicação de correção monetária complementar gera necessariamente aumento do lucro tributável, e não da despesa dedutível.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

MULTA ISOLADA - RECOLHIMENTO INSUFICIENTE DAS ANTECIPAÇÕES MENSASIS - Verificada a falta ou o recolhimento insuficiente das antecipações mensais, é cabível a imposição de multa isolada sobre os valores não recolhidos, independentemente de já ter sido encerrado o período anual de apuração e do resultado obtido neste.

CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR OU APÓS ABOLIÇÃO DO PROCEDIMENTO POR LEI - Em virtude de ser frontalmente contrária à legislação, a adoção de correção monetária apenas do valor de despesas de depreciação e congêneres somente se admite se expressa e categoricamente autorizada por decisão judicial. Não sendo o caso, e sendo o valor do ativo permanente superior ao do patrimônio líquido, a aplicação de correção monetária complementar gera necessariamente aumento do lucro tributável, e não da despesa dedutível.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 08/06/2010 (termo de fl. 884) a interessada interpôs recurso voluntário em 05/07/2010 (fls. 889-934) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação, concluindo com o pedido a seguir transcrito.

7. CONCLUSÃO E PEDIDOS

Por tudo o que foi até aqui exposto, restou-se demonstrado o seguinte:

- 1) O auto de infração é fundamentado inteiramente em regra jurídica inválida e inaplicável à Recorrente, pelo que, irremediavelmente, o ato administrativo padece de vício decorrente de falta de requisito essencial, e como tal deverá ser declarado nulo o lançamento em relação à CSLL;
- 2) Caso não seja declarado nulo o auto de infração em relação à CSLL, é insustentável qualquer alegação no sentido de que a obrigação de pagar a contribuição passou a ter nova base normativa que não a lei declarada inconstitucional. Por isso, não pode subsistir o auto de infração combatido;
- 3) Caso se entenda que a norma superveniente reinstituuiu a CSLL, deverá ser reconhecida a imunidade das receitas decorrentes de exportação em relação à tributação, o que no caso da recorrente levará necessariamente ao cancelamento de toda a autuação. Por eventualidade requer-se seja ao menos sobrestado o julgamento do processo administrativo, diante do caráter prejudicial a esta autuação, até que sejam julgadas as ações judiciais em curso perante o STF;
- 4) Ainda como forma de cautela, se mantida a exigência da CSLL, devem ser expurgadas as multas, posto que a Recorrente baseou-se na confiança da decisão judicial;
- 5) São indevidas as glosas das exclusões decorrentes do reconhecimento fiscal das diferenças de correção monetária sobre as despesas de depreciação, amortização e baixa dos bens do ativo permanente, porque o procedimento adotado é condizente com os termos dos pedidos constantes das ações em que se baseiam. De toda forma, também pela cautela que deve deter o Julgador administrativo, cabe ser sobrestado o feito, com aplicação subsidiária do CPC, até que as ações judiciais de correção monetária de balanço sejam julgadas;
- 6) Da mesma forma as multas isoladas deverão ser excluídas da autuação, porque não podem incidir sobre as estimativas após encerrado o ano calendário e, mesmo que o sejam, estão limitadas ao valor do ajuste devido ao final do ano-calendário.

Processo nº 15504.015166/2009-73
Acórdão n.º **1402-001.358**

S1-C4T2
Fl. 1018

CÓPIA

Voto

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Da preliminar de nulidade do lançamento

Propugna a Recorrente pela nulidade do lançamento motivada pela inclusão, na capitulação legal do auto de infração, da Lei nº 7.689, de 1988, a qual não se lhe aplicaria em virtude de decisão transitada em julgado.

Com a devida vênia, entendo de forma diversa.

Em se tratando do ato de lançamento, o artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, considera nulo apenas aqueles onde há a incompetência do agente. Embora o artigo 10 do mesmo decreto estipule que a disposição legal infringida deva obrigatoriamente constar do auto de infração, o seu artigo 60, ao invés de apontar para a nulidade, determina que tais omissões, quando resultarem em prejuízo para a defesa, sejam no objeto de saneamento, evitando o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo.

No presente caso, como se verá, sequer há a necessidade de medida saneadora. A Recorrente não alega nem demonstra ter sofrido qualquer cerceamento do seu direito de defesa em virtude do fato alegado.

Isso porque a Recorrente não se queixa de falta de capitulação legal, mas sim de que foi citada uma norma que, no seu entender, não se aplicaria ao caso concreto. Ainda que se entendesse que tal norma fosse inadequada, seja porque não se aplica ao caso presente, seja porque já não se encontra em vigor, a hipótese seria a de deficiência na fundamentação legal da exigência fiscal. Em tal caso, não haveria vício de nulidade, mas sim improcedência do lançamento.

Com efeito, entendo que a validade e a eficácia das normas citadas para sustentar a exigência fiscal constituem-se em matéria afeta ao mérito do lançamento, e não aos seus aspectos formais. Por isso, a questão é retomada mais adiante nesse voto, quando se apreciam também as demais arguições de mérito suscitadas.

Rejeito, pois, essa arguição de nulidade.

Das alegações de ofensa à coisa julgada

Com respeito 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.

Com efeito, consta do Termo de Verificação Fiscal, fl. 28, que no ano de 1990 a Recorrente propôs a ação judicial nº 90.0003670-4, objetivando o não recolhimento

para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em face da inconstitucionalidade da Lei nº. 7.689/88.

A sentença de primeira instância foi desfavorável à autora. Contudo, a Corte de Apelação reformou essa sentença (apelação cível nº 91.01.094912-MG), declarando a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988.

A Apelação da Fazenda Nacional foi negada, a ação rescisória foi julgada improcedente, assim como foi negado seguimento aos recursos extraordinário e especial, com trânsito em julgado em 23/08/1993.

De acordo com a Recorrente, a União Federal ainda pretendeu desconstituir a coisa julgada material através de duas subseqüentes ações rescisórias contra uma mesma decisão. Em nenhuma dessas ações, de nº 94.01.12738-7/DF e nº 95.01.15194-8/DF a União obteve sucesso.

A meu ver, resta clara a formação da coisa julgada na ação ordinária, na qual 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.

Tal matéria foi julgada pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede do rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), que entendeu que os efeitos da declaração de inexistência de relação jurídico-tributária subsistem até a presente data para o contribuinte que tem decisão judicial transitada em julgado nesse sentido.

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, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária, não podem servir de fundamento para a cobrança da exação em relação às empresas que possuem decisões favoráveis transitadas em julgado pela inconstitucionalidade da Lei 7.689/88. Veja-se a ementa daquele Resp.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.893 - MG (2009/0011135-9)

EMENTA

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.

(grifei)

Em outro julgado (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*:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.176.454 - MG (2010/0011350-8)

Ementa

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 REsp1.118.893/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.

5. Agravo regimental não provido.

(grifei)

A situação acima descrita permite 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. A Lei nº 8.212, de 1991, que compõe a base legal do lançamento, apresenta-se com tais características. Nesse sentido, a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, que passo a transcrever, adotando-os.

“Não obstante, a argumentação da Impugnante não se sustenta, tanto pelo seu conteúdo básico, como por seus aspectos secundários.

Ao contrário do que argumenta a Impugnante, a exigência de CSLL pelo presente lançamento não viola a coisa julgada e, por conseguinte, tampouco desrespeita o princípio da segurança jurídica.

...

... Ocorre que, além da Lei nº 7.689, de 1988, tanto no auto de infração como no termo de verificação fiscal, indica-se como base legal da exigência outras disposições legais, entre as quais sobressai a Lei nº 8.212, de 1991.

O artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, reza que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes, entre outros, dos lucros das empresas. Assim, a Lei nº 7.689, de 1988, não criou do nada a CSLL, antes veio a instituir uma obrigação cuja exigência era prescrita pela própria Constituição. Na eventualidade de a Lei nº 7.689, de 1988, não puder ser aplicada a determinado contribuinte, o governo, valendo-se da previsão constitucional, pode tornar a cobrar a exação desse mesmo contribuinte, desde que obtenha do Parlamento a aprovação de nova lei. Foi exatamente o que sucedeu quando foi promulgada a Lei nº 8.212, de 1991.

A coisa julgada somente impediria que a autuada viesse a ser novamente sujeita ao pagamento da CSLL se a decisão judicial tivesse considerado inconstitucional não as referidas leis, mas a própria cobrança da contribuição social. Semelhante decisão, porém, é impossível, visto que contrariaria frontalmente disposição da própria Constituição Federal.

A Impugnante sustenta que o trânsito em julgado da decisão que desobrigara a autuada de pagar a CSLL, assim como o fato de ter sido mal sucedida a tentativa, da Procuradoria da Fazenda Nacional, de rescindir a decisão, tornam infundado o lançamento.

Contudo, o argumento da Impugnante é desarrazoado. O malogro da ação rescisória intentada pela Fazenda Nacional reforçaram a coisa julgada, mas seus efeitos não se ampliaram em virtude da circunstância. Embora irrevocável a coisa julgada, seus efeitos submetem-se aos limites prescritos pelos artigos 468, 469 e 470 do Código de Processo Civil, os quais dispõem, literalmente:

Art. 468. *A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.*

Art. 469. *Não fazem coisa julgada:*

I – os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II – a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença;

III – a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

Art. 470. *Faz, todavia, coisa julgada a resolução da questão prejudicial, se a parte o requerer (arts. 5º e 325), o juiz for competente em razão da matéria e constituir pressuposto necessário para o julgamento da lide.*

À luz do disposto nos preceitos supra, a força da coisa julgada é limitada pela lide e pelas questões decididas. Mais ainda, os motivos da decisão, embora não façam coisa julgada, importam para determinar o alcance desta. A lide que se instaurou pela propositura da ação declaratória pela autuada consistiu em determinar se havia relação jurídica, entre ela e a Fazenda Nacional, que a obrigasse ao recolhimento da CSLL. Qualquer relação jurídica, por definição, implica a atuação de lei, pois sem lei que o preveja, não surge o vínculo. Com efeito, ao se referir a uma relação jurídica, implicitamente se está referindo à lei em que se baseia. Na ação em causa, nem há mister de muita cogitação, pois a própria Impugnante nos informa que a relação jurídica cuja declaração de inexistência pediu foi a prevista na Lei nº 7.689, de 1988. Assim, a questão disputada e decidida na ação não foi qualquer relação jurídica que exigisse da empresa o recolhimento da CSLL, mas somente a relação prevista na referida lei. Somente o pronunciamento judicial acerca da inexistência de tal relação jurídica, muito bem especificada e delimitada, é que fez coisa julgada. Note-se que também a motivação dada pelo autor da ação para sustentar a inexistência da relação jurídica não foi outra senão a inconstitucionalidade da lei em causa, o que também adscrive o alcance da coisa julgada a ela.

Por conseguinte, a autuada não pode opor essa coisa julgada a qualquer outra relação jurídica que exija a CSLL da autuada em virtude de lei diversa, contra a qual sua eficácia é nula. Por isso mesmo, o lançamento não viola a coisa julgada, visto que se funda a exigência na Lei nº 8.212, de 1991.

Isso posto, resta-nos agora examinar se a Lei nº 8.212, de 1991, realmente criou relação jurídica que confere a Fazenda Pública o direito de exigir da autuada a CSLL, proposição combatida pela Impugnante na segunda parte de sua contestação.

A Impugnante argumenta que somente tem validade para exigir tributo a lei que contiver todos os elementos necessários para a determinação do crédito tributário ou para formar o vínculo tributário. A mesma Impugnante enumera esses elementos, a saber: a alíquota, a base de cálculo, o fato gerador, as isenções, o sujeito passivo, o aspecto temporal etc. A seu ver, a Lei nº 8.212, de 1991, não satisfaz tal requisito, uma vez que teria levado a cabo mera alteração parcial no texto da Lei nº 7.689, de 1988. Diz que concordaria com a exigência com base na Lei nº 8.212, de 1991, contanto que esta regulamentasse a matéria em seu todo, ou, ainda que parcialmente, retificasse os pontos que haviam sido declarados inconstitucionais pelo Poder Judiciário na ação declaratória de que a autuada saíra vencedora.

Diferentemente, porém, do que argúi a defesa, a Lei nº 8.212, de 1991, contém todos os elementos que ela própria arrola como indispensáveis para instituir determinado tributo. Examinemos seus dispositivos relevantes para dirimir a questão, literalmente:

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

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único - Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregados domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

d) as das empresas, incidentes sobre o faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

(...)

Art. 15 - Considera-se:

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;

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Parágrafo único - Considera-se empresa, para os efeitos desta Lei, o autônomo e equiparado em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

(...)

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).

(...)

Art. 30 - A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas, observado o disposto em regulamento:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecada na forma da alínea anterior, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos a seu serviço, na mesma data prevista pela legislação trabalhista para o pagamento de salários e de contribuições incidentes sobre a folha-de-salários;

c) recolher as contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 23, na forma e prazos definidos pela legislação tributária vigente;

(...)

Art. 33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal (DRF) compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

§ 1º - É prerrogativa do Instituto Nacional de Seguro Social (INSS) e do Departamento da Receita Federal (DRF) o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

§ 2º - A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3º - Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e o Departamento da Receita Federal (DRF) podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que julgarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

§ 6º - Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração

dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Art. 34 - As contribuições devidas à Seguridade Social e outras importâncias não recolhidas nas épocas próprias terão seus valores atualizados monetariamente, em caráter irrelevável, até a data do pagamento, de acordo com os critérios adotados para os tributos da União.

Art. 55 - Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidades de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V- aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

Ora, é evidente que o art. 11, § único, letra “d” discrimina o fato gerador da contribuição social de que se trata: o lucro. O art. 15 conceitua seu contribuinte: as empresas, quer constituídas sob a forma de sociedades, quer sob a forma de firmas individuais. O art. 23 determina sua base de cálculo e a alíquota: 10% sobre o lucro líquido ajustado, antes da provisão do imposto de renda. Essas disposições já fornecem o bastante para constituir qualquer espécie tributária, mas o legislador prosseguiu: no art. 30 trata da forma de arrecadação, no art. 33 dispõe sobre a fiscalização e sobre o lançamento de ofício, no art. 34 estabelece o critério de correção monetária dos débitos em atraso, e, finalmente, no art. 55 institui hipótese de isenção.

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 seguridade social, tanto que já no cabeçalho ostenta o título de Lei Orgânica da Seguridade 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 derogadas pela Lei nº 8.212, de 1991. No entanto, para sustentar a exigência da CSLL da autuada não é preciso recorrer a nenhuma 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 enjear a Lei 8.212/91, a pretexto de cuidar precipuamente 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 Tesouro Nacional). Ocorre que, embora tais aspectos, entre outros, tenham sido referidos na sentença obtida pela autuada, isso não fez 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, legítima 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.

Por fim, convém ressaltar que o STJ, na ementa de seu acórdão representativo de controvérsia (Resp nº 1.118.893 - MG (2009/0011135-9), 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. Veja-se a correspondente ementa.

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).

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:

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 reconvertidos 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).

Com efeito, há que se ter em conta que a questão dos limites da coisa julgada referente às ações que concluíram pela inconstitucionalidade 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)).

Nego provimento ao recurso quanto a esse tópico.

Do pedido de sobrestamento do processo

Nenhuma norma tributária prevê a possibilidade de sobrestar o andamento do processo administrativo até que o Poder Judiciário se pronuncie em caráter definitivo sobre determinada matéria. Como se sabe, na hipótese de suspensão da exigibilidade por força de decisão judicial, o lançamento deve ser efetuado para prevenir a decadência, sem a imposição da multa de ofício. Todavia, isso não impede que o processo siga o seu curso.

De acordo com o Ato Declaratório Cosit nº 3, de 14.02.1996, observando-se perfeita coincidência entre o objeto do processo judicial e o do processo administrativo, a tramitação deste último não é sobrestada. Em vez disso, é a sua conclusão é que se precipita, uma vez que a autoridade fiscal deve de imediato declarar encerrado o processo administrativo e definitivamente constituído na esfera administrativa o crédito tributário. Apenas ficam suspensos os atos de execução do crédito tributário, caso haja alguma medida judicial em vigor com semelhante força.

No caso presente, a autoridade fiscal não pretendeu constituir nenhum crédito tributário que estivesse com a exigibilidade suspensa por força de determinação judicial. Com efeito, ainda que o autuante possa ter-se equivocado, sua pretensão, conforme expressamente manifestado no termo de verificação fiscal, foi exigir o montante que a autuada deixou de recolher por não ter cumprido os termos da decisão judicial. Por conseguinte, não houve o propósito de incluir no lançamento a matéria que estaria amparada pela decisão judicial. Segue-se também que não se aplica ao caso em julgamento nem o artigo 63 da Lei nº 9.430, de 1996, nem o Ato Declaratório Cosit nº 3, de 14.02.1996. Se ficar demonstrado que o lançamento, ao contrário do pretendido, e em desacordo com a sua própria motivação legal e factual, abrange exigências fiscais de que o sujeito passivo estaria dispensado em virtude de decisão judicial, o que cumpre fazer é julgar improcedente o respectivo crédito tributário, e não sobrestar o andamento do processo administrativo.

Por fim, faço referência ao parágrafo único, do artigo 1º, da Portaria CARF nº 01, de 30 de janeiro de 2012, que dispõe expressamente que “o procedimento de sobrestamento de que trata o caput somente será aplicado a casos em que tiver comprovadamente sido determinado pelo Supremo Tribunal Federal – STF o sobrestamento de processos relativos à matéria recorrida, independentemente da existência de repercussão geral reconhecida para o caso”. Não há, para o caso em análise, determinação do STF nesse sentido.

Portanto, deve-se indeferir a pretensão de sobrestamento do feito.

Da alegação de imunidade dos lucros obtidos com a exportação

É infundada a tese defendida pela Recorrente segundo a qual, em virtude do disposto no artigo 149, § 2º, da CF 1988, não haveria incidência da CSLL sobre o lucro advindo das receitas de exportação.

Para bem elucidar a questão, transcreve-se adiante o inteiro teor da disposição constitucional invocada pela Recorrente.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003\)](#)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

III - poderão ter alíquotas: ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001](#))

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001](#))

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001](#))

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001](#))

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001](#))

Examinando-se detidamente o texto constitucional supra, a primeira conclusão que se tira é que não há qualquer disposição que determine de maneira taxativa e clara a imunidade do lucro advindo da receita de exportação com respeito à CSLL. Em verdade, o que se diz é que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* do artigo não incidirão sobre a receita decorrente de exportação. O *caput* do artigo, por sua vez, estabelece que compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. Logo, somente por meio de um esforço interpretativo de efeito ampliativo é que se pode entender que a CSLL esteja incluída na imunidade instituída pelo § 2º em causa.

Já de início cumpre rebater a tese da Recorrente segundo a qual as imunidades constitucionais devem receber interpretação extensiva. Em que pese à manifestação de certos autores e até de precedentes judiciais em favor dessa opinião, não existe norma interpretativa que estabeleça tal regra hermenêutica. As imunidades estabelecem privilégios e implicam perda de receita para a Administração Pública, do que resulta, indiretamente, prejuízo para o interesse público. Ainda que possa haver motivações elevadas para a instituição das imunidades, elas potencialmente conflitam com outros interesses elevados, igualmente defendidos no texto constitucional. Em se tratando de contribuições sociais, que se destinam a custear a saúde, a previdência e a assistência social de toda a população, não pode haver valor ou interesse que se lhes possa contrapor. Logo, a interpretação mais adequada para os textos instituidores de imunidades é a literal, a exemplo do que prescreve o CTN, no seu artigo 111, a respeito da suspensão ou exclusão do crédito tributário, da outorga de isenção, e da dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Tendo-se a interpretação literal em mente, chega-se a outra conclusão importante. Segundo regra primária de hermenêutica, o parágrafo de um artigo não deve ser interpretado isoladamente, mas levando-se em conta, no mínimo, todo o artigo a que pertence, sobretudo o *caput* deste. No caso do parágrafo § 2º do artigo 149 da CF 1988, é ainda mais inescapável observar essa prescrição, visto que o seu texto diz expressamente que o seu conteúdo se aplica às contribuições sociais e de intervenção no domínio de que trata o artigo ao

qual pertence. Caso quisesse que sua abrangência alcançasse indistintamente todas as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, incluindo as que se refere o artigo 195 da própria CF 1988, o legislador constituinte não teria acrescentado à parte final do cabeçalho do § 2º a expressão “de que trata o ‘caput’ desse artigo”. Uma vez que se considera que o legislador não emprega palavras desnecessárias, deve-se entender que a imunidade restringe-se às contribuições referidas no artigo 149, e não a todas e a qualquer um que figura no texto constitucional. Embora o *caput* do artigo 149 não ofereça uma definição clara de que contribuições a que se aplica, perlustrando-se todas as suas subdisposições, não se encontra nenhuma referência à CSLL nem à base de cálculo desta. Fala-se expressamente em contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, previdenciária de servidores públicos, incidente sobre a importação de bens ou até sobre a receita de exportação, mas não de contribuição incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas. Conclui-se, portanto, que o constituinte deixou de fora do âmbito da norma em causa esta última espécie de contribuição.

Não obstante, ainda que se queira desafiar o texto expresso da CF 1988 e entender que na aplicação do § 2º não se deve, em princípio e *a priori* excluir nenhuma espécie de contribuição social, nem assim seria possível dar-lhe uma interpretação tal que seu campo de incidência abrangesse a CSLL. E aqui a conclusão contrária à pretensão da Recorrente é ainda mais categórica. A imunidade em questão favorece as receitas decorrentes de exportação, ao passo que a CSLL não incide sobre receitas, mas sim sobre o lucro líquido. A identidade de uma determinada espécie tributária é definida por seu campo de incidência, pelo seu fato gerador. Diferente este, diferente a espécie tributária.

As contribuições sociais que podem ser instituídas e cobradas são as enumeradas no artigo 195 da CF 1988, nestes termos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)

O artigo supra distribui as contribuições sociais em quatro incisos. No primeiro, trata daquelas cujo sujeito passivo seja empregador, empresa ou entidade a ela equiparada, e as divide em três espécies, de acordo com o campo de incidência, a saber: sobre a remuneração do trabalho, sobre a receita ou o faturamento, e sobre o lucro. No segundo inciso, trata da contribuição devida pelos trabalhadores e pelos demais segurados da previdência social. No terceiro, sobre a receita de concursos de prognósticos. Finalmente, no quarto, da contribuição devida pelo importador de bens e serviços.

O que nos interessa no presente caso é o primeiro inciso, pois o sujeito passivo do crédito tributário se classifica como empresa. Acha-se, portanto, de acordo com o texto constitucional, sujeito a três espécies distintas de contribuição social: as incidentes sobre a remuneração dos que lhe prestam trabalho, sobre as suas receitas ou faturamento, e sobre o seu lucro.

Ora, não é preciso muita contensão intelectual para dirimir a questão. A imunidade aplica-se à contribuição incidente sobre a receita ou faturamento, mas não sobre aquela que tem como fato gerador a obtenção de lucro. A União, como se sabe, valendo-se da outorga constitucional, instituiu e arrecada duas contribuições incidentes sobre receita ou faturamento: a contribuição para financiamento da seguridade social (Cofins) e a contribuição para o PIS/Pasep. É óbvio, pois, que, a imunidade de que trata o § 2º alcança essas duas contribuições e somente elas. Tal imunidade resulta da tendência histórica, observada tanto no Brasil como na maioria dos demais países, de não cobrar tributos indiretos sobre produtos e serviços exportados. Como se entende que quem arca com o ônus dos tributos indiretos é o consumidor final, cobrá-los dos itens exportados equivale a tornar contribuinte brasileiro o consumidor residente em outro país, o que não seria justo, já que este não recebe nenhuma contrapartida em serviços da administração pública brasileira. É o que se denomina, jocosamente, exportação de tributo. Mais importante ainda é que na maioria dos países tal tributação não ocorre, o que acabaria reduzindo a competitividade dos exportadores nacionais. Daí que se decidiu excluir da incidência das contribuições incidentes sobre as receitas as operações de exportação. É por isso também que idêntica imunidade já existe há bem mais tempo em relação ao IPI e ao ICMS, que são igualmente tributos indiretos e que incidem sobre a receita de venda de mercadorias. Paralelamente, essas contribuições passaram a incidir sobre as importações, também para não haver desvantagem em relação ao produtor brasileiro, uma vez que esse paga tais contribuições ao obter receita com as mercadorias e serviços de produção nacional.

Em se tratando de tributos diretos, incidentes sobre o lucro, tais como o IRPJ e a CSLL, semelhante problema não existe. Entende-se que o contribuinte de direito dos tributos diretos coincide com o contribuinte de fato. Não existe possibilidade de transferência do ônus para outrem. Assim, de sua cobrança não decorre a chamada exportação de tributo. É por isso que a CF 1988 jamais previu a imunidade de IRPJ sobre o lucro resultante da exportação. Ora, se, para incentivar a exportação, o legislador quisesse realmente conferir imunidade da CSLL sobre o lucro obtido por empresas exportadoras, deveria ainda com mais razão dar para os mesmos contribuintes imunidade do IRPJ, pois esse tributo, no que concerne ao interesse público é menos importante que as contribuições sociais, já que o produto de sua arrecadação não é destinado ao fim nobre e prioritário de custear a saúde, a previdência e a assistência social.

Logo, ainda que, na interpretação da disposição em causa, fosse levado em consideração o aspecto teleológico, isto é, os fins almejados pelo legislador, conforme defendido pela Recorrente, nem assim se chegaria ao resultado pretendido por ela. Uma vez que o objetivo da imunidade é assegurar a competitividade das exportações brasileiras em relação a seus concorrentes internacionais, basta que sejam excluídas do campo de incidência as contribuições cujo fato gerador seja, exclusivamente, o fato gerador e a receita.

Ao contrário do que argumenta a Recorrente, não existe identidade entre receitas e lucro. Ainda que as receitas da empresa sejam computados na apuração do resultado da empresa, o lucro constitui um fenômeno econômico e jurídico de natureza completamente diferente. O lucro, por definição, importa enriquecimento da empresa, aumento de seu patrimônio líquido. A receita, contudo, contábil e isoladamente considerada, não gera necessariamente aumento de patrimônio. Não raro ela, quando resultante da venda de bens do ativo, ela implica não mais que uma troca de elementos do ativo. O bem vendido que antes figurava no ativo da empresa é substituído quer pelo montante recebido do adquirente quer pela dívida assumida por este ou por seu financiador para pagamento futuro. Se essa operação vai gerar ou não lucro, é algo que se saberá depois, quando confrontadas todas as receitas e ganhos da empresa com as despesas, custos e perdas. Eventualmente, a receita obtida com a venda de determinado bem pode até gerar perda ou prejuízo, a exemplo do que ocorre quando o preço obtido se situa abaixo do custo de aquisição ou de produção, ou quando a empresa sofre algum calote por parte do comprador. Ou ainda ter um efeito neutro, se o custo de aquisição e o preço de venda forem iguais. Além disso, o lucro pode resultar não das receitas, mas de outras fontes tais como a reavaliação de bens, a reversão ou a recuperação de despesas, ou o ganho de capital com a alienação de bens integrantes do ativo imobilizado. Muitas vezes uma empresa obtém resultado positivo com suas atividades operacionais (o que inclui a receita com a venda de mercadorias e serviços), mas, ao final, ao se levar em conta o resultado das atividades não operacionais, se apura um resultado tributável negativo. Tudo isso demonstra que não há nenhum sentido em equiparar receita a lucro. São realidades distintas e constituem fato gerador de tributos distintos. Logo, a imunidade da receita não alcança o lucro.

Equivoca-se a Recorrente ao argumentar que se o objetivo era conferir imunidade da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, não havia necessidade de aprovar uma emenda constitucional, já que havia leis que isentavam dessas contribuições as receitas decorrentes de exportação. Ora, todos sabem que imunidade constitui proteção mais forte e efetiva contra a tributação do que uma mera isenção. Enquanto aquela é assegurada pela Constituição e só pode ser retirada mediante proposta de reforma constitucional, cuja aprovação pelo Parlamento é extremamente difícil, esta pode ser revogada ou reduzida mediante a aprovação de uma mera lei ordinária.

Embora a sujeição ou não à CSLL das empresas exportadoras seja questão que se encontra submetida ao STF, que até já reconheceu a repercussão geral do assunto, isso não impede que haja lançamento de ofício do respectivo crédito tributário nem o prosseguimento até a sua conclusão do processo administrativo subsequentemente instaurado. A Recorrente não demonstra que seja parte em nenhum processo em que o STF tenha determinado a suspensão da cobrança até que haja pronunciamento definitivo sobre a questão. Nem se conhece nenhuma decisão do mesmo tribunal que suspenda a vigência da legislação tributária que determina a cobrança da CSLL com efeito *erga omnes*.

Por conseguinte, deve-se rejeitar o argumento da Recorrente e, no que diz respeito ao aspecto ora discutido, negar provimento ao recurso.

Da exclusão de efeitos da correção monetária do balanço

Tanto na apuração das antecipações mensais como do ajuste anual referentes aos anos-calendários de 2004, 2005 e 2006, a autuada excluiu do lucro líquido, entre outras, quantias indicadas sob três rubricas, a saber: 1 – deprec. adic. dif. IPC/BTN 1989, (plano verão); 2 – deprec. adic. correção monetária balanço; 3 – deprec. adic. dif. IGPM/IPCA-E 1994 (Plano Real II), conforme planilhas por ela apresentada e juntadas a folhas 179 a 184.

Intimada a apresentar a memória de cálculo dessas exclusões, bem como a justificá-las, a autuada apresentou as tabelas a folhas 172 a 174 e afirmou que as exclusões referiam-se a despesas adicionais de depreciação que foram feitas sob o amparo de decisões judiciais.

O cerne da controvérsia em relação à matéria discutida nesta subseção consiste em definir se o cálculo da despesa extraordinária de correção monetária deduzida pela autuada fez-se ou não de acordo com o determinado pelo provimento jurisdicional proferido em três diferentes ações.

O que essas ações têm em comum é que em todas elas a autuada requereu autorização para aplicar índices de correção superiores aos oficiais ou continuar a aplicar a correção monetária, a despeito de a legislação tributária a ter abolido a partir do ano-calendário de 1995. Independentemente do que foi decidido pela justiça, o que se depreende das informações prestadas à fiscalização e da argumentação contida na impugnação é que, na prática, a autuada apenas usou os índices de correção para reajustar o valor das despesas de depreciação, amortização e exaustão e das perdas resultantes das baixas de bens. O autuante glosou essas despesas, sob a justificativa de que a correção monetária complementar deveria abranger não só essas rubricas, mas o balanço patrimonial como um todo, do contrário a autuada estaria extrapolando o autorizado pela Justiça. A Recorrente retorque que a autuada assim procedeu sob o amparo de decisões judiciais. Faz-se, necessário, pois, examinar o que foi pedido e o que foi concedido em cada uma das três ações.

Na primeira delas, um mandado de segurança, cujo processo recebeu o nº 94.0013185-2 (fls. 495 a 620), o autor pediu a concessão de medida liminar, nestes termos:

Diante de todo exposto, é a presente para requerer a concessão de medida liminar para o fim de recolherem o Imposto de Renda sobre o Lucro real e a Contribuição Social da Lei nº 7.689/88, apurados a partir de 1994, descontada a variação reconhecida entre a OTN de NCz\$ 6,17 e NCz\$ 6,92 (12,15%), bem como a dedução integral da diferença de IPC/BTNF de 1990, sem qualquer postergação, como pretendeu a Lei nº 8.200/91, efetuadas como se fossem ajustes de exercícios anteriores como lhes faculta a legislação societária (arts. 193, §§ 1 e 2º, e 219 do Regulamento do Imposto de Renda), pelos fundamentos invocados com todos os efeitos daí decorrentes, tais como os de depreciação e amortização dos bens do ativo permanente.

Na mesma ação, o pedido permanente foi vazado nos seguintes dizeres:

Finalmente, requer a Impetrante se digne V.Exa. a:

I – Conceder-lhe a medida liminar como acima pleiteado.

II – Notificar a autoridade coatora, para prestar suas informações no prazo legal.

III – Conceder a ordem, julgando totalmente procedente o pedido da Impetrante, confirmando-se a liminar, para que assegure o direito líquido e certo de deduzir fiscalmente as despesas de 1989 computando-se a variação do IPC de janeiro de 1989 de 70,28%, substituindo-se a OTN de NCz\$ 6,92 pela NCz\$ 10,51, a qual espelha a inflação real do período, segundo o IBGE e arts. 5º e 6º do DL 2.283/86, bem como a dedução integral da diferença do IPC/BTNF de 1990, sem qualquer postergação como pretendeu a Lei nº 8.200/91, na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social apurados a partir de 1994, como se fosse ajuste de exercícios anteriores (art. 186, § 1º, da Lei nº 6.404 e arts. 193 e 219 do RIR/80), com todos os efeitos daí decorrentes, tais como os de depreciação, amortização e baixa dos bens do ativo permanente.

A sentença foi proferida e a sua parte dispositiva ostenta os seguintes dizeres:

Sob esses fundamentos, CONCEDE-SE EM PARTE A SEGURANÇA impetrada por Samarco Mineração S/A contra ato do Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte, reconhecendo o direito da empresa Impetrante de deduzir fiscalmente as despesas de 1989 (computando-se a variação do IPC de janeiro de 1989 de 70,28%, substituindo-se a OTN de NCZ\$6,92 pela de NCz\$10,51).

Esse dispositivo é que se encontra produzindo efeitos, visto que os recursos de apelação interpostos tanto pela União quanto pela impetrante ainda se acham pendentes de apreciação.

A segunda medida judicial proposta pela autuada foi uma ação ordinária, cujo processo recebeu o nº 96.00.25764-7 (fls. 695 a 775). Na petição inicial o pedido encontra-se formulado nos seguintes dizeres:

Finalmente, requer a Autora se digne V.Exa. a:

I – Conceder-lhe a TUTELA ANTECIPATÓRIA, nos termos em que requerida acima;

II – Ordenar a Citação da União Federal, na pessoa de seu representante legal;

III – Processada a presente ação na forma da lei, seja seu pedido ao final julgado procedente, pelos fundamentos apresentados, confirmando-se a medida antecipatória, para que se declarem inconstitucionais os efeitos fiscais decorrentes da aplicação do artigo 38 da Lei nº 8.880/94, reconhecendo-se o direito à dedução, na apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social, das despesas de depreciação, exaustão, amortização e baixas do ativo permanente decorrentes da utilização do IGP-M em julho e agosto de 1994, ou subsidiariamente, de julho a dezembro/94, pelo mesmo índice ou

outro que V.Exa. entenda ser aplicável, com base no art.2º da Lei nº 8.383/91, em substituição ao IPCA-E expurgado, e ainda o reconhecimento do direito de proceder à exclusão dos montantes referentes à reversão de adições temporárias, devidamente atualizadas pelo índice pleiteado;

IV – Requer, por fim, a condenação da União ao pagamento das custas processuais, honorários advocatícios e demais verbas de sucumbência.

A tutela antecipada foi indeferida e a sentença foi denegatória do pedido. A autuada interpôs apelação, mas o julgamento em segunda instância continua pendente. Portanto, até agora desta segunda ação não resultou qualquer provimento judicial favorável a autuada, nem mesmo provisório.

Já na terceira ação, outro mandado de segurança, que tramita sob o nº 1999.38.00.015491-4 (fls. 624 a 693), o pedido se acha vazado nos seguintes termos:

Finalmente, requer a Impetrante se digne V. Ex.^a a conceder a medida liminar para assegurar o seu direito líquido e certo de compensar, com fundamento no artigo 66 da Lei nº 8.383/91, com parcelas vincendas de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro, os valores indevidamente recolhidos a este título, Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro, respectivamente, em função da extinção da correção monetária de balanço promovida pelo art. 4º da Lei nº 9.249/95, bem como o direito de efetuar ajuste de exercícios anteriores (art. 186, § 1º da Lei nº 6.404/86 e art. 193, §2º e 219 do RIR/04), na apuração destes tributos, e conseqüentemente, deduzir as despesas de depreciação, exaustão, amortização e baixas de bens do ativo permanente, decorrentes de utilização do índice da variação da UFIR, ou ainda outro índice (IGP-M da Fundação Getúlio Vargas, por exemplo) que V.Ex.^a considere mais apropriado juridicamente.

Requer, outrossim, seja notificada a autoridade coatora para prestar suas informações no prazo legal e, após, o parecer do douto representante do Ministério Público Federal, seja concedida a segurança definitiva que lhe garanta o exercício do direito de expurgar de seus resultados, através do procedimento de correção monetária do balanço, a partir do ano-base de 1998 (exercício financeiro de 1999), a parcela referente ao lucro fictício decorrente da vedação promovida pelo art. 4º da Lei nº 9.249/95, da correção das demonstrações financeiras para efeito fiscal, a qual não é passível de tributação por parte do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, lhe sendo autorizada a compensação dos valores recolhidos a maior, pela não aplicação da correção monetária devida, com todos os efeitos daí decorrentes, tais como os de depreciação, exaustão, amortização e baixas do ativo permanente.

Não foi concedida a medida liminar, mas a sentença foi concessiva do mandado de segurança, assim expressando-se o juiz textualmente:

Em face do exposto, concedo a segurança para declarar o direito de a impetrante efetuar a partir de 1998 o lançamento contábil da correção monetária no seu balanço patrimonial, pela variação da UFIR, bem como o direito à compensação das parcelas pagas a maior a título de imposto de renda e de contribuição social sobre o lucro, com os valores vencidos destes mesmos tributos, em razão da não-aplicação da correção monetária a partir de 1996, ressalvando à Fazenda a aferição de exatidão das quantias elencadas. Despesas, pela União. Sem honorários, nos termos do Enunciado n. 105 da súmula/STJ. Com ou sem recurso, por força do reexame necessário, subam os autos à superior instância.

O dispositivo supra é que continua produzindo efeitos, uma vez que, embora a Fazenda Nacional tenha interposto apelação, esta foi recebida apenas com efeito devolutivo e ainda se encontra pendente de apreciação.

Quer levando em conta tanto os pedidos formulados nessas ações, quer o os provimentos judiciais nelas proferidos até agora, é inevitável concluir que a Recorrente se equivoca ao sustentar que a autuada estava judicialmente autorizada a fazer correção complementar apenas das despesas fiscais, e não das demais contas integrantes do balanço patrimonial sujeitas à correção monetária, quando este procedimento contábil ainda era obrigatório para todos os contribuintes.

Em verdade, apenas na segunda ação, a de nº 96.00.25764-7, a autora limita específica e expressamente o seu pedido ao reconhecimento do direito de deduzir as despesas de depreciação, exaustão, amortização e decorrente de baixa que resultarem na aplicação de índices inflacionários. Essa ação, porém, não produziu nenhum provimento favorável à autuada, visto que foram inteiramente denegatórias tanto a decisão a respeito da tutela antecipada como a sentença. Portanto, se considerada apenas essa ação, não existe amparo algum para a tese da Recorrente.

Quanto às duas outras ações, embora delas tenha resultado provimento favorável à autuada, ainda não transitado em julgado, nenhum desses provimentos abona o procedimento por ela adotado. No mandado de segurança nº 94.0013185-2, as despesas de depreciação e amortização dos bens do ativo permanente são mencionadas apenas em caráter exemplificativo, e o que efetivamente se pede é o direito de aplicar um índice maior de correção monetária com todos os efeitos daí decorrentes. Na sentença o juiz concede parcialmente o pedido, autorizando a adoção do índice de correção monetária maior, sem limitar os seus efeitos à eventual dedução de despesas de depreciação.

Já na terceira ação, o mandado de segurança nº 1999.38.00.015491-4, esse aspecto é ainda mais claro, pois, o dispositivo da sentença diz textualmente que se reconhece à impetrante o direito de efetuar a partir de 1998 o lançamento contábil da correção monetária no seu balanço patrimonial pela variação da Ufir. Ou seja, é indiscutível que a Justiça não lhe permitiu aplicar a correção apenas sobre o valor das despesas de depreciação, mas sobre todas as contas do balanço a ela sujeitas. A esse respeito, a decisão judicial é categórica. Embora o pedido definitivo da impetrante possa parecer ambíguo, no máximo o que se pode dizer que ele difere do dispositivo da sentença por ter o autor postulado, segundo suas próprias palavras, o direito de expurgar do seu resultado a parcela do lucro resultante da determinação legal que **aboliu a correção monetária. Isto é, o que buscava não era o direito de inflar suas despesas de**

depreciação, mas simplesmente o de não tributar eventual lucro resultante da falta de correção, diminuindo o seu lucro tributável, ou aumentando seu prejuízo fiscal, mas sim não pagar mais tributo em virtude da determinação legal.

A Recorrente argumenta que o dispositivo da sentença deve ser interpretado em função do pedido, de tal sorte que se o juiz decidisse conceder mais do que foi concedido a sentença seria nula e não produziria efeito. Acrescenta ainda que no caso presente o juiz teria acolhido integralmente o pedido do autor, de modo que, em vez do dispositivo da sentença, se deve entender que é o pedido que produz efeitos.

Contudo, a argumentação da Recorrente é falha. Em primeiro lugar, porque no caso presente, ao determinar que se faça a correção monetária do balanço, o juiz não decidiu além do que pediu o autor, mas no máximo menos do que ele teria pedido, pois como vimos, o autor não pediu especificamente que se fizesse a correção de umas determinadas contas ou despesas, mas que fosse aplicada correção de modo tal que se expurgasse o lucro resultante da abolição da própria correção. Noutras palavras, o autor pretendeu que o juiz lhe concedesse o direito de corrigir o balanço apenas quando isso lhe fosse vantajoso. O juiz determinou que se fizesse em qualquer caso, ainda que o resultado não fosse positivo ao autor. Isso significa que o dispositivo da sentença é inferior ao que o autor pediu, não que o exceda (*ultra petita*).

Ao decidir, o juiz deve levar em conta não apenas o pedido do autor, mas também a defesa do réu, sobretudo porque a sentença, síntese do processo, deve resultar do exercício do contraditório por ambas as partes em disputa. Além disso, o juiz deve ter em mente todo o ordenamento jurídico, visto que suas decisões não podem violar as leis vigentes no país. E em face do brocardo *jura novit curia*, o juiz pode aplicar qualquer norma em vigor na época dos fatos levados à juízo e sobre os quais terá de decidir, independentemente de a norma ter ou não sido invocada pelas partes. Logo, a sentença jamais poderá ser um reflexo mero e simples do pedido do autor e não pode ser interpretada apenas em função do que esse postula e da proporção de seu acolhimento pelo juiz. A sentença é, na verdade, o fruto da combinação de pelo menos três fatores (o pedido, a contestação e conhecimento jurídico do juiz), razão pela qual jamais se confunde com o pedido.

Caso ao autor da ação pareça que haja contradição na sentença do juiz, pois por um lado teria afirmado que acolhe o seu pedido, mas ao cabo determina que faça algo que não lhe seja favorável ou que não corresponda exatamente ao que tenha postulado, não se pode simplesmente pretender que a parte vencida considere nulo o dispositivo da sentença e em vez de lhe dar cumprimento, cumpra o pedido do autor. Ora, em se tratando de decisão judicial, a ordem que deve ser cumprida é a emanada do juiz, e não uma derivada diretamente do pedido do autor do ação, sobretudo no caso de uma ordem expedida no âmbito dum mandado de segurança, cujo descumprimento pode até redundar na prisão da autoridade coatora. Também nas ações de execução, o que se executa é o dispositivo da sentença ou do acórdão, e não as postulações das partes interessadas. Por fim, de acordo com o artigo 471 do CPC é o dispositivo da sentença que faz coisa julgada e somente este. Não fazem coisa julgada as questões incidentes decididas no curso do processo, a verdade dos fatos estabelecida na fase de instrução, e nem sequer os motivos de decidir. Muito menos fará coisa julgada o pedido do autor.

Embora os artigos 459 e 460 do CPC estabeleçam que o juiz proferirá a sentença acolhendo ou rejeitando, no todo ou em parte, o pedido formulado pelo autor, e que **lhe é vedado proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como**

condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado, daí não se segue que não se deva cumprir decisão judicial a pretexto de que essas regras foram descumpridas. Supondo-se que haja imperfeições na decisão judicial, não cabe aos interessados decidir, com base em suas próprias convicções, que parte da sentença é válida ou que parte deve ser cumprida.

Evidentemente, a compulsoriedade das decisões judiciais ficaria inteiramente minada se fosse permitido às partes as interpretar e cumprir segundo suas próprias interpretações, seja invocando o conteúdo do pedido formulado, seja tomando qualquer outro parâmetro. Eventuais imperfeições da sentença devem ser corrigidas pelos meios processuais adequados, conforme previsto nas leis processuais. O primeiro desses meios postos à disposição das partes que se sentirem prejudicadas são os embargos de declaração, em seguida a apelação e, por fim, no caso extremo, a ação rescisória (artigos 485, 496, 513, 535 do CPC), sem contar os recursos próprios das decisões proferidas em segunda instância. Mas somente do eventual acolhimento total ou parcial de alguma dessas medidas é que sobrevirá alteração dos termos da sentença. Enquanto não modificada, substituída ou anulada pela autoridade judicial investida da competência para tal mister, a sentença deverá produzir efeitos nos termos em que foi proferida.

Em resumo, das três ações propostas pela Recorrente, a única em que pede expressa e exclusivamente a correção do valor das despesas de depreciação não lhe produziu até agora nenhum provimento favorável, de modo que qualquer dedução de correção monetária complementar a esse pretexto é cabalmente indevida. Quanto às duas outras ações, ainda que a autuada tenha nelas obtido decisões favoráveis, estas não autorizam a correção apenas das despesas de depreciação, mas sim de todas as contas patrimoniais que devem ser corrigidas. Não há, portanto, nenhum amparo judicial para o procedimento adotado pela autuada.

De qualquer forma, é absurda e decorre duma compreensão errônea dos fins e do mecanismo da correção monetária a pretensão expressa pela Recorrente de que a adoção de um índice maior de correção, ou de que o restabelecimento deste procedimento, apesar de abolido desde 1995, produza, por si só e isoladamente, o aumento do valor das despesas de depreciação, amortização ou com a baixa de bens.

Diferentemente do que equivocadamente argumentam alguns, a correção monetária foi instituída não com o propósito de evitar que as empresas sofressem tributação de lucro fictício de origem inflacionária. O intuito verdadeiro do legislador ao instituir foi impedir que, no longo período em que o Brasil padeceu com inflação crônica e de índices crescentes (que cobre quase toda a segunda metade do século XX), as demonstrações financeiras perdessem a capacidade de retratar a real situação patrimonial e os resultados das empresas. Esse objetivo viria a ser claramente enunciado no Decreto nº 2.341, de 29.06.1987, que dispõe textualmente:

Art. 2º A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do Imposto de Renda de cada período-base.

As distorções geradas pelas altas generalizadas de preços decorrem de uma peculiaridade da contabilidade. Em princípio, os valores dos bens e direitos pertencentes à empresa, assim como as contas representativas de obrigações para os titulares individuais, sócios ou acionistas (as que integram o patrimônio líquido) figuram na contabilidade pelo seu

custo histórico de aquisição ou de realização, ao passo que se permite que seja atualizado o saldo das contas representativas de obrigações para com terceiros ou de créditos a receber de terceiros, cujos contratos tenham cláusula de correção, ou que estivessem sujeitas a correção por determinação legal. Embora o valor do ativo permanente e do patrimônio líquido, aumentasse de valor em virtude da inflação, esse aumento não era reconhecido na escrituração, o que dava um peso excessivo àquelas obrigações e direitos sujeitas à correção em virtude de cláusula contratual ou determinação legal. A correção monetária veio então estender a atualização ao saldo de todas as contas representativas de bens, obrigações e direitos que igualmente sofriam alteração de valor pelo fenômeno inflacionário. Isso fica evidente pela redação original da disposição adiante transcrita da Lei nº 6.404, de 1976:

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

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

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

b) os saldos das contas do patrimônio líquido.

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

§ 3º As contrapartidas dos ajustes de correção monetária serão registradas em conta cujo saldo será computado no resultado do exercício.

Antes de ser abolida com efeitos a partir de 1996 pela Lei nº 9.249, de 1995, a última norma em vigor que determinava a correção monetária provinha da Lei nº 7.799, de 1989, por sua vez incorporada pelo artigo 396 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 (RIR 1994), nestes termos:

Art. 396. Os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional, sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do período-base, serão computados na determinação do lucro real mediante os seguintes procedimentos (Lei n.º 7.799/89, art. 4º):

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

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

b) das contas representativas do custo dos imóveis não classificados no ativo permanente;

c) das contas representativas das aplicações em ouro;

d) das contas representativas de adiantamentos a fornecedores de bens sujeitos à correção monetária, inclusive aplicação em consórcio, salvo se o contrato prever a indexação do crédito no mesmo período da correção;

e) das contas representativas de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas ou associadas por qualquer forma, bem como dos créditos da empresa com seus sócios ou acionistas;

f) das contas devedora e credora representativas de adiantamento para futuro aumento de capital;

g) das contas integrantes do patrimônio líquido;

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

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

IV - cômputo no lucro real do saldo da conta de que trata o inciso II, se credor, observado o disposto na Seção III deste Capítulo.

Basicamente o que se corrigia era, portanto, o saldo das contas do ativo permanente e do patrimônio líquido. As contas do ativo permanente tem necessariamente saldo devedor e representam bens e direitos da empresa. A sua correção aumentava o valor contábil das riquezas pertencente à empresa. Por isso, a contrapartida dessa correção era contabilizada como receita de correção monetária. Já as contas do patrimônio líquido em geral têm saldo credor e representam os direitos que o titular individual, os sócios ou os acionistas podem reivindicar da empresa, seja na forma de distribuição futura de lucros e dividendos, seja na forma de restituição do capital investido na hipótese de dissolução da empresa ou de retirada de um dos sócios. Excepcionalmente, na hipótese de ter a empresa acumulado prejuízos a ponto de o patrimônio líquido se tornar negativo, ele deixa de representar direitos dos sócios para com a empresa. Via de regra, porém, a correção do patrimônio líquido gerava uma despesa de correção monetária, pois aumentava o valor das obrigações da empresa para com o seu titular individual, sócios ou acionistas.

No que concerne às despesas de depreciação, amortização, exaustão ou decorrentes da baixa de bens, de acordo com as regras do RIR 1994, não se corrigia propriamente o seu valor, mas a correção monetária indiretamente aumentava o seu montante, porque o seu cálculo incidia sobre o valor de contas cujo saldo já tivesse sido corrigido. Depreciação, exaustão ou amortização consistem na perda do valor dum bem ou direito em virtude de seu desgaste pelo uso, de obsolescência ou de esgotamento de sua capacidade produtiva. São calculadas mediante a aplicação de um índice sobre o valor residual do bem registrado na escrituração. Não havendo mais saldo residual, não haverá o que depreciar, exaurir ou amortizar. As contas acumuladas de depreciação, amortização e de exaustão registram o quanto, até a data do encerramento de determinado balanço, foi depreciado, amortizado ou exaurido dos bens a que se referem. Por isso mesmo, seu valor nunca pode ser superior a esses mesmos bens. Nas demonstrações financeiras essas contas, cujo saldo é credor,

figuram no balanço, não obstante, no ativo permanente, como contas redutoras dos saldos das contas dos bens a que se referem.

Isso significa que a adoção de um índice de correção monetária superior ao oficial ou mesmo efetuar correção monetária após a sua abolição somente pode gerar despesa complementar de depreciação ou de suas congêneres se antes disso o valor do bem a ser depreciado for corrigido. Ou seja, embora a depreciação seja uma despesa, o aumento do seu valor em decorrência da correção monetária gera necessariamente uma receita correspondente à atualização do bem a ser depreciado. Como cada registro de depreciação nunca corresponde à totalidade do bem, mas a um percentual dele, o acréscimo no valor da despesa da depreciação que resultar da adoção dum índice superior de correção (ou de um índice qualquer, quando a legislação proíbe a correção), será sempre inferior à receita de correção monetária gerada pela atualização do valor do bem. Noutras palavras, no que concerne especificamente à despesa de depreciação, o efeito líquido do aumento de seu valor pela correção monetária complementar é inteiramente contrabalançado pela receita gerada pela correção do valor do bem a que se refere.

Raciocínio equivalente se aplica em relação a eventual perda com a baixa de bens. Tal perda ocorre quando um determinado bem é alienado por preço inferior ao seu valor contábil residual, ou quando, em virtude de algum acidente ou de desgaste absoluto ele perde inteiramente o seu valor de venda (a exemplo de roubo, destruição por incêndio). Semelhantemente, qualquer correção monetária complementar somente causará o aumento da despesa com a baixa se o valor do bem for previamente corrigido. Mas a correção do valor de bem gera uma receita de correção monetária. Esta receita, por sua vez, deverá ser igual ao valor do aumento da perda resultante da própria correção monetária complementar. É nulo, portanto, o efeito líquido de uma correção monetária complementar sobre perda com a baixa de bens.

A explicação supra encontra respaldo nas normas do RIR 1994 a respeito do assunto, segundo o qual:

Art. 401. Os bens e direitos do ativo sujeitos a correção monetária e os valores registrados em contas do patrimônio líquido, baixados no curso do período-base, serão corrigidos monetariamente a partir do dia do último balanço corrigido até o dia em que a baixa for efetuada, e a contrapartida da correção será registrada na conta de que trata o inciso II do art. 396 (Lei n.º 7.799/89, art. 5º).

§ 1º Os bens e valores acrescidos no curso do período-base serão corrigidos monetariamente a partir do dia do acréscimo até o dia em que a baixa for efetuada (Lei n.º 7.799/89, art. 5º, § 1º).

§ 2º Serão corrigidas monetariamente, na forma deste artigo, as contas retificadoras correspondentes aos bens e valores baixados (Lei n.º 7.799/89, art. 5º, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica em relação aos imóveis de venda das empresas que se dediquem a compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis (Lei n.º 7.799/89, art. 5º, § 3º).

(...)

Art. 412. Na baixa de bens do ativo imobilizado e dos respectivos encargos serão observadas as seguintes normas (Leis n.ºs 7.799/89, art. 17, e 8.383/91, art. 48):

I - o valor do bem baixado será determinado mediante o seguinte procedimento:

a) serão identificados o valor original (art. 406, § 1º) e a data de aquisição do bem a ser baixado, inclusive dos acréscimos ao custo, e reavaliações ocorridas antes do início do período-base;

b) o valor do bem será convertido para UFIR diária mediante sua divisão pelo valor desta no dia da aquisição e de cada acréscimo ao custo ou reavaliação, e o valor do bem em UFIR diária será registrado como baixa no Razão Auxiliar em UFIR diária;

c) a baixa na escrituração comercial será efetuada pelo valor determinado mediante a multiplicação do valor do bem em UFIR diária (alínea "b") pelo valor desta no dia em que a baixa for efetuada;

d) se tiver havido, no período-base da correção, acréscimos ao custo do bem baixado, esse acréscimo será adicionado:

1. ao valor de baixa de que trata a alínea "b", pelo seu valor em UFIR diária;

2. ao valor de baixa de que trata a alínea "c", pelo seu valor em cruzeiros reais determinado mediante a multiplicação do seu valor em UFIR diária (número 1) pelo valor desta no dia em que a baixa for efetuada;

II - o valor da depreciação, amortização ou exaustão acumulada correspondente ao bem baixado será determinado mediante o seguinte procedimento:

a) com base na taxa anual do encargo e na data da aquisição e dos acréscimos ao custo e reavaliações do bem a ser baixado, será determinada a percentagem total da depreciação, amortização e exaustão até o balanço do período-base anterior;

b) a percentagem de que trata a alínea anterior será aplicada sobre o valor do bem em UFIR diária no balanço do período-base anterior (inciso I, alínea "b"), e o produto será o valor dos encargos em UFIR diária a ser registrado no Razão Auxiliar em UFIR diária;

c) se tiver havido, no período-base da correção, dedução de quotas de depreciação, amortização ou exaustão do bem baixado, os valores dessas quotas em UFIR diária serão adicionados ao determinado nos termos da alínea anterior;

d) o valor a ser baixado na escrituração será o produto dos encargos expressos em UFIR diária (alíneas "b" e "c") pelo valor da UFIR diária no dia em que a baixa for efetuada.

Art. 413. As quotas de depreciação, amortização e exaustão a serem registradas na escrituração comercial como custo ou despesa operacional serão determinadas com base no Razão

Auxiliar em UFIR diária, observadas as seguintes normas (Leis nºs 7.799/89, art. 18, e 8.383/91, art. 48):

I - a quota anual em UFIR diária será o produto da taxa anual de depreciação ou amortização, ou da percentagem de exaustão, sobre o valor do bem em UFIR diária constante do Razão Auxiliar em UFIR diária;

II - a quota mensal em UFIR diária será igual ao valor apurado conforme o item I dividido pelo número de meses do ano-calendário;

III - a quota em UFIR diária será registrada na conta do encargo no Razão Auxiliar em UFIR diária, e o montante da quota a ser lançado na escrituração comercial será determinado mediante a conversão da quota em UFIR diária para cruzeiros reais:

a) pelo valor médio da UFIR diária em cada mês, se registrada por ocasião do encerramento do período-base mensal;

b) pelo valor médio da UFIR diária no período-base da correção, se registrada por ocasião do balanço do encerramento do período-base anual.

§ 1º A quota anual em UFIR diária será ajustada proporcionalmente no caso de período-base com duração inferior a doze meses, e de bem acrescido ao ativo, ou dele baixado, no curso do período-base (Leis nºs 7.799/89, art. 18, § 1º, e 8.383/91, art. 48).

§ 2º No caso de acréscimo ao custo de bens existentes no início do período-base e de bens acrescidos ao ativo durante o período-base, a conversão da quota em UFIR diária para cruzeiros reais será feita nos termos da alínea "a" do inciso III ou pelo valor médio da UFIR diária no período compreendido entre o dia do acréscimo e o dia do balanço objeto da correção, conforme o caso (Leis nºs 7.799/89, art. 18, § 2º, e 8.383/91, art. 48).

Em decorrência tanto da legislação, como da própria mecânica e lógica da correção monetária, a aplicação dum índice complementar de correção monetária somente poderia gerar uma despesa adicional para a pessoa jurídica se o saldo total de todas as contas geradoras de despesa de correção monetária fosse superior ao saldo total de todas as contas geradoras de receita de correção monetária. No caso concreto em julgamento, é fácil verificar que essa possibilidade não existe. Com efeito, de acordo com os dados das declarações de rendimento da auçada nos anos-calendários de 2003, 2004, 2005 e 2006 apresentavam os seguintes números:

| ANO-CALENDÁRIO | ATIVO PERMANENTE | PATRIMÔNIO LÍQUIDO |
|-----------------------|-------------------------|---------------------------|
| 2003 | 1.446.380.340,54 | 1.024.377.731,69 |
| 2004 | 1.462.662.687,39 | 998.786.687,20 |
| 2005 | 1.741.824.203,67 | 1.306.983.484,82 |

| | | |
|------|------------------|----------------|
| 2006 | 2.129.074.411,86 | 916.429.453,92 |
|------|------------------|----------------|

Em face dos números do quadro supra, que retratam a situação patrimonial da autuada no ano-calendário anterior aos anos-calendários abrangidos pelo lançamento, e também nestes, a aplicação de um índice complementar de correção monetária ou de qualquer índice, estando tal procedimento vedado pela legislação, teria como efeito líquido, necessariamente, um aumento de suas receitas tributáveis. Note-se que no valor do ativo permanente já está computado o montante correspondente às contas redutoras de depreciação, amortização e exaustão acumulada.

Ao contrário do pretendido pela Recorrente, em virtude também do demonstrado no quadro supra, é desnecessário que a autoridade fiscal, para convalidar a glosa das supostas despesas complementares resultantes da correção monetária tardia, refizesse o cálculo do lucro inflacionário da autuada. Se isso fosse feito, o resultado é que não só se mostrariam indevidas as despesas complementares em decorrência da correção monetária, como também ficaria caracterizada omissão de receita de correção monetária.

Além disso, não se deve confundir lucro inflacionário com correção monetária. De acordo com a própria Recorrente, o que a autuada pretendia era apenas aumentar o valor de suas despesas dedutíveis com aplicação de índices complementares de correção monetária. Todavia, lucro inflacionário é o resultado eventual de vários procedimentos e não resulta necessariamente da correção monetária das contas integrantes das demonstrações financeiras.

De acordo com o artigo 416 do RIR 1994 e com o artigo 21 da Lei nº 7.799, de 1989, considera-se lucro inflacionário, em cada período-base, o saldo credor da conta de correção monetária ajustado pela diminuição das variações monetárias e das receitas e despesas financeiras computadas no lucro líquido do período-base. Ou seja, só haverá lucro inflacionário se a soma do eventual saldo credor de correção monetária, das receitas financeiras e das variações monetárias ativas for superior à soma de eventual saldo devedor da correção monetária, das despesas financeiras e das variações monetárias negativas. Sendo positivo o resultado dessa operação, isso significa que a empresa obteve um lucro tributável maior. Nessa hipótese, a legislação permitia que a autuada diferisse esse lucro inflacionário para anos-calendários posteriores, à medida que sua realização efetiva ocorresse, observados percentuais mínimos de realização.

No presente caso, porém, o que se discute é se a aplicação de índices complementares de correção ou da adoção desta embora esteja vedada pela legislação, pudesse resultar no aumento de suas despesas. Estando demonstrado que, no caso da autuada, isso não poderia ocorrer, torna-se ocioso qualquer outro procedimento, e devem ser consideradas plenamente justificadas as glosas fiscais.

Devem, por conseguinte, ser mantidas integralmente as exigências fiscais correspondentes a matéria aqui discutida.

Da aplicação concomitante das multas de ofício proporcional e isolada.

Conforme relatado, há concomitância das multas de ofício isoladas e proporcionais.

Quanto a essa matéria, este Colegiado possui entendimento sedimentado, no sentido de sua inaplicabilidade. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

“ (...) No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de **falta de pagamento** ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexacta, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”*

.....
§ 1º *As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

I-- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos

.....
*IV - isoladamente, no caso de **pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo**, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;” (Grifei)*

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º *Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:*

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

(...)”

Reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas, mesmo após a vigência das alterações da Lei 11.488/2007.

Isso porque, é sabido que um dos fatores que levou a mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que a época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

“(...

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis;

(...)” Grifei.

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto a impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual. Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir no parágrafo §1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência. Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Portanto, as multas de ofício isoladas, concomitante às multas proporcionais, devem ser exoneradas.

Conclusão

Diante do exposto, Voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento suscitada para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para exonerar as multas isoladas, por concomitante às multas proporcionais.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.