



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

Processo nº 15504.015166/2009-73
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1402-001.971 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de dezembro de 2015
Matéria CSLL
Embargante SAMARCO MINERAÇÃO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO PARA SANAR CONTRADIÇÃO/OMISSÃO PRESENTE.

Constatada a existência de contradição ou dúvida quanto aos fundamentos do voto condutor do aresto, acolhem-se os embargos para fins sanar e esclarecer a decisão.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento aos embargos de declaração e manter a decisão nos termos do Acórdão 1402-001.358. Ausente o Conselheiro Manoel Silva Gonzalez.

Documento assinado digitalmente conforme (assinado digitalmente).

Autenticado digitalmente em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 11/01/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 12/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 15504.015166/2009-73
Acórdão n.º **1402-001.971**

S1-C4T2
Fl. 1.837

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO, FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, LEONARDO LUIS PAGANO GONÇALVES e DEMETRIUS NICHELE MACEI.

Relatório

Trata o presente da análise dos EMBARGOS DE DECLARAÇÃO opostos por SAMARCO MINERAÇÃO S.A. (fls. 1.162-1.178), já identificada nos autos, contra o Acórdão 1402-001.358 (fls. 997-1.054), proferido por esta 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário da Contribuinte.

Em que pese o lançamento original ter tratado da apuração de crédito tributário relativo ao IRPJ, à CSLL e à multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada, relativos aos anos-calendário 2004, 2005 e 2006, importa consignar que os embargos ora analisados tem por objeto apenas a exigência relativa à falta de declaração e recolhimento da CSLL incidente sobre as bases positivas apuradas anualmente, 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.

Delimita-se, portanto, a matéria a ser discutida a essa exigência.

Passo a sintetizar os fatos de interesse.

A empresa teve em seu favor ação judicial, proposta em 1990, 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 Impetrante e a União, com pedido de declaração incidental da inconstitucionalidade da cobrança da Lei nº 7.689, de 1988.

O acórdão transitou em julgado em 1993, havendo a formação da coisa julgada na ação ordinária, pela qual o Poder Judiciário reconheceu a inexistência de relação jurídica que obrigue a empresa ao recolhimento da CSLL com base no artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988.

A autuação se deu, em apertada síntese, com base nos argumentos a seguir explicitados:

- reconhece o trânsito em julgado da ação judicial;
- entende que, 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.
- argumenta que desde então já não se duvida da validade da norma. Tanto é que o Senado Federal, fundando-se nessa decisão, 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.

- entende que os tributos de trato sucessivo constituem um sistema de bases correntes, o que impede a constituição de coisa julgada.
- argumenta, também, que contribuintes que tenham a seu favor decisão judicial transitada em julgado, declarando a inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo, podem ser cobrados em razão de legislação superveniente que modifique o tributo em sua essência.
- aduz que 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. Argumenta, nesse sentido, que para instituir um tributo, a lei deve definir-lhe os contribuintes, o fato gerador, a alíquota e base de cálculo, e que nenhum desses elementos faltaria à Lei nº 8.212, de 1991: 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; o artigo 33 dispõe sobre a fiscalização e sobre o lançamento de ofício; o artigo 34 estabelece o critério de correção monetária dos débitos em atraso.
- conclui que, pelo amplo tratamento que lhe conferiu, a Lei nº 8.212, de 1991, legitimaria por si só a exigência da CSLL.

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.

O acórdão de recurso voluntário, quanto a esse tópico, manteve a exigência da CSLL conforme lançada. Veja-se a ementa daquele acórdão:

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.

Inconformada, a Interessada opôs embargos de declaração argumentando que há no acórdão embargado contradição e omissão quanto à apreciação do tema discutido nos autos pela sistemática dos recursos repetitivos.

Alega, primeiramente, haver contradição no acórdão embargado: reconhecida a formação da coisa julgada, a decisão embargada centrou sua análise nos efeitos da coisa julgada e no seu alcance temporal. Entende que a obediência à decisão proferida pelo Poder Judiciário em sede de recurso repetitivo e o prosseguimento da análise citada configuraria a contradição aventada. Vejam-se os termos dos embargos interpostos.

“[...]”

Data vênua, aqui um primeiro ponto importante e que deve ser objeto dos presentes embargos: cabe decisão agravada, nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno deste CARF, sem prejuízo de seguir a linha acima, acatar decisão proferida pelo Poder Judiciário, em sede de recurso repetitivo.

Portanto, sempre com todo respeito aos Ilmos. Julgadores, a primeira contradição a ser resolvida é: uma vez decidida a matéria, em sede de recurso repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça, nos termos do Regimento Interno, cabe aos Ilmos. Julgadores verificar se aquele precedente se aplica ao caso ou não; se aplicável, ainda que com ele não concorde, deve o mesmo ser obedecido; lado outro, se não aplicável o precedente, pode o CARF dar seguimento ao recurso para analisar outras questões, inclusive os efeitos da coisa julgada no caso concreto.”

Noutro giro, alega omissão no acórdão embargado. Entende incorreta a premissa utilizada de que o precedente do STJ, onde a matéria tratada nos autos foi julgada em sede de recurso repetitivo (Resp nº 1.118.893), ao fazer referência à Lei nº 8.212/91 apenas de forma restrita, na análise do seu artigo 23, não teria enfrentado o tema à luz dessa lei. Nesse sentido, argumenta que o acórdão embargado teria sido omissivo ao interpretar o precedente do STJ sem levar em conta a análise de todo o seu conteúdo.

Entendendo que a tese apresentada nos embargos opostos merecia uma análise mais aprofundada por parte deste Colegiado, com base no art. 65, §2º, do Anexo II da Portaria MF nº 256/2009 que aprovou o Regimento Interno do CARF, manifestei-me pela admissão dos embargos de declaração e consequente retorno dos autos a este Colegiado para a apreciação da matéria recorrida, objeto dos embargos ora em análise.

Manifestação aprovada pelo Presidente desta Turma, conforme despacho de fl. 1.835, retornam os autos para submissão dos embargos de declaração ao Colegiado.

É o relatório.

Voto

Os Embargos de Declaração reúnem os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Da contradição aventada

Entende a embargante, quanto a esse ponto, que, uma vez decidida a matéria, em sede de recurso repetitivo pelo STJ, nos termos do Regimento Interno deste Conselho caberia verificar se aquele precedente se aplicaria ao caso ou não.

Caso aplicável, ainda que com ele não concorde, deve o mesmo ser obedecido; caso não aplicável, pode o CARF dar seguimento ao recurso para analisar outras questões, inclusive os efeitos da coisa julgada no caso concreto.

Pois bem, após me debruçar novamente sobre o assunto, continuo entendendo que o precedente não se aplica ao caso concreto.

O precedente, conforme relatado, diz respeito ao reconhecimento pelo Poder Judiciário, com formação da coisa julgada, de 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.

Por sua vez, o lançamento em análise trata da exigência da CSLL, para exercícios posteriores à coisa julgada, fundada não somente na Lei nº 7.689/88, mas em outras que, como se verá a seguir, alteraram substancialmente a matriz de incidência do tributo.

Essa 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 REsp 1.118.893/MG, sob a relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima e de acordo com o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, a Primeira Seção acabou por confirmar a orientação predominante nesta Corte a respeito da controvérsia sobre os limites objetivos da coisa julgada, dadas as alterações legislativas posteriores ao trânsito em

julgado de sentença declaratória de inexistência de relação jurídica-tributária no tocante à contribuição social instituída pela Lei 7.689/88.

5. Agravo regimental não provido.

(grifei)

As situações acima descritas permitem 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.

Entendo que a Lei nº 8.212, de 1991, que compõe a base legal do lançamento, apresenta-se com tais características. Nesse sentido, peço vênha para reproduzir os fundamentos da decisão recorrida, que adoto como razão de decidir neste voto.

“ ...

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.

..."

Ratifico, pois, o acórdão embargado nos termos acima apresentados.

Da omissão aventada

Alega a embargante omissão no acórdão embargado. Entende incorreta a premissa utilizada de que o precedente do STJ, onde a matéria tratada nos autos foi julgada em sede de recurso repetitivo (Resp nº 1.118.893), ao fazer referência à Lei nº 8.212/91 apenas de forma restrita, na análise do seu artigo 23, não teria enfrentado o tema à luz dessa lei. Nesse

sentido, argumenta que o acórdão embargado teria sido omissivo ao interpretar o precedente do STJ sem levar em conta a análise de todo o seu conteúdo.

Com efeito, estudando novamente o caso, reafirmo a posição adotada no acórdão embargado. Veja-se o seu conteúdo, que ratifico, transcrito a partir dos fundamentos da decisão recorrida acima iniciado.

"...

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

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 Leis 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 o lançamento, assim como a

Processo nº 15504.015166/2009-73
Acórdão n.º **1402-001.971**

S1-C4T2
Fl. 1.856

decisão recorrida, leva em conta a substancia 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.

Conclusão

Diante do exposto, Voto no sentido de negar provimento aos embargos de declaração, mantendo a decisão conforme prolatada no Acórdão 1402-001.358, de fls. 997-1.054.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.