



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.000125/2001-86  
Recurso nº. : 149.531  
Matéria: : CSLL – ano-calendário: 1997  
Recorrente : Renascença Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda  
Recorrida : 8ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo- SP I  
Sessão de : 30 de março de 2007  
Acórdão nº. : 101- 96.089

CSLL- PRAZO NONAGESIMAL – EMENDA CONSTITUCIONAL nº 10/96 - Uma vez alterado o art. 72 do ADCT, para majorar a alíquota da CSLL e, especialmente, ampliar o aspecto temporal da incidência, verificando-se a alteração material do aspecto quantitativo da mesma, na aplicação da nova alíquota é de se observar a determinação de observância do prazo nonagesimal, conforme o art. 195, § 6º da Constituição Federal, em face ao período abrangido pela alteração constitucional promovida pela citada emenda.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Renascença Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda.

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 03 MAI 2007

Processo nº 16327.000125/2001-86  
Acórdão nº 101-96.089

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO, VALMIR SANDRI, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'Cil' or similar, located in the upper right quadrant of the page.

Recurso nº. : 149.531  
Recorrente : Renascença Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda

## RELATÓRIO

Contra Renascença Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda. foi lavrado Auto de Infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do ano-calendário de 1996.

O lançamento de ofício decorreu da constatação, em procedimento de revisão interna de declaração, de divergências quanto à apuração da CSLL do período.

Em impugnação tempestiva, a pessoa jurídica suscitou a nulidade por cerceamento de defesa, ante a insuficiência da descrição dos fatos e incorreta capitulação legal dos juros de mora. Quanto ao mérito, alegou ter quitado a obrigação tributária referente à CSLL pela alíquota de 18% durante o período autuado, qual seja, de janeiro a junho de 1996, conforme a legislação vigente (Lei nº 9.249/95). Aduziu que a Emenda Constitucional nº 10/96, que majorou a alíquota da CSLL para 30%, não podia atingir o período da autuação, em respeito aos princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade nonagesimal, que podem e devem ser respeitados pelos agentes julgadores administrativos investidos do poder judicante. Acrescentou que, tendo sido quitado o tributo cobrado pelo auto de infração no prazo legal, não há que se falar em multa e juros moratórios, e caso tenham sido aplicados os juros moratórios conforme a Taxa Selic, sua cobrança está prejudicada por vício de inconstitucionalidade.

A 8ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo julgou procedente em parte o lançamento, conforme Acórdão nº 7.226 , de 01 de junho de 2005.

Ciente da decisão em 19/12/2005, a interessada interpôs recurso em 13 de janeiro seguinte, conforme carimbo apostado a fl.70 , reeditando as razões declinada na impugnação e aditando considerações sobre a jurisprudência a respeito da afronta perpetrada pela EC 10/96 aos princípios constitucionais, sobre o descabimento, in casu, dos juros de mora e da multa de ofício, porque o crédito foi pago mensalmente à alíquota de 18% vigente à época. Contesta, ainda, a afirmativa da decisão recorrida, de que a opção pela apuração anual pressupõe que o valor da

Processo nº 16327.000125/2001-86  
Acórdão nº 101-96.089

contribuição seja estabelecido em 31/12/96, data em que a alíquota vigente era 30%. Insurge-se contra a Selic como juros de mora e diz que a multa de ofício não pode prevalecer, porque se trata de sucessão.

É o relatório. 



## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche as condições para seguimento. Dele conheço.

Não acolho a preliminar de nulidade suscitada. Equívocos em enquadramento legal, ainda que ocorram, não são suficientes para acarretar a nulidade do lançamento, conforme jurisprudência pacífica desta Casa. E embora reconhecendo a deficiência do auto de infração, que não descreve com clareza a infração cometida, a interessada entendeu a acusação e dela se defendeu com eficiência.

A CSLL exigida no presente auto de infração é exclusivamente decorrente da diferença entre o valor obtido pela aplicação de alíquota de 30% sobre todo o ano de 1996, e aquele apurado pelo contribuinte, com a aplicação de 18% no primeiro semestre e de 30% no segundo semestre.

Discute-se a aplicação da Emenda Constitucional nº 10/96, considerando o princípio da anterioridade mitigada.

Dispõe o artigo 2º da EC 10/96:

\*Art 2º: o art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

(...)

III- a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº. 7.689, de 15 de dezembro de 1988.\*

A seu turno, dispõem o art. 195, § 6º da Constituição Federal, e o § 1º do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

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:

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".



ADCT

Art. 72

§ 1º As alíquotas e a base de cálculo previstas nos incisos III e V aplicar-se-ão a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação desta emenda.

Assim, de acordo com o disposto no artigo 195, § 6º da Constituição Federal combinado com o §1º do artigo 72 do ADCT, a exigência da CSLL deveria ser exigível somente após decorrido o prazo de noventa dias da publicação da referida emenda.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADIN nº 2.666-DF, que questionava a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 37/2002, relacionada com a CPMF, deixou claro seu entendimento de que, havendo modificação substancial, deve ser observada a anterioridade nonagesimal.

A EC nº 10/96 trouxe alteração efetiva quanto à materialidade quantitativa (alíquota) da exação sob exame. Portanto, a majoração da alíquota só poderia ser exigível após o decurso de noventa dias.

Ocorre que a administração tributária tem entendido que quando o contribuinte opta por pagar mensalmente o imposto de renda e a contribuição social segundo bases estimadas, fazendo o ajuste com base no balanço anual, esse ajuste deve ser feito segundo a alíquota vigente em 31 de dezembro do ano-calendário, que, no caso, seria 30%.

O deslinde do litígio consiste em saber se, como entenderam a fiscalização e a decisão recorrida, estava a pessoa jurídica obrigada a apurar o ajuste anual mediante aplicação da alíquota 30% com base no balanço anual, ou poderia tê-lo feito mediante critério de proporcionalidade, para respeitar as alíquotas de 18% e 30% para cada um dos semestres.

A análise há que ser feita à luz da legislação do Imposto de Renda, eis que à Contribuição Social sobre o Lucro se aplicam as normas estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Os fatos ocorreram sob a vigência da Lei nº 8.981/95, quando o período-base de incidência eram mensal, e a pessoa jurídica poderia optar por um regime alternativo de pagamento do imposto, mediante pagamento mensal por estimativa e um ajuste ao final do ano.

De fato, estabelece a lei que: (a) o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (art. 26); (b) para

apuração do imposto relativo aos **atos geradores ocorridos em cada mês**, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mediante a aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta registrada na escrituração, auferida na atividade (arts. 27 e 28); (c) as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão : (c.1) **optar pelo pagamento** do imposto mensalmente por estimativa, deduzindo o valor pago do apurado com base no lucro real em 31 de dezembro do ano calendário, para efeito de determinar o saldo do imposto a pagar ou a compensar ; ou (c.2) determinar, mensalmente, o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, de acordo com a legislação comercial e fiscal (art. 37, § 6º).

A lei dispõe, expressamente, no seu artigo 27, que o imposto pago mensalmente, apurado por estimativa, se refere aos **atos geradores ocorridos em cada mês**.

Por conseguinte, qualquer alteração na base de cálculo ou na alíquota não pode alcançar os fatos geradores relativos a meses anteriores, ainda que para efeito da declaração anual **de ajuste**.

Em situação análoga, quando, no ano-calendário de 1999, ocorreu alteração de alíquota a partir do mês de abril, o entendimento da Secretaria da Receita Federal foi exatamente nesse sentido, como expresso no Ato Declaratório (Normativo) 03/2000, a seguir transcrito:

**O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO**, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto no art. 6º da Medida Provisória nº 1.991-13, de 13 de janeiro de 2000 e a Instrução Normativa SRF nº 081, de 30 de junho de 1999, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

I - A pessoa jurídica que tiver optado pelo regime de tributação com base no lucro real anual e recolhido a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, utilizando base de cálculo estimada, durante o ano-calendário de 1999, poderá determinar o valor da CSLL devida, com base no critério de proporcionalidade de que trata o parágrafo único do art. 3º da IN SRF nº 81, de 1999, ou com base nos resultados apurados mediante balanços ou balancetes levantados nos períodos de janeiro a abril e aplicar a alíquota de oito por cento sobre a base apurada, e de janeiro a dezembro e aplicar a alíquota de doze por cento sobre a diferença entre as bases de cálculo apuradas.

Assim, correta a apuração do ajuste em bases proporcionais.

Resta, porém, definir o período a que se aplica a alíquota de 30%. Isso porque, para cumprir a anterioridade nonagesimal prevista no § 6º do art. 196 da Constituição Federal, o termo final da contagem dos 90 dias a partir da publicação da EC 10/96 cai no curso do mês de junho, quando já iniciado, mas não

concluído, o fato gerador ro referido mês. Daí a dúvida quanto a ser aplicável a alíquota de 30% já no mês de junho, ou só a partir de julho.

Se observada a norma do art. 105 do CTN, a nova alíquota já seria aplicável ao mês de junho. Isso porque referido artigo determina que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores pendentes. Todavia, não há entendimento uniforme na doutrina quanto à permanência dessa regra após a Constituição de 1988. O entendimento que se harmoniza com o princípio da segurança jurídica, e que predomina junto aos mais abalizados estudiosos do direito, é que a alteração onerosa da lei não alcança fatos geradores em andamento, como se deduz dos trechos a seguir transcritos;

\* Os fatos geradores pendentes são fatos jurídicos tributários que não ocorreram no universo da conduta humana regradada pelo direito. Poderão realizar-se ou não, ninguém o sabe. Acontecendo efetivamente, terão adquirido significação jurídica. Antes, porém, nenhuma importância podem esperar, assemelhando-se, em tudo e por tudo, com os fatos geradores futuros. ....A demonstração *ad rem* da inexistência de qualquer traço diversificador entre o fato gerador pendente e o fato gerador futuro está exposta no próprio enunciado do art. 105 do Código, que prescreve, com clareza meridiana, que "a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes."<sup>1</sup>

"...passando o princípio da irretroatividade da lei fiscal a ter assento na Constituição, perdeu eficácia a parte do art. 105 do CTN que autorizava a aplicação da legislação tributária a fatos geradores pendentes, como no caso do imposto de renda..."<sup>2</sup>

\* Essa aplicação, evidentemente retrooperante da lei, nunca teve respaldo constitucional. Com efeito, se o fato dito *pendente* for gerador de tributo e sua ocorrência já tiver tido início, em certa data, a lei tributária posterior a essa data que pretender atingir tal fato estará sendo retroativa. Mesmo abstraindo o princípio da anterioridade, a lei editada após ter início o período de formação da renda, se aplicada para gravá-la, estaria lançando efeitos sobre o passado."<sup>3</sup>

Existe súmula editada pelo Supremo Tribunal Federal ( Súmula 584) com o seguinte enunciado : "Ao imposto de renda calculado sobre rendimentos do ano-base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração".

Muito embora expressiva corrente doutrinária defenda que esse entendimento não pode prevalecer após a Constituição de 1988, devendo ser alterado pela Corte Suprema, o fato é que mesmo em julgados relativamente recentes o entendimento do Supremo tem sido no mesmo sentido, do que é exemplo o trecho a seguir transcrito:

" (...)A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se acha solidamente assentada no sentido de que o fato gerador da obrigação tributária do imposto de renda surge no

<sup>1</sup> Paulo de Barros Carvalho, obra citada.

<sup>2</sup> Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. obra citada

<sup>3</sup> Luciano Amaro, obra citada

último dia do exercício social quando se dá o levantamento do balanço social das empresas alusivo ao período encerrado, não contrariando o princípio da irretroatividade a exigência de tributo calculado com base em lei editada no curso do ano-base.(...)<sup>4</sup>

Da mesma forma, o Informativo STF nº 280, de 2 a 6 de setembro de 2002, dá notícia do seguinte julgado:

AgRgPet nº2.688-PR

Relator: Ministro Carlos Veloso

Ementa : Constitucional. Tributário. Imposto de Renda e Contribuição Social Med. Prov. 812, de 31.12.94, convertida na Lei nº 8.981/85, arts. 42 e 58.

- I- Med. Prov. Publicada em 31.12.94, a tempo, pois, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado: não ocorrência, quanto ao imposto de renda, de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade.
- II- No tocante à contribuição social há que ser observado a anterioridade nonagesimal: CF, art. 195, § 6º
- III- Voto vencido do Ministro Carlos Velloso: ofensa ao princípio da irretroatividade, conforme exposto no julgamento dos RREE 181.664-RS e 197.790-MG, Plenário, 19.02.97,
- IV- Agravo não provido.

Pessoalmente, filio-me ao entendimento de que a alteração da lei que implique aumento de tributo não pode alcançar fatos geradores complexivos em formação.

Além disso, no caso específico, há disposição constitucional específica favorável a essa interpretação, qual seja, o § 1º do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Segundo esse dispositivo, a alíquota prevista no seu inciso III aplicar-se-á a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação da Emenda.

Dessa forma, dando-se o termo final do prazo de 90 dias no curso do mês de junho, a alíquota de 30% aplica-se a partir de 1º de julho de 1996.

Nesses termos, dou provimento ao recurso para determinar que a aplicação da alíquota de 30% se faça apenas em relação ao segundo semestre de 1996.

Sala das Sessões, DF, em 30 de março de 2007

  
SANDRA MARIA FARONI



<sup>4</sup> Trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão, no Recurso Extraordinário 205.726-6 PE