



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16327.002010/2001-26
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-001.659 – 1ª Turma
Sessão de 16 de maio de 2013
Matéria CSLL
Recorrente PRODUBAN SERVICOS DE INFORMATICA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1997

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRAZO NONAGESIMAL.

Ementa:

Uma vez alterado o art. 72 do ADCT, para majorar a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e especialmente ampliar o aspecto temporal da incidência, verificando-se a alteração material do aspecto quantitativo da mesma, é de se observar a determinação de observância do prazo nonagesimal, conforme previsto no art. 195, § 6º da Constituição Federal, na aplicação da nova alíquota em face ao período abrangido pela alteração constitucional promovida pela citada emenda.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte. O Conselheiro João Carlos de Lima Júnior declarou-se impedido.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto

(Assinado digitalmente)

Marcos Vinícius Barros Ottoni – Redator Ad Hoc - Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado), Jorge Celso Freire da Silva,

Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), José Ricardo da Silva, Plínio Rodrigues de Lima, João Carlos de Lima Júnior e Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto).

Relatório

SANTANDER DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA. (ATUAL DENOMINAÇÃO DE SANTANDER NOROESTE DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA.), contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob o nº 94.870.557/0001-27, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo - Estado de São Paulo, à Rua Amador Bueno, nº 474 conjunto 77 – Bairro Santo Amaro, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Instituições Financeiras em São Paulo - SP, inconformada com a decisão de Segunda Instância prolatada pela então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 108-09.720, de 18/09/2008 (fls. 172/183), a qual, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, recorre, tempestivamente, a esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos do seu Recurso Especial, datado de 29/01/2009 (fls. 196/206).

O pleito do contribuinte está fulcrado no art. 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, atualmente regido pelo art. 64, II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010.

Consta dos autos que contra o contribuinte foi lavrado, em 26/09/2001, o Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 01/05), com ciência pessoal, em 03/10/2001 (fls. 01) exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 3.953.348,37, relativo ao exercício de 1997.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização no qual a autoridade fiscal entendeu haver apuração incorreta de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Infração capitulada no art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988 e art. 19, § único, da Lei nº 9.249, de 1995, alterado pelo art. 2º da Emenda Constitucional nº 10/96.

Impugnado o lançamento, de forma tempestiva, em 05/11/2001 (fls. 17/43), a 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP decidiu, em 26/01/2005, pela procedencia do lançamento, mantendo o crédito tributário (fls. 94/105), amparado, em síntese, nos seguintes argumentos básicos:

- que a opção, na Declaração IRPJ/1997, pela apuração anual do imposto de renda e da contribuição social pressupõe que a base de cálculo e o valor da contribuição devida sejam estabelecidos em 31/12/1996, data em que tanto a legislação tributária quanto a ordem judicial determinam a aplicação da alíquota de 30%;

- que o julgador administrativo não pode esquivar-se de aplicar a lei e carece de competência para apreciar questões suscitadas quanto à inconstitucionalidade da legislação tributária;

- que decorre do cumprimento à Lei, através da atividade vinculada e obrigatória do lançamento, a imputação de multa de ofício sobre créditos apurados de ofício, sendo incabível a exclusão da mesma, exceto nos casos legalmente previstos;

- que a utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar.

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 11/02/2006, conforme Termo constante às fls. 106/108, e com ela não se conformando, a recorrente interpôs, tempestivamente, em 10/03/2006, Recurso Voluntário às fls. 109/130, o qual, ao ser apreciado pela então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 108-09.720, de 18/09/2008, teve seu provimento negado, por unanimidade de votos, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1997

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. CSLL. Como o lançamento tem por objeto a cobrança da CSLL devida ao final do ano-calendário, e não das antecipações mensais, considera-se ocorrido o fato gerador apenas ao final do ano calendário, de modo que, ocorrido o fato gerador em 31.12.96, dispunha o Fisco, pela regra prevista no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, do prazo de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para cientificar o contribuinte do lançamento de ofício levado a cabo.

MULTA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. INOCORRÊNCIA. Não cabe afastar a multa em razão de sucessão quando, em verdade, se trata de mera alteração de denominação social.

MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DA CSLL DE 18% PARA 30%, PARA SOCIEDADES DISTRIBUIDORAS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS, POR MEIO DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 10, DE 04.03.96, PARA O PERÍODO DE 1º.1.96 A 30.06.1996. O fato gerador da CSLL ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário, quando então é realizado o ajuste - das eventuais antecipações realizadas frente à contribuição incidente sobre o lucro apurado no último dia do exercício, à alíquota vigente em 31 de dezembro.

TAXA SELIC - JUROS DE MORA - PREVISÃO LEGAL – Os juros de mora são calculados pela Taxa Selic desde abril de 1995, por força da Medida Provisória nº 1.621. Cálculo fiscal em perfeita adequação com a legislação pertinente. Súmula nº 04 do 1º Conselho de Contribuintes.

Preliminar de Decadência Rejeitada.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SANTANDER DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA. (ANTIGA DEN. SANTANDER NOROESTE DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA.)

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO de CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Cientificado da decisão de Segunda Instância, em 16/01/2009, conforme Termo constante às fls. 192, a contribuinte interpôs, tempestivamente, em 29/01/2009, o Recurso Especial de fls. 196/206, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que passa a Recorrente a demonstrar os motivos pelos quais se faz necessária a reforma integral do v. acórdão proferido pela C. 8º Câmara do E. Primeiro Conselho de Contribuintes (n. 108-09.720), em face da flagrante divergência quanto ao entendimento esposado pela C. 1ª Câmara do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, no tocante à observação dos Princípios Constitucionais da Irretroatividade e da Anterioridade Nonagesimal diante da majoração da alíquota da CSSL introduzida pela EC nº 10/96;

- que a Recorrente foi autuada em 03/10/2001 por suposta diferença no recolhimento da CSSL, referente ao ano-calendário de 1996 (exercício de 1997);

- que, isto porque, a Recorrente aplicou aos lucros registrados no primeiro semestre daquele ano a alíquota de 18%, prevista na legislação vigente, quando no entender da fiscalização o respectivo período deveria ser tributado à alíquota de 30% à luz da Emenda Constitucional n.10/96;

- que muito embora a Recorrente tenha demonstrado em sede de Impugnação que, observando-se os Princípios da Irretroatividade das Leis e da Anterioridade Nonagesimal, a majoração de alíquota instituída pela Emenda Constitucional nº 10/96 jamais poderia atingir os fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência, isto é, 1º de julho de 1996, a r. decisão de primeira instância houve por bem manter integralmente o Auto de Infração;

- que da simples leitura da ementa do v. acórdão recorrido, depreende-se que a decisão da 8ª Câmara do 1º Conselho foi pelo improvimento do Recurso Voluntário, em razão da adoção do entendimento de que o fato gerador da CSLL ocorreria no dia 31 de dezembro, data em que deveria ser aplicada a alíquota vigente de 30%;

- que, ocorre, todavia, que a solução adotada pelo v. acórdão recorrido, no que se refere à impossibilidade da Emenda Constitucional nº 10/96 atingir os fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência, contrariou decisões proferidas pela 1ª Câmara deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes. É o que se passa a demonstrar;

- que conforme já antecipado, a I. Conselheira Relatora, no voto que conduziu o julgamento do v. acórdão recorrido, entendeu pela inaplicabilidade da alíquota de 18% no primeiro semestre de 1996, sob o argumento de que o fato gerador da CSLL ocorreu somente em 31 de dezembro do respectivo ano calendário e partindo dessa premissa concluiu que a alíquota de 30% deveria ser aplicada também ao período anterior à vigência da EC n. 10/96;

- que as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 10/96, publicada em 07.03.96, em virtude do aludido princípio da anterioridade específica, deveriam começar a produzir efeitos somente sobre os fatos ocorridos a partir de 1º de julho de 1996;

- que, assim, ao pretender que a majoração de alíquotas alcançasse os fatos ocorridos antes de 1º de julho de 1996, a Emenda Constitucional nº 10/96 violou flagrantemente o Princípio da Anterioridade Nonagesimal, insculpido no artigo 195, § 6º da Constituição Federal.

O contribuinte indicou como paradigmas os acórdãos abaixo relacionados, cuja ementa se transcreve na parte que interessa (fls. 226/270):

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, é de se observar a determinação de observância do prazo nonagesimal, conforme o art. 195, § 6º da Constituição Federal, na aplicação da nova alíquota em face ao período abrangido pela alteração constitucional promovida pela citada emenda.

Acórdão nº 101.96.193:

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, é de se observar a determinação de observância do prazo nonagesimal, conforme disposto no art. 195, § 6º da Constituição Federal, na aplicação da nova alíquota em face ao período abrangido pela alteração constitucional promovida pela citada emenda.

Acórdão nº 101.95.206:

CSLL — INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS — MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA — PRAZO NONAGESIMAL — 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, é de se observar a determinação de observância do prazo nonagesimal, conforme o art. 195, § 6º da Constituição Federal, na aplicação da nova alíquota em face ao período abrangido pela alteração constitucional promovida pela citada emenda.

Em 24/04/2008, às fls. 275/276, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferiu o Despacho nº 1200-0.102/2009, admitindo o Especial, considerando que a recorrente lograra comprovar a ocorrência de dissenso jurisprudencial, em face da identidade fática e de direito que instruem as respectivas decisões apresentadas relativas à alíquota da CSLL em 1996.

Encaminhado os autos para ciência da Fazenda Nacional, nos termos do art. 70, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls.

02/07/2009), foram apresentadas, em 03/07/2009, as devidas contrarrazões (fls. 291/297), as quais foram lastreadas nos seguintes argumentos:

- que o contribuinte alega que a Emenda nº 10/96 estaria contrariando o disposto nos artigos 150, III, a, e 195, c, §6º, da Constituição Federal de 1988, ou seja, que a Emenda nº 10/96 seria inconstitucional;

- que se note que não há a menor dúvida de que a Emenda nº 10/96 determinou que a CSSL deveria ser exigida com a alíquota de 30% a partir do mês de janeiro de 1996;

- que, assim, é interessante observar que, ao contrário do que alegado pela empresa contribuinte, os Tribunais já declararam a constitucionalidade da exigência de CSSL, como prevista na Emenda nº 10/96;

- que a manutenção do julgado, portanto, é medida que se impõe, preservando-se o entendimento de que, sendo anual o fato gerador da CSLL, o ajuste deve ser feito considerando o lucro apurado em 31/12, a atrair a incidência da CSLL à alíquota de 30%.

É o relatório

Voto

Conselheiro Marcos Vinicius Barros Ottoni, Redator Ad Hoc Designado

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que o Conselheiro José Ricardo da Silva, relator do processo, não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, este Conselheiro foi designado Redator Ad Hoc pelo Presidente da 1ª Turma da CSRF, nos termos do item III, do art. 17, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

Destarte, levando-se em consideração a minuta de acórdão inicialmente apresentada pelo relator original, quando do julgamento do recurso, bem como o resultado, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, expresso na Ata da sessão ocorrida em maio de 2013, passo a formalizar o voto em questão:

Tendo a Contribuinte tomado ciência do decisório recorrido em 16/01/2009 (fls. 192) e protocolizado o seu Recurso Especial de Divergência, em 29/01/2009 (fls. 196/206), isto é, dentro do prazo de 15 (quinze) dias, evidencia-se a tempestividade do mesmo nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por outro lado, a Contribuinte, cumpriu com os requisitos previstos no RICARF para interpor Recurso Especial de Divergência, já que acostou aos autos cópia de ementas divergentes de decisões que deram à lei tributária interpretação distinta da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, bem como demonstrou, analiticamente, os pontos divergentes nos acórdãos paradigmas e recorrido.

Os acórdãos paradigmas consolidam entendimento de que o imposto pago mensalmente, apurado por estimativa, se refere aos fatos geradores ocorridos em cada mês. Por

consequente, qualquer alteração na base de cálculo ou na alíquota não pode alcançar os fatos geradores relativos aos meses anteriores, ainda que para efeito de declaração anual de ajuste.

Por sua vez, o acórdão recorrido, ao contrário, defende a tese de que a alíquota é de 30%, pois em 31/12/1996, quando ocorreu o fato gerador anual da CSLL, estava em vigor tal percentual. Assim não poderia a empresa segregar os percentuais em 18 % até maio e 30% de junho em diante.

O confronto dos fundamentos expressos nos enunciados (acórdãos: recorrido e paradigmas) evidencia que a recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, tendo em vista que em situações fáticas idênticas chegou-se a conclusões distintas, com diferentes interpretações dadas à legislação tributária.

Assim sendo, o Recurso Especial interposto pela Contribuinte preenche os requisitos legais de admissibilidade merecendo ser conhecido pela turma julgadora.

Conforme relatado, a recorrente alega ser indevida a cobrança da contribuição social na alíquota de 30% e que apurou de forma correta ao considerar a alíquota de 18%, estabelecida pelo artigo 19, parágrafo único, da Lei nº 9.249, de 1995. Citando o artigo 195, § 6º, da Constituição Federal, sugere que a alíquota de 30% seria aplicável depois de decorridos 90 dias da data da publicação da Emenda Constitucional nº 10, de março de 1996.

Diante da situação que ora se apresenta, entendo necessário demonstrar a evolução da legislação que trata da matéria, em especial o tratamento diferenciado dispensado pelo legislador quanto à alíquota da CSLL das instituições financeiras.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, destinada a financiar a seguridade social (art. 1º). A base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado por algumas exclusões e adições, conforme especificado no artigo 2º, § 1º, da referida lei, observando-se a redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990.

São contribuintes da CSLL as pessoas jurídicas domiciliadas no país, assim como as que lhes são equiparadas pela legislação tributária, nos termos do artigo 4º, da Lei nº 7.689, de 1988. Contudo, com relação à alíquota aplicável, este diploma legal estabeleceu tratamento diferenciado para as instituições financeiras elencadas no artigo 1º do Decreto-lei nº 2.426, de 1988, como é o caso da ora recorrente.

Assim, como regra geral, a alíquota da contribuição inicialmente estipulada foi de 8%. Entretanto, já à época da criação da contribuição social sobre o lucro líquido, a legislação estipulou uma alíquota diferenciada de doze por cento (12%) para as instituições financeiras e assemelhadas, aplicável no exercício de 1989 (período-base 1988).

A seguir, a Lei nº 7.856, de 1989, determinou que a partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989, a alíquota passaria a ser de dez por cento (art. 2º, caput). Entretanto, para as instituições financeiras e assemelhadas (referidas no artigo 1º, do Decreto-lei 2.426, de 1988), no exercício financeiro de 1990, a contribuição seria paga pela alíquota de quatorze por cento (art. 2º, parágrafo único).

Novamente houve majoração de alíquota para as instituições financeiras e assemelhadas no ano seguinte, pois a Lei nº 8.114, de 1990 (assim como as Medidas Provisórias 225, de 1990 e 249, de 1990, que lhe precederam), determinou que, a partir do exercício financeiro de 1991, tais instituições financeiras e assemelhadas pagariam a CSLL à alíquota de quinze por cento (artigo 11).

Posteriormente, foi editada a Lei nº 8.212, de 1991, com outro aumento na alíquota, desta feita para 15% no caso de instituições financeiras, bem assim de 10% para as demais pessoas jurídicas, conforme o artigo 23, inciso II e § 1º. A Lei Complementar nº 70, de 1991, instituiu a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — COFINS e, no seu artigo 11, parágrafo único, excluiu tais instituições financeiras e assemelhadas do pagamento da mesma. Em contrapartida, no caput do mesmo artigo 11, o legislador elevou em oito pontos percentuais a alíquota da contribuição social das instituições financeiras elencadas no § 1º, do art. 22, da Lei 8.212/91, resultando, assim, numa nova alíquota de 23%.

Referida Lei Complementar determinou, ainda, que a nova alíquota seria exigida a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à data de sua publicação (artigo 13). Portanto, diante da publicação da Lei Complementar 70, que ocorreu em 31 de dezembro de 1991, a CSLL foi devida pelas instituições financeiras, à nova alíquota, a partir de 1º de abril de 1992.

Por ocasião da promulgação da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994, artigos 71, 72 e 73, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, previam:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

[...]

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, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

[...]

§ 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.

Diante disso, ao instituir o Fundo Social de Emergência, a Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 determinou que a alíquota da CSLL aplicável a tais instituições financeiras, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passou a ser de trinta por

cento (artigo 72, inciso III, incluído no ADCT, pelo artigo 1º, da referida Emenda, acima transcrito).

Da mesma forma, como o ocorrido no ano de 1991, por ocasião da edição da Lei Complementar nº 70, a Emenda Constitucional de Revisão nº 1 determinou que a nova alíquota de 30% aplicar-se-ia a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à sua promulgação (artigo 72, § 1º, incluído no ADCT pelo art. 10 da ECR 1/94, publicada no DOU de 02 de março de 1994).

Destaque-se que, com a edição da ECR nº 1/94, a alíquota de 23%, até então aplicável para a CSLL das instituições financeiras e assemelhadas, permaneceria até 31 de maio de 1994, passando para 30% no período de 1º de junho de 1994 a 31 de dezembro de 1995.

Assim, a perdurar a legislação então vigente, em 10 de janeiro de 1996, a alíquota retomaria aos 23% em vigor antes da Emenda Constitucional nº 1/94.

No entanto, a Lei nº 9.249, de 1995, veio alterar as alíquotas aplicáveis a partir de 1º de janeiro de 1996, *verbis*:

Art. 19. A partir de 1º de janeiro de 1996, a alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a ser de oito por cento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para as quais a alíquota da contribuição social será de dezoito por cento.

Conforme o artigo 19 acima descrito, para as instituições financeiras e assemelhadas referidas no § 1º, do artigo 22, da Lei nº 8.212, de 1991 (instituições financeiras e assemelhadas), tal alíquota foi fixada em 18%, e para as demais pessoas jurídicas, passa a ser de 8%.

Contudo, logo a seguir, foi editada a Emenda Constitucional nº 10, de 4 de março de 1996, e, assim, o Fundo Social de Emergência teve sua existência prorrogada até 30 de junho de 1997, passando a denominar-se Fundo de Estabilização Fiscal, sendo que o artigo 72, do ADCT, teve sua redação, em seu inciso III, alterada para:

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;

Finalmente, a partir de 1º de janeiro de 1997, a alíquota da CSLL devida pelas instituições financeiras e assemelhadas, foi reduzida para 18%, por determinação da Medida Provisória 1.516/96 e suas reedições (MP 1.516-1 e 1.516-2), e da resultante Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996.

Conforme consta do relatório, a recorrente reclama, com relação à CSLL exigida, a aplicação da forma preceituada no artigo 19, parágrafo único, da Lei nº 9.249, de 1995, que instituiu uma alíquota de 18% para as instituições financeiras, aplicável a partir de 10 de janeiro de 1996. Trata-se de suposto recolhimento a menor de CSLL durante o ano-calendário de 1996, em face à interpretação da Emenda Constitucional nº. 10/96.

Diante do que dispõe o artigo 195, § 6º, combinado com o §1º, do artigo 72, do ADCT da Constituição Federal, a exigência da CSLL deveria ser exigível somente após decorridos o prazo de noventa dias da publicação da referida emenda, uma vez demonstrada a modificação substancial, ou nova instituição da exigência tributária.

Nesse sentido, embora no caso julgado pelo Supremo Tribunal Federal, cujo voto vencedor se reproduz parcialmente em seguida, tenha prevalecido o entendimento que não ocorreu ferimento ao princípio nonagesimal, restou evidenciada na situação em comento a necessidade de se modificar ou instituir nova contribuição para se invocar a observância ao princípio sobredito, conforme a discussão jurídica examinada pelo E. STF, quando da Emenda Constitucional nº 37, de 2002, que, pela ADIN nº 2.666-DF julgou a CPMF, na alteração da vigência da Lei nº. 9.311, de 1996. Nesse particular aspecto, a Ministra ELLEN GRACIE, em seu voto, na ADIN em comento, assevera:

Muito embora, portanto, a Emenda Constitucional nº 21 não tenha prorrogado efetivamente a cobrança da CPMF à luz da alteração promovida na Lei nº 9.311/96 referidas leis, o Plenário, nesse precedente, considerou-as repriminadas, tendo a CPMF, então, sido instituída de maneira inaugural na data de promulgação dessa Emenda, observando-se efetivamente a partir daí, em conseqüência, o princípio da anterioridade nonagesimal, nos termos do § 1º do art. 75 do ADCT, incluído por tal Emenda no corpo transitório da Carta.

Uma vez observada a noventena e estando-se diante de mera prorrogação, sem solução de continuidade temporal, eventual manutenção, no texto promulgado da Emenda Constitucional nº 37, da alusão à observância do disposto no § 6º do art. 195 da Constituição não teria efeito nenhum, pois inaplicável ao caso. Sua supressão, portanto, não importou em qualquer alteração substancial, tornando desnecessário o retorno da Proposta de Emenda Constitucional à Câmara dos Deputados para apreciação e votação do novo texto. Eventual retorno a essa Casa Legislativa e eventual reinserção da vinculação da cobrança ao §6º do art. 195 da Constituição não teria nenhum efeito porque, tendo havido simples prorrogação, sem qualquer alteração, não se estaria diante de nenhuma das hipóteses previstas no referido dispositivo constitucional para aplicação da noventena: instituição ou modificação da contribuição social.

Assim, a EC nº 10/96 veio ampliar o período em que se passou a alíquota de dezoito para trinta por cento, como se pode ver na sua redação, tratando exclusivamente do mesmo art. 72 do ADCT e, inegavelmente, trouxe alteração efetiva, sobre a materialidade

quantitativa (alíquota) da exação sob exame, vez que majorou a alíquota para os casos de contribuintes como a Recorrente.

Ocorre que a Recorrente, desde janeiro de 1996 recolhera a CSLL calculada à alíquota de 18%, passando a recolher sob a nova alíquota de 30% apenas a partir de julho de 1997, exatamente por que a EC 10/96, foi publicada em 07 de março de 1996, no curso do exercício de 1996, provocando a elevação da incidência tributária analisada e não apenas uma simples alteração temporal sobre o período de vigência do art. 72 do ADCT.

Em consonância com o exposto acima, pode-se aduzir os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza *in* "Curso de Direito Constitucionais Tributário", Ed. Malheiros, 1993, pág. 233:

[...] todo o Capítulo I, do Título II, da Constituição brasileira, delimita o exercício das competências tributárias das pessoas políticas, impedindo-as de ingressarem nas áreas reservadas aos "direitos à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade" dos contribuintes. Os direitos consagrados no artigo 5º, do Diploma Magno, são tão ou mais relevantes do que os recebidos pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal, para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. Daí serem inconstitucionais as normas jurídicas que, a pretexto de exercitarem competências tributárias, impedirem ou tolherem o pleno desfrute dos direitos públicos subjetivos dos contribuintes.

Da análise do que foi consignado, depreende-se que a majoração da alíquota da CSLL se sujeita ao princípio da anterioridade específica, pertinente às contribuições sociais, podendo ser exigida somente após transcorridos noventa dias da data da publicação da lei que a houve instituído ou modificado.

Nesse sentido, cabe novamente citar o Professor Roque Antônio Carrazza (op. cit. – fls. 244):

Quando o Poder Legislativo baixa leis retroativas, altera as condições básicas do Estado de Direito, quebrando irremediavelmente, a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, elas já não têm segurança, pois ficam à mercê não só o Direito vigente (o que é normal), mas, também, de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas. Se, isto acontece, o Estado de Direito soçobra.

A segurança jurídica, um dos pilares do nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade. Afinal, a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados impõe sejam as leis tributárias irretroativas.

Segundo Hugo de Brito Machado *in* "Curso de Direito Tributário":

pelo princípio da anterioridade, nenhum tributo será cobrado, em cada exercício financeiro, sem que a lei que os instituiu ou aumentou tenha sido publicada antes de seu início. A

Constituição veda expressamente a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, inc. 11, letra 'b'). A lei fiscal há de ser anterior ao exercício financeiro em que o Estado arrecada o tributo. Com isto se possibilita o planejamento anual das atividades econômicas, sem o inconveniente da insegurança, pela incerteza quanto ao ônus tributário a ser considerado.

Diante disso, entendo que não é cabível a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com a alíquota majorada para 30% no período sob análise, face a afronta ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, conheço do Recurso Especial do Contribuinte, por preencher os requisitos de admissibilidade e, no mérito, voto por dar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Marcos Vinícius Barros Ottoni - Redator Ad Hoc