



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 16327.002011/2001-71
Recurso nº 160.180- Voluntário
Matéria CSLL- Ano-calendário 1996
Acórdão nº 1101-00141
Sessão de 19 de junho de 2009
Recorrente Santander Brasil Participações e Empreedimentos S/A. (antiga denominação: Santander Noroeste S/A Corretora de Câmbio, Títulos e Valores Mobiliários)
Recorrida 8ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL

Ano-calendário: 1996

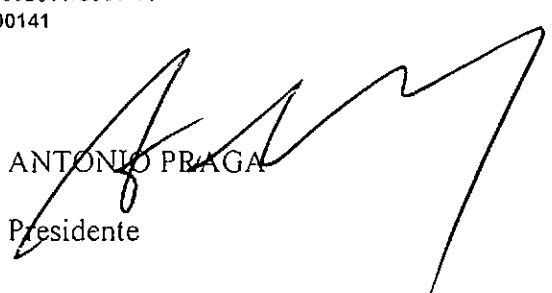
CSLL- PRAZO NONAGESIMAL – EMENDA CONSTITUCIONAL nº 10/96 – Uma vez que a alteração do art. 72 do ADCT majorou a alíquota da CSLL, alterando, por conseguinte, o aspecto material (quantitativo) da norma de incidência, na aplicação da nova alíquota impõe-se a observância do prazo nonagesimal, conforme art. 195, § 6º da Constituição Federal.

MULTA DE OFÍCIO.-A imposição da multa de 75% sobre créditos apurados de ofício está prevista em lei, não sendo possível sua exclusão, exceto nos casos legalmente previstos.

JUROS À TAXA SELIC -A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Santander Brasil Participações e Empreedimentos S/A. (antiga denominação: Santander Noroeste S/A Corretora de Câmbio, Títulos e Valores Mobiliários)

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para determinar que a aplicação da alíquota de 30% se faça apenas em relação ao segundo semestre de 1996, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o conselheiro João Carlos de Lima Júnior.



ANTONIO PRAGA

Presidente



SANDRA MARIA FARONI

Relatora

Formalizado em: 07 AGO 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Antonio Praga (Presidente da Câmara), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, Aloysio José Percínio da Silva, João Carlos Lima Junior, José Ricardo da Silva e José Sergio Gomes (suplente convocado).



Relatório

Santander Brasil Participações e Empreendimentos S/A. recorre da decisão da 8ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo, que julgou procedente o auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário de 1996.

O lançamento resultou de procedimento de revisão da declaração de rendimentos, e a acusação é de cálculo a menor da CSLL, resultante de utilização de alíquota inferior à aplicável (30%, conforme alteração introduzida pela EC 10/96).

Em impugnação tempestiva a interessada alegou, em síntese, que no momento da publicação da Emenda Constitucional nº 10/96 o fato gerador da CSLL referente ao ano-base de 1996 já estava em formação, de modo que a alíquota de 30% instituída pela referida Emenda Constitucional só deveria repercutir nos fatos geradores ocorridos a partir do exercício financeiro seguinte, ou seja, a partir de 1º de janeiro de 1997. Ponderou que, ainda que se admitisse que o fato gerador não se aperfeiçoasse tão-somente no fim do exercício financeiro, mas que se compõe de fatos isolados, que se concretizam mensalmente, a majoração da alíquota jamais poderia atingir os fatos geradores ocorridos antes do início de sua eficácia, ou seja, não poderia atingir aqueles fatos geradores ocorridos antes de 1º de julho de 1996.

Pediu o cancelamento do suposto crédito tributário exigido por ter sido calculado pela aplicação de alíquota superior a 18% relativamente à base de cálculo da CSLL apurada de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1996, ou por ter sido calculado pela aplicação de alíquota superior a 18% relativamente à base de cálculo da CSLL apurada de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1996.

Postulou pelo descabimento da multa de ofício por ter ocorrido a sucessão de empresas, e pela ilegitimidade da aplicação da taxa SELIC para os juros de mora.

Ante a manutenção do lançamento pela Turma de Julgamento, a interessada recorreu a este Conselho, reeditando as razões da impugnação. A ciência da decisão deu-se em 29 de janeiro de 2007 e o recurso foi apresentado em 27 de fevereiro seguinte.

É o relatório.



Voto

SANDRA MARIA FARONI, Conselheira Relatora.

Recurso tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

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%.

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 CSLL à nova alíquota 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

A análise há que ser feita à luz da legislação do Imposto de Renda, eis que à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido se aplicam as normas de apuração e pagamento 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 era 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 nº 8.981, de 1995, 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 **fatos 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 **fatos 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:

1 - 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 seria a apuração do ajuste em bases proporcionais, mediante aplicação das alíquotas de 18% e 30%.

Resta, também, 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 do 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 regrada pelo direito. Poderão realizar-se ou não, ninguém o sabe. Acontecendo efetivamente, terão adquirido significação jurídica. Antes, porém, nenhuma importância podem despertar, 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."*¹

*"...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..."*²

*"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."*³

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 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..."*⁴

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

AgRgPet nº 2.688-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.

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.

¹ Paulo de Barros Carvalho, obra citada.

² Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. obra citada

³ Luciano Amaro, obra citada

⁴ Trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão. no Recurso Extraordinário 205.726-6 PE

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 RRE 181.664-RS e 197.790-MG, Plenário, 19.02.97,

Agravo não provido.

Pessoalmente, filio-me ao entendimento de que a alteração da lei que implique aumento de tributo não pode alcançar fato gerador complexo 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.

A invocação de inaplicabilidade da multa em caso de sucessão é impertinente aos fatos. Conforme registrou a decisão recorrida, não ocorreu sucessão societária mas simplesmente alteração da denominação da sociedade “Noroeste S/A Corretora de Câmbio, Títulos e Valores Mobiliários” para “Santander Brasil Participações e Empreendimentos S/A.”

A utilização da Selic para a quantificação dos juros de mora está prevista em lei regularmente inserida no sistema jurídico, não podendo este Colegiado negar-lhe aplicação. A matéria é objeto da Súmula 1º CC nº 4, com o seguinte enunciado: “*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*”

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para determinar que a aplicação da alíquota de 30% se faça apenas em relação ao segundo semestre de 1996, aplicando-se, por analogia, a orientação contida no Ato Declaratório Normativo nº 03, de 2000..

Sala das Sessões - DF, em 19 de junho de 2009


SANDRA MARIA FARONI

