



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	11070.000034/2004-29 ✓
Recurso nº	143.490 ✓ Voluntário ✓
Matéria	CSSL ✓
Acórdão nº	103-22.718 ✓
Sessão de	08 de novembro de 2006
Recorrente	JOHN DEERE BRASIL S/A
Recorrida	1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -
CSSL

Anos-calendário: 2001,2002.

Ementa: CSSL. LUCROS DO EXTERIOR. IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. O artigo 19 da Medida Provisória nº 1858-6, de 29 de junho de 1999, não incide sobre os lucros que tenham sido gerados antes da anterioridade nonagesimal, contada da publicação do ato normativo em referência, ainda que distribuídos posteriormente ao período de 90 dias de que trata o artigo 195, § 6º, da Constituição da República.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Anos-calendário: 2001,2002.

Ementa: DECADÊNCIA. CSSL. Consoante a sólida jurisprudência administrativa, sem a comprovação de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do direito estatal de efetuar o lançamento de ofício da CSSL é regida pelo artigo 150, § 4º, do CTN.

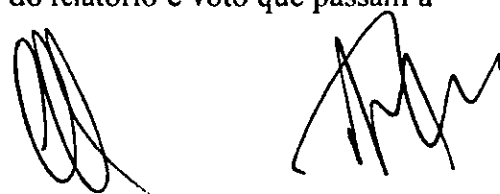
EMENTA: JUROS DE MORA. TAXA SELIC. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de juros de mora incidentes sobre débitos tributários não pagos no vencimento, diante da existência de lei que determina a sua adoção, com o respaldo do art. 161, § 1º, do CTN.

EMENTA: MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.

EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. ARGÜIÇÃO. Se o Constituinte concedeu legitimação ao Chefe Supremo do Executivo Federal para a propositura de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, não há amparo à tese de que as instâncias administrativas poderiam determinar o descumprimento de atos com força de lei, sob pena de esvaziar o conteúdo do art. 103, I, da Constituição da República.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOHN DEERE BRASIL S/A

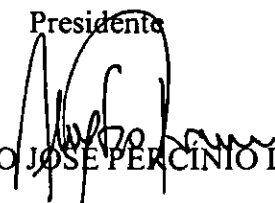
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir a tributação correspondente à CSSL incidente sobre os lucros gerados nos anos-calendários de 1996, 1997 e 1998, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa (Relator) e Leonardo de Andrade Couto, que negaram provimento integral, nos termos do relatório e voto que passam a



integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva,


CANDIDO RODRIGUES NEUBER

Presidente


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

Relator Designado

FORMALIZADO EM:

05 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO e PAULO JACINTO DO NASCIMENTO.



Relatório

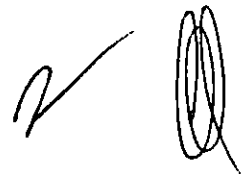
Trata o presente de recurso voluntário contra decisão da autoridade julgadora de primeira instância, que julgou procedente a exigência de CSSL, relativamente aos anos-calendário de 2001 e 2002.

Pela clareza do relatório do órgão *a quo*, aproveito para reproduzir o resumo nele constante, *in verbis*:

“Na descrição dos fatos do Auto de Infração (fl. 447) consta que a autuação decorre de falta de adição na base de cálculo da Contribuição Social de lucros auferidos no exterior, conforme o Termo de Verificação Fiscal.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 436 a 442) estão relatados os procedimentos adotados pela fiscalização, bem como o detalhamento da irregularidade apurada, que pode ser assim resumida:

- Constatou que a contribuinte deixou de adicionar, na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido nos balanços levantados em 31/12/2001 e 31/12/2002 os valores de R\$ 17.000.000,00 e R\$ 14.930.935,29, respectivamente, relativamente aos lucros auferidos de sua controlada localizada no vizinho país do Uruguai “SILESIA SOCIEDAD ANONIMA”.*
- Mediante o termo de fl. 429, intimou a empresa a manifestar-se acerca da situação constatada. Em resposta (fls. 430/431), a mesma afirmou que os valores referem-se a lucros gerados anteriormente à vigência da MP n.º 1.858-6, de 29/06/1999, e que por falta de disposição legal deixou de oferecer os mesmos à tributação, conforme consta nos documentos de fls. 430 a 435.*
- Da análise da evolução da legislação que rege o assunto e que foi citada no referido Termo Fiscal, concluiu que, anteriormente ao advento da Lei Complementar n.º 104, de 10/01/2001 e da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001,*



a ocorrência do fato gerador se dava no momento da disponibilização dos lucros. O art. 2º da IN-SRF n.º 38, de 1996, que regulamentou os artigos 25 a 27 da Lei n.º 9.249, de 1995, e o art. 1º da Lei n.º 9.532, de 1997, em consonância com o disposto no art. 43 do CTN, fixaram o momento da incidência do IRPJ para o dia 31 de dezembro do ano-calendário da disponibilização dos lucros.

- Desta forma, os lucros gerados no exterior, anteriormente aos efeitos da Medida Provisória n.º 1.858-6, de 29/06/1999, e disponibilizados a partir de 01/10/1999 devem compor a base de cálculo da CSLL.
- Assim, devem ser adicionadas à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as seguintes importâncias:

<u>Data do Balanço:</u>	<u>Valor:</u>
31/12/2001	R\$ 17.000.000,00
31/12/2002	R\$ 14.930.935,29

Enquadramento legal: Art. 2º e §§, da Lei n.º 7.689/88, art. 19 da Lei n.º 9.249/95, art. 1º, parágrafo único da Lei n.º 9.316/96, art. 28 da Lei n.º 9.430/96 e arts. 6º e 19 da Medida Provisória n.º 1.858/99 e suas reedições”

Impugnação às fls. 455/476. Ciência da decisão de primeira instância no dia 06.10.2004, à fl. 921, assim ementada:

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002

Ementa: DECADÊNCIA

O direito de proceder ao lançamento da CSLL extingue-se após dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os créditos poderiam ter sido constituídos.

*LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADA.
MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO. DISPONIBILIZAÇÃO*



Os lucros auferidos no exterior por controlada, disponibilizados, nos termos do art. 1º da Lei n.º 9.532, de 1997, a partir de 01/10/1999, devem ser computados na base de cálculo da contribuição em 31 de dezembro do ano-calendário em que houverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC

A exigência da taxa SELIC como juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo a autoridade administrativa deixar de aplicá-la.

MULTA DE OFÍCIO

Nos casos de falta ou insuficiência do recolhimento de imposto ou contribuição, a multa de ofício aplicável é de 75%, com base no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996.

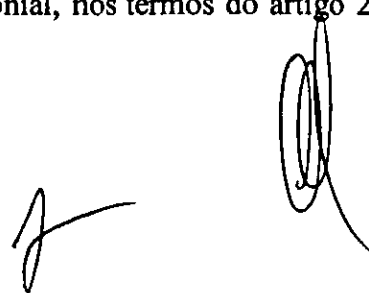
INCONSTITUCIONALIDADE

A autoridade administrativa não tem competência para apreciar matéria atinente à constitucionalidade ou legalidade de normas legais, ficando adstrita ao seu cumprimento. O foro próprio para discussões dessa natureza é o Poder Judiciário.

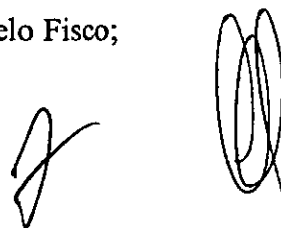
Lançamento Procedente."

Recurso a este Colegiado com entrada na repartição de origem 04.11.2004, às fls. 922/945. Depósito recursal à fl. 946. Juízo de seguimento à fl. 954. Nesta oportunidade, renovando os argumentos apresentados na impugnação, aduz, em síntese:

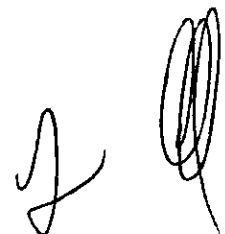
- 1) a recorrente é sócia controladora da Silesia Sociedad Anônima (Silesia), sediada no Uruguai;
- 2) o investimento em referência está devidamente registrado na contabilidade em conformidade ao método da equivalência patrimonial, nos termos do artigo 248 da lei nº 6.404, de 1976;



- 3) entre 1996 e 1999, a referida controlada estrangeira auferiu lucros em suas atividades, os quais foram disponibilizados à sociedade autuada em datas distintas, a saber: uma parcela de R\$ 17.000.000,00, capitalizada pela recorrente em 28.12.2001; outra parcela de R\$ 14.930.935,29, distribuída em forma de dividendos, em 31.12.2002;
- 4) os valores precitados compuseram as bases de cálculo do IRPJ relativas aos anos-calendário de 2001 e 2002, não obstante as exclusões respectivas para fins de apuração da CSSL dos períodos retratados, uma vez que os lucros aludidos foram auferidos antes de outubro de 1999;
- 5) todavia, a despeito da prática regular acima indicada, mediante a qual a interessada, espontânea e corretamente, subsumiu os fatos ocorridos às normas que regiam a determinação da contribuição em tela, o Fisco lavrou auto de infração no dia 28.01.2004, ao entendimento de que, independentemente da data de geração dos lucros mencionados, a recorrente deveria incluí-los no cômputo da exação em debate, no que se refere a 2001 e 2002, em consonância com as disposições da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29.06.1999;
- 6) em primeiro lugar, ressalta a defesa que a decadência já havia fulminado o direito ao lançamento de ofício da CSSL relacionada aos lucros correspondentes aos períodos compreendidos entre 1996 e janeiro de 1999, considerando que o ato estatal ora combatido foi lavrado no dia 28.01.2004;
- 7) no mérito, assinala que o Fisco errou ao aplicar a MP nº 1.858-6, porquanto a norma em comento nem existia no momento da geração dos lucros;
- 8) *in casu*, somente caberia a incidência da norma vigente no momento em que foram gerados os resultados relatados;
- 9) para confirmar o entendimento esposado, a recorrente salienta que a linha de raciocínio que descreveu no item anterior é observada pela legislação do imposto de renda, como exemplificam os artigos 654 e 655 do RIR/99, assim como o Ato Declaratório Normativo nº 49, de 1994;
- 10) com fundamento no que ficou exposto, adverte que os lucros retidos na Silesia foram formados antes da MP nº 1.858-6, razão pela qual as regras introduzidas pelo ato normativo em menção não poderiam ser aplicadas pelo Fisco;

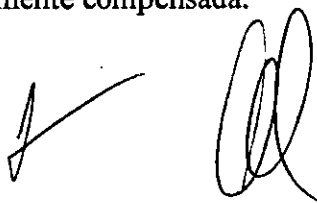


- 11) ainda que o fato jurídico-tributário tenha sido definido pela MP nº 1.858-6 como a disponibilização dos lucros à pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não há como concordar que tal definição se aplique a fatos consumados nos termos da legislação anterior;
- 12) desse modo, afirma que, até outubro de 1999, não incidia a contribuição sobre lucros gerados no exterior, segundo o princípio da territorialidade da renda;
- 13) a partir do advento da MP nº 1.858-6, a tributação pela CSSL passou a curvar-se ao princípio da universalidade da renda, ocasionando um aumento significativo da base de cálculo da sobredita contribuição, ao se exigir a adição de valores anteriormente não previstos, observando-se a anterioridade nonagesimal inscrita no artigo 195, § 6º, da Carta Magna;
- 14) malgrado a impossibilidade de extensão retroativa dos efeitos da MP nº 1.858-6, a Fiscalização argumenta que tal fato tem por supedâneo o parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, cujo preceito determina que os lucros acumulados até 2001, na controlada, sejam disponibilizados para a controladora brasileira, no balanço de 2002;
- 15) nesses termos, o Fisco desconsiderou o fato de que a recorrente, durante o ano-calendário de 2001, já havia disponibilizado os lucros auferidos em 1996, 1997, 1998 e até setembro de 1999, por meio de capitalização dos valores respectivos e da distribuição de dividendos da parcela remanescente, além de haver submetido tais importâncias à tributação do IRPJ, conforme evidenciado nas DIPJ relativas aos anos-calendário de 2001 e 2002;
- 16) contudo, ainda que não houvesse ocorrido a disponibilização comentada no item acima, o certo é que a correta interpretação do artigo 74 da MP nº 2.158-35, ao estabelecer o respeito à norma estipulada no artigo 21 desta mesma MP - mera reedição do artigo 19 da aludida MP nº 1.858-6 - reconheceu que os lucros gerados antes de outubro de 1999 não estavam sujeitos à CSSL, disponibilizados ou não em 2001 ou 2002;
- 17) no que tange aos juros de mora, sustenta a ilegalidade de sua cobrança, citando precedentes do STJ;



- 18) quanto à multa de 75%, reitera que não é razoável a punição da recorrente com sanção tão elevada, em face do marcante carácter expropriatório que lhe reveste, configurando o designado “confisco indireto”;
- 19) afora os argumentos supramencionados, defende-se também com a assertiva de que, em caso de dúvida quanto à prática de infrações, a interpretação da legislação tributária deve ser favorável ao contribuinte, motivo por que, restando demonstrada a abusividade da punição imposta, o único caminho juridicamente possível se assenta em seu cancelamento integral, ou, então, apenas para argumentar, sua redução ao percentual de 0,33% ao dia, computada até a data do pagamento, limitada ao percentual de 20%;
- 20) por fim, pleiteia o acolhimento do presente recurso com o objetivo de ver cancelado o lançamento aqui questionado, juntamente com as penalidades aplicadas, recompondo-se a base negativa da CSSL indevidamente compensada.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA, Relator

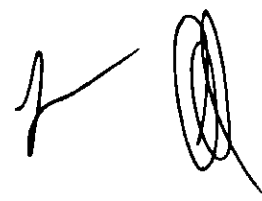
Presentes os requisitos de admissibilidade do recurso. Dele conheço.

Como ponto de partida, aproveito as orientações do Ministro Nelson Jobim, ao proferir seu voto na ADI nº 2.588/DF, relatora Ministra Ellen Gracie, segundo o Informativo nº 373 do Supremo Tribunal Federal. Em meu ponto de vista, percebo que o pronunciamento do ex-Ministro, malgrado se refira ao IRPJ, bem demarca a linha que deve direcionar a decisão a ser prolatada para solucionar a lide em exame, considerando que a MP 2.158-35, em seu artigo 74, *caput* e parágrafo único, apreciados naquela oportunidade, tratam do imposto precitado e da CSSL, *verbis*:

"O Tribunal retomou julgamento de mérito de ação direta ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria - CNI contra o § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001, que delega à lei ordinária fixar as condições e o momento em que se dará a disponibilidade econômica de receitas ou de rendimentos oriundos do exterior, e o art. 74, caput e parágrafo único da MP 2.158-35/2001, que considera disponibilizados, pela controladora ou coligada no Brasil, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, na data do balanço no qual tiverem sido apurados - v. Informativo 296. O Min. Nelson Jobim, em voto-vista, inicialmente, entendeu ser necessário ao deslinde da questão discorrer sobre o Método de Equivalência Patrimonial - MEP. Disse que o MEP, introduzido pela Lei 6.404/76 para fins de controle da situação societária, consiste em um método de avaliação dos investimentos relevantes (na forma da lei) de uma empresa (investidora) em suas coligadas e controladas (investidas), cujo valor é determinado mediante a aplicação, sobre o valor do patrimônio líquido da investida, da porcentagem de participação da investidora no capital social daquela. Por meio dele, o lucro auferido por uma investida é automaticamente registrado no balanço societário da investidora como lucro líquido, independente de sua efetiva distribuição,

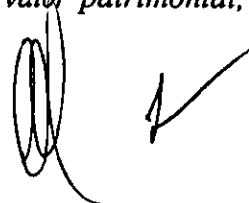


pois o regime contábil é o de competência e não o de caixa, o que gera conseqüências comerciais para a investidora: reflete no valor de suas ações comerciáveis em bolsa e é considerado na apuração de seu próprio valor no caso de venda de seus ativos. Em seguida, demonstrou a evolução da legislação tributária brasileira, que passou a coincidir com a legislação societária, com a utilização do MEP também para fins tributários. Afirmou que a partir de 1995, em face da abertura da economia brasileira ao comércio internacional, a lei tributária sofreu diversas alterações, visando ao combate da elisão fiscal - verificada, principalmente, por parte de empresas com companhias no exterior - dentre as quais a substituição da regra de cobrança de imposto de renda das pessoas jurídicas (territorialidade) pelo sistema de tributação em bases universais - TBU (pelo qual se tributam as rendas auferidas no Brasil e no exterior). Esse sistema foi objeto de aperfeiçoamento da LC 104/2001, que permitiu que a MP 2.158-34/2001 estendesse às controladas e coligadas estrangeiras o tratamento que já vinha sendo dispensado às filiais e sucursais desde 1997 (MP 1.602/97, convertida na Lei 9.532/97), por meio do qual os lucros auferidos consideram-se disponibilizados pela investidora brasileira, para fins de tributação, na data do balanço da investida em que são apurados, independente (sic) de sua distribuição. Dessa forma, abandonou-se, também, em relação às controladas e coligadas, a chamada disponibilização financeira (regime de caixa) e adotou-se a disponibilização econômica (regime de competência). Ressaltou, ainda, quanto ao TBU, a utilização no Brasil da regra de compensação do IR pago pela investida estrangeira. Por fim, salientou que a incorporação de resultados, no balanço da investidora brasileira, por meio do MEP, independe de eventual controle que esta exerça sobre a investida estrangeira, pois, de acordo com a Lei das S/A, basta a existência de investimentos relevantes em sociedade coligada, e,

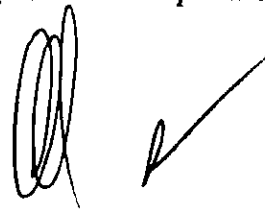


antes da distribuição dos lucros, a investidora brasileira já experimenta benefícios reais decorrentes da repercussão, no mercado, do acréscimo patrimonial, expresso em seu balanço, por via daquele método.

Com base nisso, afastou as alegações da requerente nestes termos: 1) quanto à violação ao art. 153, III, da CF e a existência de um conceito constitucional "ontológico" de renda: a) a idéia de disponibilidade econômica decorre do MEP e do regime de competência das pessoas jurídicas. Para estas, a disponibilidade de renda prescinde do efetivo recebimento de moeda. Dá-se com o acréscimo patrimonial que, no caso das investidoras submetidas ao MEP, ocorre com a incorporação dos lucros apurados nas suas investidas, na proporção de sua participação no capital social destas, independente da distribuição (fluxo de riqueza). Esse acréscimo é considerado para efeitos da apuração do lucro líquido da investidora, que é base de cálculo do imposto de renda. A CF atribuiu à União a instituição de imposto sobre a renda (art. 153, III). O art. 43 do CTN definiu o fato gerador (disponibilidade econômica ou jurídica). Seu §2º, introduzido pela LC 104/2001, apenas deixou para a lei ordinária a fixação das condições e do momento em que a disponibilidade se daria, a qual, sem fazer as vezes de lei complementar, optou por um momento (o balanço comercial da controlada ou coligada). A legislação não fez qualquer ingerência no conceito próprio da renda ou da disponibilidade, apenas ligou as necessidades modernas do direito tributário internacional com os instrumentos da legislação comercial, em especial, o MEP. Não houve ofensa ao art. 153, III, da CF; b) o conceito de renda na CF é polissêmico e não ontológico. Para efeitos tributários, o conceito de renda é o legal. No CTN, corresponde à disponibilidade econômica ou jurídica do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, o que, ao fim, representa o acréscimo de valor patrimonial; 2) quanto à



aplicação do entendimento adotado no RE 172058/SC (DJU de 13.10.95): não incide na espécie por duas razões: a) tratava-se, naquele caso, de alteração da legislação complementar com afronta ao art. 146, III, a, da CF. Neste, o novo texto atribui à lei ordinária a fixação das condições e do momento da disponibilidade, sem invadir os limites de suas atribuições constitucionais; b) a tese lá fixada foi no sentido de que não se poderia considerar que a apuração do lucro da pessoa jurídica implicasse disponibilidade de renda para sócios, cotistas, acionistas e titulares de empresa individual (disponibilidade financeira). Aqui, cuida-se de pessoas jurídicas sujeitas ao MEP (disponibilidade econômica); 3) quanto à violação ao art. 150, III, a e b, da CF: a regra do parágrafo único do art. 74 resolveu a situação de dois tipos de lucros - os apurados em balanços anteriores à edição da primeira MP (7/2001), mas não creditados ou pagos à investidora brasileira, e os lucros a serem apurados no balanço do ano dessa edição (2001) - e determinou que ambos estariam disponibilizados no final do ano subsequente (31.12.2002). Dessa forma, tais lucros passaram a integrar o patrimônio líquido da investidora brasileira, para fins tributários, pelo menos um ano após terem sido apurados nos balanços da investida estrangeira, ou seja, vieram a ser objeto de eventual tributação apenas no exercício de 2003, ano base 2002, não se configurando ofensa ao princípio da anterioridade. Em relação aos lucros anteriores, entendeu que não se poderia falar em ofensa ao princípio da irretroatividade, a qual se caracterizaria somente se tivesse ocorrido disponibilidade (distribuição) e a lei tributária viesse a dizer que àquele acontecimento incidiria a nova lei. Por fim, o Min. Nelson Jobim julgou improcedente o pedido e deu interpretação conforme a Constituição, no sentido de que o regime adotado pela MP impugnada só se aplica às empresas



brasileiras sujeitas ao Método de Equivalência Patrimonial..”

(os grifos não estão no original)

Em suma, sou da opinião de que a MP nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, introduziu regramento novo quanto à incidência da contribuição em debate sobre os lucros gerados na controlada estrangeira a partir de janeiro de 2002. Todavia, ao fixar que os lucros auferidos por controlada no exterior devam ser considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual foram apurados, a MP 2.158-34 ressaltou dessa compreensão os resultados obtidos até 31.12.2001, desde que não tributados até 31.12.2002 em decorrência da concretização de qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação anterior. Tal é o sentido que se extrai do parágrafo único do artigo 74 da MP mencionada, posteriormente reproduzido na MP 2.158-35, *verbis*:

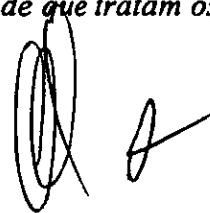
“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.” (os grifos não estão no original)

Está, pois, cristalino, que o ato normativo indicado preservou as regras impostas pelo artigo 19 da MP nº 1.858-6, que remetia a tributação da CSSL sobre os lucros das controladas estrangeiras à disciplina do artigo 1º da Lei nº 9.532, de 1997. Vejamo-los:

1) MP nº 1858-6, artigo 19:

“Art. 19. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da



Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997"

2) Lei nº 9.532, de 1997, artigo 1º, § 2º:

"Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros;

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:



- 1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;*
- 2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;*
- 3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;*
- 4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.”* (o grifo não está no original)

Em outras palavras, os resultados contábeis gerados na Silesia repercutiram no balanço da autuada por força da equivalência patrimonial, em obediência ao artigo 248 da Lei nº 6.404, de 1976. Entretanto, o ganho em comento, contabilizado em virtude da utilização do método legal reportado, não afetou a base de cálculo da CSSL, em razão da vedação inscrita no artigo 2º, parágrafo 1º, alínea “c”, item 4 da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo artigo 2º da Lei nº 8.034, de 1990. Com o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, os lucros da controlada estrangeira, que eram irrelevantes para a incidência da CSSL, passaram a compor a carga tributária da controladora brasileira, quando disponibilizados na forma da lei, levando-se em conta que o sistema de tributação em bases universais, desde a vigência da MP nº 1.858-6, abarcou a exação em discussão, a exemplo do IRPJ, que já incidia sobre os lucros das controladas estrangeiras, também em caso de disponibilização à sócia brasileira, de acordo com as disposições do artigo 1º e parágrafos da Lei nº 9.532, de 1997.

Nesse sentido, é óbvio que os lucros da Silesia, apurados em 1996, 1997, 1998 e 1999, já estavam retratados no balanço da recorrente, por decorrência da equivalência patrimonial, como se adiantou em comentários anteriores, com lançamentos a débito na conta de investimento na pessoa jurídica uruguaia, em contrapartida a crédito em conta de receitas, excluídas, contudo, na determinação da base de cálculo da CSSL dos anos-calendário em que foram gerados, em cumprimento ao preceito instituído pela Lei nº 8.034, de 1990. Estes valores ficaram retidos na controlada até ocasião futura, quando, em 28.12.2001, capitalizou-se a parcela de R\$ 17.000.000,00 na sociedade investida, como revela a fiscalizada às fls. 403 e 430, enquanto outra parcela, de R\$ 14.930.935,29, foi distribuída como dividendos à interessada, em 31.12.2002, a teor da resposta da recorrente às fls. 431 e 434. conformando-se, em ambos



os casos, ao artigo 1º, § 2º, alínea “b”, itens 2 e 4, da Lei nº 9.532, de 1997. Pelo exposto, está correto o lançamento de ofício, pois o fato gerador da CSSL incidente sobre os lucros apurados em controlada estrangeira ocorre no momento de sua disponibilização à controladora. Com supedâneo neste fundamento, não procede a alegação de decadência, já que o artigo 150, § 4º, do CTN, que também rege a caducidade das contribuições para a seguridade social, segundo a sólida jurisprudência administrativa, já definiu que a contagem do prazo aludido se inicia na data do fato gerador, o que não se coaduna com a visão que defende, para tal fim, a prevalência da época em que os lucros da investida são formados, a menos que se aplicasse à espécie a linha de raciocínio que inspirou o legislador a instituir a norma constante do artigo 35 da Lei 7.713, de 1988, repudiada pelo STF, conforme RE nº 197635/RS, em relação às sociedades anônimas, motivo por que o Senado Federal, pela Resolução nº 82, de 18.11.1996, suspendeu-lhe a eficácia, no tocante ao tipo societário da autuada – sociedade anônima. Bem ao contrário, a MP nº 2.158-35, em seus artigos 74 e 21 – este último simples versão derradeira do artigo 19 da MP nº 2.158-34 – não deixa dúvidas de que incide a contribuição referida na data em que, na forma da lei, estiver configurada a disponibilização dos lucros originados na controlada sediada no exterior para a controladora nacional. Diante disso, NEGOU provimento ao pleito em menção e REJEITO a decadência suscitada, ao verificar que não transcorreu o prazo quinquenal do artigo 150, § 4º, do CTN, entre as datas de ocorrência dos fatos geradores – 31.12.2001 e 31.12.2002 – e o dia da ciência do auto de infração – 28.01.2004.

No que se refere aos juros de mora calculados com base na taxa Selic, a jurisprudência do STJ nos oferece substancial apoio:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA

SELIC. LEI 9.065/95. INCIDÊNCIA. MULTA FISCAL. REDUÇÃO.

IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO CDC.

1. Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.

2. A jurisprudência da Primeira Seção, não obstante majoritária, é no sentido de que são devidos juros da taxa SELIC em

compensação de tributos e mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública.

3. Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias” (AgrRg no RESP nº 671.494, DJ de 28.03.2005)

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. INOVAÇÃO DA LIDE. NÃO CONHECIMENTO. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. ATUALIZAÇÃO DO DÉBITO PELA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

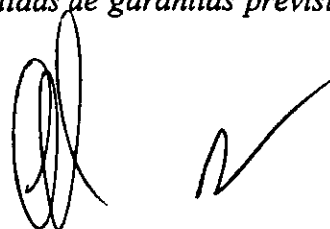
1. Não é possível em sede de agravo regimental inovar a lide, invocando questão até então não suscitada.

2. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei que determina a sua adoção.

3. Agravo regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.” (AgRG no AG 602.384, DJ de 14.02.2005”

Afora a posição jurisprudencial supramencionada, cabe aduzir que os percentuais aplicados estão de acordo com o que estabelece o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, ressaltando-se que o Código Tributário Nacional, em seu art. 161, §1º, assim regula a cobrança dos juros de mora:

“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.



§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.” (os grifos não estão no original)

A lei ordinária, por conseguinte, pode estabelecer taxa de juros de mora superior a 1% ao mês.

No que afeta ao suposto carácter confiscatório da multa, aproveito e adoto as palavras do relator do julgamento em primeira instância, na apreciação da impugnação acostada ao processo nº 10830.0014492/2002-63, *verbis*:

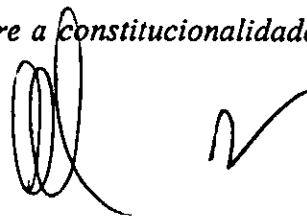
“6.9. Tal multa tem carácter penal e seu objetivo é evitar a prática de atos lesivos à coletividade, constituindo-se em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, e não em mera forma de ressarcimento dos danos por ele causados. Justamente por isto que ela deve ser suficientemente gravosa; para manter sua função precípua. Nessa direção, tem-se orientado o Conselho de Contribuintes:

“CONFISCO - A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.” (Acórdão 102-42741, Primeiro Conselho de Contribuintes. Data da Sessão: 20/02/1998).

O ordenamento jurídico dispõe de regra que se ajusta, por adequação típica, à irregularidade narrada na peça acusatória. Perfeita a punição aplicada, consoante a infração vislumbrada pelo Fisco, porquanto, do ângulo estritamente objetivo, materializou-se a situação que enseja a sanção prevista no 44, I, da Lei nº 9.430/96, conforme as provas colhidas: insuficiências nos recolhimentos da CSSL, em decorrência da falta de adição, à base de cálculo da contribuição, dos lucros auferidos no exterior, sem a imputação de prática dolosa.

Quanto à arguição de inconstitucionalidade de normas, igualmente recolho a posição já sedimentada a respeito da incompetência deste Colegiado, manifestando o ponto de vista no voto que registrei no processo nº 10768.032525/97-29, *verbis*:

“Em primeiro lugar, os julgadores das instâncias administrativas não têm competência para apreciar a arguição sobre a constitucionalidade de lei.



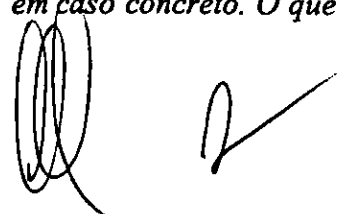
Revela a doutrina do Direito Constitucional que nosso sistema abriga duas espécies de controle de constitucionalidade: o político e o judicial. O primeiro deles é essencialmente preventivo, enquanto o segundo é repressivo. A preventividade do controle político requer, como é óbvio, um controle prévio. Em nosso País, na esfera federal, exercem o controle preventivo, apenas, o Congresso Nacional – por intermédio da Comissão de Constituição e Justiça – e o Presidente da República, este último dotado de poderes conferidos pela Carta Magna para vetar o projeto de lei, por razão de interesse público ou por considerá-lo inconstitucional (art. 66, § 1º, CR/88) (os grifos não estão no original) Não há outro preceito pelo qual a Constituição tenha atribuído ao Poder Executivo a competência para o exercício do controle de constitucionalidade de uma lei, assim compreendido o ato do Poder Legislativo que percorreu as fases precedentes do processo legislativo, na forma dos artigos 64 a 66 da Carta Política, antes da sanção do Presidente da República, que poderia, ao contrário, se visível a inconstitucionalidade, consignar o seu veto na ocasião oportuna, quando o que havia, até então, não era nada além de um simples projeto de lei. Ora, se houve a sanção presidencial, a lei nasceu, depois de submetido o respectivo projeto ao controle preventivo do Chefe Supremo do Poder Executivo.

O que pretende a defesa é o exercício de um controle a posteriori, de cunho repressivo, tipicamente judicial, embora em sede administrativa. A recorrente quer valer-se, pelo exposto, de um meio de controle que não se coaduna com os modelos constitucionais, clamando ao Poder Executivo pelo reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei, cuja aplicação lhe desagrada. Nesse desejo, todavia, alberga-se um risco não dimensionado no momento e na ânsia de defender-se, tais as implicações para a coletividade, porque, se houvesse a possibilidade jurídica de concedê-lo, a lei, por outro lado, poderia ser descumprida a todo instante pelo Poder Executivo, sempre com o apoio do argumento de que, em vez de infringi-la, estar-se-ia, tão-somente, prestigiando a Constituição, mediante a prática de um controle repressivo.



A imperatividade da lei vigente é decorrência da presunção relativa de sua constitucionalidade. Se assim não se presumisse, a lei não seria imperativa. Entretanto, adentrando-se puramente no campo das hipóteses, é de se admitir que uma lei, sancionada por um Presidente da República, possa aparentar vícios de inconstitucionalidade somente observados por outro Presidente da República, posterior àquele que a sancionou. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Moreira Alves, em liminar deferida na ADIN n.º 221 – DF, explicitou que “os Poderes Executivo e Legislativo, por sua Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade –, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais” (RTJ 151/331) (grifos nossos). Duas conclusões se sobressaem, de imediato, das palavras do festejado Ministro: a primeira delas se refere à necessária existência de uma ordem emanada do próprio Presidente da República aos órgãos subordinados, no sentido de determinar o afastamento da lei que lhe pareça inconstitucional. Essa conclusão, como já se adiantou, traz o risco de fazer do Poder Legislativo um Poder sem expressão, afora a geração de um Poder Administrativo hipertrofiado, porquanto o entendimento presidencial em sentido divergente bastaria para derrubar a teoria da presunção de constitucionalidade das leis, ao menos daquelas que o Executivo quisesse descumprir. Ressalte-se, porém, que não houve qualquer ordem de descumprimento das normas ora questionadas, por parte dos Presidentes da República que assumiram o comando do Executivo Federal.

No rumo desse raciocínio explanado pelo Ministro do STF e, dessa feita, com a previdente reorientação de suas palavras, no curso de uma interpretação compatível com a idéia nuclear de que não cabe a invasão de competências constitucionais, o Poder Executivo baixou o Decreto n.º 2.346/97, estabelecendo que o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos de decisão proferida pelo STF em caso concreto. O que se vê no

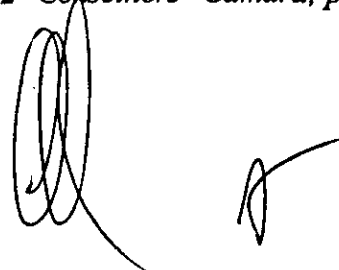


ato referido é a cautela do Chefe do Executivo, que cuidou de resguardar os demais Poderes constituídos, impondo aos órgãos subordinados a obediência aos atos com força de lei, expedidos pelo Poder Legislativo, enquanto o Supremo Pretório, guardião máximo da Constituição, não declarar a inconstitucionalidade do ato.

Também para reforçar a preocupação com a eventualidade do exercício ilegítimo dos poderes alheios, vale recordar que o Decreto supramencionado, a teor de seu art. 4º, parágrafo único, determinou aos órgãos julgadores, coletivos ou singulares, da Administração Fazendária, o afastamento de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que considerado inconstitucional pelo STF, quando houver impugnação ou recurso, ainda não definitivamente julgado, contra a constituição de crédito tributário.

Outra conclusão que se obtém das palavras do Ministro realça o caminho constitucionalmente previsto ao Chefe do Executivo, que detém legitimação ativa para o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade, em face de ato normativo que lhe pareça contrário à vontade do Legislador Constituinte (art. 103, I, CR/88). É cristalino: se o dispositivo constitucional oferece ao Chefe Supremo do Executivo Federal a legitimação para a propositura de ADIN, não há amparo, com base na Constituição, à tese de que o Executivo poderia, ao seu alvedrio, descumprir atos com força de lei, por sua livre convicção. Se assim o fosse, o art. 103, I, da Constituição da República, não teria o menor sentido.

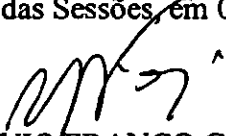
O órgão a quo simplesmente aplicou a lei vigente no tempo da ocorrência do fato gerador, sem adentrar no exame de sua inconstitucionalidade. Se o fizesse, estaria invadindo a competência alheia, realizando a função de legislador negativo. Acrescente-se, ademais, a sólida jurisprudência administrativa, no repúdio ao pretendido exame de inconstitucionalidade de ato com força de lei, a exemplo do decidido nos acórdãos 106-11.421, em 15 de agosto de 2000 – 1º Conselho/6ª Câmara, publicado no DOU 22.12.2000, e 203-05792, em 17.08.99 – 2º Conselho/3ª Câmara, publicado no DOU em 18.10.2000. “



Assim, pelos argumentos que reuni, REJEITO as preliminares suscitadas e,
no mérito, NEGO provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2006


FLÁVIO FRANCO CORRÊA 

Voto Vencedor

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator designado.

Em que pese o respeitável entendimento exposto pelo i. relator, peço permissão para apresentar a minha discordância do seu voto quanto à incidência da CSLL sobre lucros formados antes da vigência da MP 1.858-6/99.

A tributação pela CSLL dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior foi instituída pelo art. 19 da citada medida provisória:

Art. 19. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Por sua vez, a publicação da medida provisória no Diário Oficial da União ocorreu no dia 30 de junho de 1999. Observada a chamada “noventena”, prevista no art. 195, § 6º, da Constituição da República, percebe-se que a incidência da contribuição só passou a alcançar os mencionados resultados auferidos no exterior a partir de 29 de setembro daquele ano.

Defende o meu colega relator que o fato gerador ocorre no período de apuração correspondente à disponibilização dos lucros, conforme definido em lei. Donde conclui que, dessa forma, o lançamento estaria correto por se reportar a período de apuração em que o dispositivo legal já era eficaz. Até aqui, tenho por perfeito o seu entendimento.

Entretanto, há de se considerar que os lucros foram formados em períodos nos quais a sua disponibilização sequer constava do campo de incidência da CSLL. Sobre esse aspecto, deve-se lembrar a proibição constitucional à surpresa tributária, bem destacada na lição de Roque Carrazza¹:

¹ “Curso de Direito Constitucional Tributário”, São Paulo, Malheiros, 2003, 19ª edição, pg. 174.

“De fato, o princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele não permite que, da noite para o dia, alguém seja colhido por uma nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis, e seguras. E mais do que isso: que tenha o conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar sua vida econômica.”

Bem se vê que a Constituição, por intermédio dos seus artigos art. 150 (III, “b”) e 195 (§6º), indica o caminho do planejamento, da previsibilidade, homenageando a segurança jurídica.

Entender como tributáveis pela CSLL os lucros anteriores à MP 1.858-6/99 constitui afronta à proibição constitucional. É verdade que o fato gerador se dá no período de apuração da disponibilização. No entanto, tal afirmação só se revela verdadeira no caso dos lucros formados a partir do momento para o qual já havia a previsão legal de tributação, aqueles abstratamente alcançados pela hipótese de incidência tributária. Esta é a interpretação que se harmoniza com a vedação constitucional à não surpresa tributária. Do contrário, estar-se-ia a considerar possível que a lei trouxesse para o campo de incidência tributária fato econômico passado, exatamente como no caso concreto ora examinado nestes autos, em que inexistia previsão de tributação pela CSLL dos lucros no momento da sua apuração, formação ou geração na empresa estrangeira.

Feitas tais considerações, voto pelo provimento parcial ao recurso, excluindo da exigência os valores correspondentes aos lucros gerados nos anos-calendário 1996, 1997 e 1998. No mais, acompanho as bem fundamentadas conclusões do relator original.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2006

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

