



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001261/2006-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-003.948 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrente REICHHOLD DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2001

CSLL. LUCROS NO EXTERIOR. LEI Nº 9.249/1995. ADSTRITA AO IRPJ. MP 1.858-6/99. INCIDÊNCIA PARA A CSLL. TERMO INICIAL. 1º DE OUTUBRO DE 1999.

A Lei nº 9.249, de 1995 implantou regime de universalidade de tributação dos lucros no exterior apenas para o IRPJ, razão pela qual continuou a CSLL submetida à sistemática da territorialidade, que só foi alterada para a contribuição social a partir da MP nº 1.858-6, de 1999, que passou a surtir efeitos a partir de 1º de outubro de 1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, conforme demonstrado ao final do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paulo Mateus Ciccone (Presidente) e André Severo Chaves (suplente convocado para eventuais substituições).

Relatório

Do Auto de Infração

Contra a contribuinte em epígrafe foi lavrado o auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), fls. 153 a 156, relativo ao ano-calendário de 2001, em razão de falta de adição ao lucro líquido do período, na apuração da base de cálculo da CSLL, da totalidade dos lucros auferidos no exterior pela controlada Reichhold Trading.

Como enquadramento legal da autuação, foram citados os seguintes dispositivos: artigo 2o, caput e parágrafos, da Lei n.º 7.689/1988, artigo 19 da Lei n.º 9.249/1995, artigo 1º, parágrafo único, da Lei n.º 9.316/1996, artigo 28 da Lei n.º 9.430/1996, artigo 25 da Lei n.º 9.249/1995, artigo 1º da Lei n.º 9.532/1997, artigos 6o e 19 da Medida Provisória n.º 1.858/1999 e suas reedições.

O valor da infração igual a R\$ 7.211.552,71 foi compensado com base de cálculo negativa do período (6.964.258,48) e prejuízo de anos anteriores (74.188,26), restando de crédito tributário apurado o montante de R\$ 39.525,22, nele incluído a multa de lançamento de ofício e juros moratórios calculados até 31/07/2006.

A execução do procedimento fiscal, inicialmente definida para o IRPJ do período compreendido entre 01/2002 a 12/2004 (MPF, fl. 01), foi complementada para a CSLL de 01/2002 a 2004 (MPF-C, fl. 02) e, também, de 01/2001 a 12/2001 (MPF- C, fl. 03).

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 163 a 167, consignou-se que, intimada a informar sobre suas participações empresariais no exterior, a fiscalizada apresentou documentos informando possuir participação de 100% na Reichhold Trading S.A., constituída em 27/09/1998, sediada no Uruguai. E que, analisadas as demonstrações financeiras, verificou-se que no ano-calendário de 2001 houve um crédito em conta corrente no valor de R\$ 18.742.970,16, referente à redução de capital e distribuição de lucros ocorridos na Reichhold Trading, devidamente comprovados pela Ata da Assembleia Geral Extraordinária dos Acionistas realizada em 1º de novembro de 2001.

No mesmo termo, consta que do total do mencionado crédito em conta corrente, R\$ 12.310.235,06 correspondem ao total de lucros acumulados na controlada até novembro de 2001, assim demonstrados:

1996	677.791,79
1997	846.230,61
1998	418.148,19
1999	4.541.280,11
2000	1.710.332,70
nov/2001	4.116.451,66

Outrossim, que apesar de a fiscalizada ter adicionado, acertadamente, ao lucro líquido do ano-calendário de 2001, na formação do lucro real, na DIPJ, o valor de R\$ 12.310.235,06 correspondente aos lucros disponibilizados conforme o item 1, alínea b, § 2º do

artigo 1º da Lei n.º 9.532/1997, o mesmo não ocorreu quanto à CSLL. Na Ficha 07 – Cálculo da CSLL, linha 05, Lucros Disponibilizados no Exterior, foi informado o valor de R\$ 5.098.682,35.

Portanto, não foi oferecido à tributação o montante de R\$ 7.211.552,71, que deverá ser tributado conforme o artigo 19 da MP 1.858/1999.

Da Impugnação

O sujeito passivo foi cientificado dos lançamentos em 06/09/2006 e, em 06/10/2006, apresentou a impugnação de fls. 170 a 179, por intermédio de procuradores (fls. 180 a 197), na qual, após discorrer sobre os fatos, expõe suas razões de defesa, em síntese:

- a CSLL passou a incidir sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital no exterior somente a partir da vigência do artigo 19 da Medida Provisória n.º 1.858-6, de 29 de junho de 1999, editada sucessivamente. Até então, a tributação dos lucros do exterior, para o IRPJ, estava disciplinada pelas Leis n.º 9.249/1995 e 9.532/1997, ambas regulamentadas pela IN n.º 38/96, que vigeu até 7 de outubro de 2002, quando editada a IN 213/02;
- o Ato Declaratório SRF n.º 75, de 17 de agosto de 1999 determinou o momento em que este lucro deve ser adicionado à base de cálculo da contribuição;
- diante disso, a fiscalização entendeu que o crédito em conta corrente efetuado pela Reichhold Trading S.A. constituiu fato gerador que implicou a adição de tais lucros na base de cálculo da CSLL, uma vez que o referido crédito data de 30 de dezembro de 2001;
- todavia, a impugnante entende que não pode prosperar o lançamento de ofício tendente a incluir, neste ato, os lucros apurados nos anos-calendário de 1996, 1997, 1998 e os apurados a partir de 1º de janeiro de 1999 até 30/09/1999, sob pena de contrariar o princípio da irretroatividade das normas tributárias, garantido pela Constituição Federal;
- nesse sentido, há que se considerar que a MP n.º 1.858/99, publicada em 30 de junho de 1999, não poderia alcançar os fatos ocorridos anteriormente à data de sua publicação, mas apenas os posteriores, a partir de 1º de outubro de 1999, em observância ao princípio da anterioridade nonagesimal (art. 195, §6º, da CF). Assim, o artigo 19 da citada MP não poderia incidir sobre fatos a que não teria eficácia;
- o princípio da irretroatividade, no que se refere à tributação dos lucros, sempre foi expressamente exigido pelo legislador ordinário, com vistas a defender a segurança jurídica;
- para tanto, a incidência da CSLL deveria ser determinada em função da lei vigente à época da formação do lucro, à conta do qual ele será pago ao sócio. Este entendimento é partilhado por Alberto Xavier em sua obra Direito Tributário Internacional do Brasil;

- tal juízo pode ser também constatado no artigo 10 da Lei n.º 9.249/1995, que disciplina a tributação dos lucros distribuídos, utilizando como regra, a irretroatividade da norma, ou seja, a aplicação da norma vigente à época de formação do lucro;

- igual raciocínio depreende-se dos ADN 03/94 e 49/94 emitidos pela própria SRF que, como se constata da leitura do artigo 16 da IN 38/96, sempre adotou a regra de tributação vigente à época de formação do lucro;

- ainda, a SRF, pelo artigo 15 da IN n.º 38/96 determina que “os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, não integram a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988”. Frise-se que esta IN, para efeitos de apuração da base de cálculo da CSLL, permaneceu em vigor até a data da edição da MP 1.858/99, quando, a partir de então, foram estendidas as regras para a incidência da contribuição.

Em razão dos argumentos apresentados, requer, afinal, a interessada, o provimento integral da impugnação, com o conseqüente cancelamento da exigência fiscal, e extinção do crédito tributário apurado.

Do Acórdão de Impugnação

A 3ª Turma da DRJ/SP1 por meio do Acórdão de Impugnação n.º **16-23.888**, julgou a Impugnação **Improcedente**, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA.

Os lucros auferidos no exterior, disponibilizados a partir de 1º de outubro de 1999, passaram a sofrer incidência da CSLL, observadas as regras de tributação universal. Ocorre o fato gerador em 31 de dezembro do ano-calendário em que disponibilizado o lucro à controladora no Brasil.

Observa-se que a decisão do órgão julgador *a quo* teve como seguintes **fundamentos**:

1. Argumenta a interessada que não ocorreria a tributação em bases universais em relação aos lucros auferidos e disponibilizados antes de 1º de outubro de 1999, conforme interpretação que faz do disposto no artigo 19 da Medida Provisória n.º 1.858/1999 em conjunto com o Ato Declaratório SRF n.º 75, de 17 de agosto de 1999. Transcrevem-se as normas citadas:

MP n.º 1.858-6, de 29 de junho de 1999:

“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”.

Ato Declaratório SRF n.º 75/1999:

“Artigo único. A incidência da CSLL, segundo as normas de tributação em bases universais, dar-se-á em relação aos lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, disponibilizados, nos termos do art. 1º da Lei n.º 9.532, de 1997, a partir de 1º de outubro de 1999, e serão computados na base de cálculo dessa contribuição em 31 de dezembro do ano-calendário da disponibilização, observadas as demais normas estabelecidas para o imposto de renda” (destaques da transcrição).

2. **É equivocada a exegese do Ato Declaratório em referência adotada pela interessada, porquanto é cristalino que a data fixada na norma se relaciona à disponibilização dos lucros e não à sua geração.**
3. Observe-se que o citado ato normativo tem caráter vinculante para a Administração Tributária, conforme o artigo 100, inciso I, do Código Tributário Nacional, sob pena de responsabilidade funcional.
4. Outrossim, as Delegacias de Julgamento, como órgãos julgadores de primeira instância no âmbito administrativo, devem observar o entendimento da Secretaria da Receita Federal, conforme preceitua o artigo 7º da Portaria MF n.º 58/2006:

“Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei n.º 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos”.

5. Alega a interessada que o artigo 15 da Instrução Normativa SRF 38/1996, ao dispor expressamente sobre a não tributação, pela CSLL, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, fundamentaria a não incidência da contribuição para os lucros apurados por controlada no exterior antes de 1º de outubro de 1999. No entanto, observe-se o sentido que a referida Instrução Normativa adota para o termo “auferidos”, em contraposição ao sentido do termo “apurados”, *in verbis*:

“Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1996 os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas” (destaques da transcrição).

6. Note-se que o artigo 2º, caput, da mesma Instrução Normativa utiliza a expressão “auferidos por intermédio” e não auferidos pelos estabelecimentos que menciona:

“Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de

determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados”.

7. A redação desses dispositivos bem observou o comando inserto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, visto que a controladora domiciliada no Brasil auferiu os lucros e, por conseguinte, deve oferecê-los à tributação, no momento em que estes se consideram disponibilizados, nos termos da lei.
8. **Dessa forma, os lucros auferidos no exterior, mesmo antes da vigência da MP n.º 1.858/99, e disponibilizados a partir de 01/10/99, também sujeitam-se à tributação a título de CSLL. Frise-se que o fato gerador não é a geração do lucro, mas a sua disponibilização à coligada / controladora no Brasil.**
9. A tese defendida pela contribuinte poderia prosperar se houvesse (e não houve) disposição expressa do legislador que excluísse da incidência os lucros apurados antes da entrada em vigor da norma de incidência universal da CSLL, a exemplo do que se observa com relação à incidência do IRPJ em bases universais (artigo 16 da IN SRF n.º 38/96).
10. Assim, não há que falar em ofensa aos alegados princípios constitucionais.
11. Em decorrência da conclusão de que fora corretamente apurado pela interessada o valor em reais, correspondente aos lucros capitalizados em sua controlada no exterior em 31/12/2001, o valor que deveria ter sido adicionado à base de cálculo da CSLL é o mesmo adicionado pela empresa na apuração do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal (fl. 166). Procede então o feito, que fez adicionar de ofício a diferença entre o valor devido e o efetivamente oferecido à tributação na DIPJ/2002 (R\$ 12.310.235,06 – R\$ 5.098.682,35 = R\$ 7.211.522,71).

Do Recurso Voluntário

A recorrente, inconformada com o Acórdão de 1ª Instância, apresenta recurso voluntário, com as seguintes razões para a reforma da decisão *a quo*:

II - DO DIREITO

II.1 - DO PERÍODO DE FORMAÇÃO DOS LUCROS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO

1. Como acima exposto, nota-se da decisão ora recorrida que os Doutos Julgadores da Terceira Turma da DRJ-SP consideraram que **mesmo antes da edição da MP n.º 1.858/99** os lucros auferidos no exterior seriam tributados pela CSLL. Ledo engano.
2. Como é de conhecimento geral, **não havia essa hipótese de incidência da CSLL no artigo 25 da Lei n.º 9.249/95, assim, não há amparo legal para exigência da CSLL no período.** Nesse sentido, vale comentar o entendimento

pacífico do Primeiro Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a saber:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2001

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA. HIPÓTESE DE DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS.

Na alienação de participação em empresa sediada no exterior há o emprego de lucros da coligada exterior, em favor da coligada no Brasil, o que configura hipótese de disponibilização.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2001

CSLL. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

A tributação da CSLL em bases Universais para respeitar em sua plenitude o princípio da irretroatividade da lei só se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999. É necessário, primeiro, separar o critério material (auferir lucros no exterior) do critério temporal (momento que se considera creditado ou pago). Depois perceber que o critério quantitativo (apuração da base de cálculo e aplicação de alíquota) que está no conseqüente da regra matriz de incidência, nada mais faz do que reafirmar o critério material (auferir renda). Dessa forma, quando o critério material, o mais importante de todos, é acionado no momento que se forma a relação jurídico-tributária (critério pessoal e critério quantitativo) é necessário que a nova lei colha, para a formação de sua base de cálculo, apenas fatos ocorridos após sua vigência". (Primeiro Conselho de Contribuintes, Número do Recurso 161661, Terceira Câmara, Acórdão n.º 103-23465, Processo Administrativo 16561.000081/2006-26, Publicado no D.O.U. n.º 170 de 03/09/08)

3. Assim, vejamos as razões da Recorrente que em tudo corroboram com o entendimento consolidado pelos Doutos Julgadores do Primeiro Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.
4. Com a edição da Lei n.º 9.249/95, precisamente os seus artigos 25 a 27, foi instituído no ordenamento jurídico brasileiro um conjunto de normas que tem a finalidade de alcançar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996.
5. Para isso, constatou-se que o artigo 25 da Lei n.º 9.249/95 adotou uma presunção de disponibilidade dos lucros, por considerar distribuídos, o momento de apuração do lucro no balanço de empresas controladas e coligadas (embora inexistente a distribuição).
6. Neste momento, a lei não dispunha sobre a tributação do lucro segundo fatores de disponibilização, conforme demonstrado a seguir.

"Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano." (g.n.)

7. Com o objetivo de conciliar a regra de incidência com base na presunção legal de disponibilidade, foi editada a Instrução Normativa n.º 38/96, que introduziu o conceito de disponibilização dos lucros como sendo o momento em que deveriam ser oferecidos à tributação os lucros auferidos no exterior.

8. A partir de 1º de janeiro de 1998, com a edição da Lei n.º 9.532/97, foram fixadas novas regras de tributação dos lucros do exterior, com a adoção do conceito de disponibilização de lucros auferidos/anteriormente previsto pela Instrução Normativa n.º 38/96.
9. Até a edição da MP n.º 1.858/99, que estendeu a tributação dos lucros do exterior também para a base de cálculo da CSLL, a tributação dos lucros no exterior estava disciplinada pelas Leis de n.º 9.249/95, 9.532/97, ambas regulamentadas pela Instrução Normativa n.º 38/96, que vigeu até 7 de outubro de 2002, quando, então, foi editada a Instrução Normativa n.º 213/02.
10. Conforme dito, foi com a MP n.º 1.858, de 29 de junho de 1999, que foram estendidas à apuração da base de cálculo da CSLL, as regras de tributação dos lucros apurados no exterior.

"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 art. 25 a 27 da Lei n.º 9.249 de 26 de dezembro de 1995, os art. 15 a 17 da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996, e o art. 10 da Lei n.º 9.532, de 1997." (g.n.)

11. E o Ato Declaratório SRF n.º 75, de 17 de agosto de 1999 determinou o momento em que este lucro deverá ser adicionado na base de cálculo da CSLL:

"Artigo único. A incidência da CSLL, segundo as normas de tributação em bases universais, dar-se-á em relação aos lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, disponibilizados, nos termos do art. 1º da Lei n.º 9.532, de 1997?..a partir de 1º de outubro de 1999, e serão computados na base de cálculo dessa contribuição em 31 de dezembro do ano-calendário da disponibilização, observada as demais normas estabelecidas para o imposto de renda." (g.n.)

12. Diante disso, a fiscalização autuou a Recorrente, por entender que o crédito em conta corrente efetuado pela Reichhold Trading S.A., a título de distribuição de lucros, constituiu fato gerador que implicou a adição de tais lucros na base de cálculo da CSLL, uma vez que o referido crédito data de 30 de dezembro de 2001, sendo, que referido posicionamento foi mantido pela DOUTA Terceira Turma da DRJ-SP.
13. Entretanto, a Recorrente entende que não pode prosperar o lançamento de ofício promovido pela fiscalização, tendente a incluir neste ato os lucros apurados nos anos-calendário de 1996,1997,1998 e os apurados a partir de 1º de janeiro de 1999 até 30/09/1999, sob pena de se contrariar o princípio da irretroatividade das normas tributárias, princípio este garantido pela Constituição Federal.
14. Neste sentido, há que se considerar que a MP n.º 1.858/99, publicada em 30 de junho de 1999, não poderia alcançar os fatos ocorridos anteriormente a data de sua publicação, mas apenas os posteriores, ocorridos a partir de 1º de outubro de 1999, em observância ao princípio da anterioridade nonagesimal (art. 195, §6º da CF/88).

15. Assim, se o artigo 19 da MP n.º 1.858/99 não tem eficácia até 30 de junho de 1999, **tal norma não pode alcançar os LUCROS APURADOS antes dessa data.**
16. Dessa forma, o comando contido no artigo 19 da MP n.º 1.858/99 não pode incidir sobre fatos sobre os quais não tem eficácia, ou seja, sobre lucros auferidos antes de 30 de junho de 1999, por constituir em questionável hipótese de disponibilidade.
17. Além disso, **o lançamento de ofício promovido pela fiscalização ofende, claramente, o princípio da irretroatividade qualificado pelo princípio da anterioridade nonagesimal, para efeitos dos lucros apurados por controlada no exterior formados nos balanços de 31/12/1996 a 31/12/1998 e de 01/01/1999 a 30/09/1999.**
18. O princípio da irretroatividade, no que se refere à tributação dos lucros, é dispositivo que sempre foi expressamente exigido pelo legislador ordinário, com vistas a defender a segurança jurídica.
19. Neste contexto, vejamos o entendimento consolidado já exarado pelo Egrégio CARF, por suas diversas Câmaras:

"(...)

CSL - CONTROLADA NO EXTERIOR - MP 1858-6/99 - INÍCIO DA TRIBUTAÇÃO - O art. 25 da Lei 9249/95 e o art. 1º da Lei 9532/97 fixaram a tributação de lucro de controlada no exterior apenas pelo IRPJ não sendo possível alargar a norma jurídica para que se submeta à CSL por falta de amparo legal Apenas com a edição da MP 1858-6/99 foi introduzida a norma legal que criou a hipótese de incidência.

Preliminar de nulidade rejeitada.

Recurso parcialmente provido."

(Primeiro Conselho de Contribuintes, Número do Recurso 140320, Oitava Câmara, Acórdão n.º 108-08765, Processo Administrativo n.º 13603.002794/2003-50)

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - INEXISTÊNCIA- Decisão de DRJ que, a luz da legislação ordinária que rege a matéria, enfrenta o tema e deixa de analisar argumentos que, ao ver dos julgadores, seriam de índole constitucional, não pode ser tida como nula. IRPJ - LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR- MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR - DISPONIBILIZAÇÃO DOS SALDOS ACUMULADOS EM DEZEMBRO DE 2001 -DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA – Sob a égide da MP 2.158/2001, que elegeu a data de 31 de dezembro de 2002 como momento de incidência do IRPJ sobre lucros auferidos no exterior e não distribuídos até 31 de dezembro de 2001, não tem cabimento a arguição da decadência. CSLL -MP 1858-6/99 - **TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS -APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE - Em face dos princípios da irretroatividade e da anterioridade da lei, inclusive pela aplicação da anterioridade nonagesimal, somente a partir de 1999 a CSLL pode ser exigível** (Primeiro Conselho de Contribuintes, Número do Recurso 145125, Sétima Câmara, Acórdão n.º 107-08684, Processo Administrativo n.º 11007.000841/2004-13)

(...)

CSLL - LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - Tratando-se de lucros auferidos por controladas, no exterior, de pessoa jurídica domiciliada no país, a Lei n.º 9.532, de 1997, não atuou modificando a data da ocorrência do fato gerador, mas, tão-somente, deslocou o momento em que esses lucros deveriam ser oferecidos à tributação, homenageando, no caso, os princípios da uniformidade e da realização. **Nessa linha, a tributação da CSLL em bases universais só se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999.**" (Primeiro Conselho de Contribuintes, Número do Recurso 158733, Oitava Câmara, Acórdão n.º 108-09789, Processo Administrativo n.º 16327.001170/2006-62)

"(...) CSLL- LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - Tratando-se de lucros auferidos por controladas, no exterior, de pessoa jurídica domiciliada no país, a Lei n.º 9.532, de 1997, não atuou modificando a data da ocorrência do fato gerador, mas, tão-somente, deslocou o momento em que esses lucros deveriam ser oferecidos à tributação, homenageando, no caso, os princípios da uniformidade e da realização. **Nessa linha, a tributação da CSLL em bases universais só se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999.**" (Primeiro Conselho de Contribuintes, Número do Recurso 162406, Quinta Câmara, Acórdão n.º 105-17214, Processo Administrativo n.º 16327.001818/2004-39)

"Ano-calendário: 2001

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA. HIPÓTESE DE DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS.

Na alienação de participação em empresa sediada no exterior há o emprego de lucros da coligada exterior, em favor da coligada no Brasil, o que configura hipótese de disponibilização.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2001

CSLL. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

A tributação da CSLL em bases universais para respeitar em sua plenitude o princípio da irretroatividade da lei só se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999. É necessário, primeiro, separar o critério material (auferir lucros no exterior) do critério temporal (momento que se considera creditado ou pago). Depois perceber que o critério quantitativo (apurção da base de cálculo e aplicação de alíquota) que está no consequente da regra matriz de incidência, nada mais faz do que reafirmar o critério material (auferir renda). Dessa forma, quando o critério material, o mais importante de todos, é acionado no momento que se forma a relação jurídico-tributária (critério pessoal e critério quantitativo) é necessário que a nova lei colha, para a formação de sua base de cálculo, apenas fatos ocorridos após sua vigência." (Primeiro Conselho de Contribuintes, Número do Recurso 161661, Terceira Câmara, Acórdão n.º 103-23465, Processo Administrativo 16561.000081/2006-26, Publicado no D.O.U.n0170 de 03/09/08) .

20. Diante dos julgados acima referidos, fica reforçada a tese da Recorrente de que é possível se concluir que **a incidência da CSLL deve ser determinada em função da lei vigente à época da formação do lucro** à conta do qual o mesmo será pago ao sócio.
21. Assim, o fato de o pagamento do lucro ou da deliberação societária em data posterior ao período de origem do lucro, não tem a capacidade de fazer incorrer a legislação fiscal vigente na data do pagamento ou crédito do lucro.

22. Este entendimento, aliás, é partilhado pelo ilustre Alberto Xavier em sua obra *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Editora Forense, pág. 465.

"Esta interpretação resulta, desde logo, do princípio da não retroatividade, consagrado no art., 150, III, "a" da Constituição Federal de 1988, nos termos do qual lei nova que institui ou **umenta** tributo (a Lei n.º 9.532/97 instituiu imposto sobre o dividendo), não pode ser aplicada a fatos geradores pretéritos, ocorridos antes do início de sua vigência. A proibição da tributação da surpresa e a proteção da confiança dos contribuintes conduz que a lei **aplicável à distribuição do lucro seja aquela vigente na data da sua formação**.

O fato gerador do imposto sobre a distribuição é, pois, um fato gerador **complexo**, constituído pelo duplo elemento da constituição e da distribuição do lucro, devendo os dois eventos ocorrer já a sombra da lei nova que tenha determinado a tributação ou o seu aumento, de tal modo que a nova lei só deve aplicar-se a lucros formados e distribuídos a partir de sua entrada em vigor.

Esta solução é a que tradicionalmente tem sido adotada no Brasil, no que concerne aos dividendos, no sentido de submeter a sua tributação à lei vigente no momento da formação do lucro à conta do qual o dividendo é pago." (g.n.)

23. O entendimento acima demonstrado pode ser, por exemplo, constatado no artigo 10 da Lei n.º 9.249/95, que disciplina a tributação dos lucros distribuídos, utilizando como regra, a irretroatividade da norma, ou seja, a **aplicação da norma vigente à época de formação do lucro**.

"Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos **resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996**, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior." (g.n.)

24. Pois bem, o artigo 10 da Lei n.º 9.249/95, ao se referir expressamente que os "lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996", **excluiu da nova sistemática de tributação o pagamento de lucros ou dividendos calculados com base em resultados formados em anos-calendário anteriores a 1996**, mesmo que pagos durante a sua vigência, os quais permanecerão sob o regime tributário da legislação vigente à época de formação.

25. Igual raciocínio pode ser depreendido dos Atos Declaratórios Normativos de n.º 3/94 e 49/94 **emitidos pela própria Secretaria da Receita Federal**.

I - a incidência do imposto de renda na fonte quando do pagamento ou crédito, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País, de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, **alcança exclusivamente os lucros apurados pela pessoa jurídica a partir de 1º de janeiro de 1994**;

II - por conseguinte, os lucros auferidos até 31 de dezembro de 1993, **submetem-se as regras aplicáveis à época de sua formação**. " (g.n.)

"I - os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, **oriundos de lucros apurados, até 31 de dezembro de 1993**, por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real **submetem-se às normas de incidência aplicáveis à época da formação dos lucros**;

II - o disposto no item anterior aplica-se também aos lucros e dividendos redistribuídos por pessoas jurídicas, auferidos em decorrência de participação societária em outra pessoa jurídica, que os tenha apurado até 31 de dezembro de 1993;

III - em qualquer hipótese, será considerada época de formação dos lucros aquela constante dos registros da primeira pessoa jurídica que os tenha apurado." (g.n.)

26. E a Secretaria da Receita Federal, de forma consistente, adotou a mesma linha de raciocínio para a tributação dos lucros apurados por controlada no exterior, se valendo da regra de incidência dos tributos segundo à época de formação dos lucros.

27. É o que pode ser constatado da leitura do artigo 16 da Instrução Normativa n.º 38, de 27 de junho de 1996, que regulamentou as regras de disponibilização dos lucros até 7 de outubro de 2002 (regulamentou, inclusive, a MP n.º 1.858/99).

Art. 16. As disposições desta Instrução Normativa não se aplicam em relação aos lucros, rendimentos e ganhos de capital, **auferidos antes de 1º de janeiro de 1996, ainda que posteriormente disponibilizados.**" (gn.)

28. Conforme demonstrado pela Recorrente, constata-se que a própria Secretaria da Receita Federal, consistente e uniformemente, no que se refere às normas sobre tributação de lucros (distribuídos e disponibilizados), sempre adotou a **regra de tributação vigente à época de formação do lucro.**

29. Dessa forma, **não pode prosperar o lançamento de ofício da fiscalização sobre os lucros disponibilizados a conta de resultados formados nos períodos-base anteriores ao da edição da MP n.º 1.858/99,** sob ofensa ao princípio da irretroatividade, consagrado pela anterioridade nonagesimal (art. 195, §6º da CF/88).

30. As alegações da r. decisão recorrida são frágeis, não se sustentam em uma análise mais aprofundada e, além disso, estão totalmente contrárias à legislação pátria e ao posicionamento reiterado dessa Egrégia Corte.

31. Dessa forma, **não pode ser objeto de lançamento de ofício, os lucros disponibilizados correspondentes ao valor de R\$ 7.211.552,71, referente à diferença entre o valor adicionado na apuração do Lucro Real (R\$ 12.310.235,06) e o oferecido à base de cálculo da CSLL (R\$ 5.098.682,35), por se referirem a lucros formados em períodos-base, cuja legislação fiscal, vigente a época, não previa a incidência da CSLL sobre estes resultados.**

32. Tanto isso é verdade que a própria Secretaria da Receita Federal, no artigo 15 da Instrução Normativa n.º 38/96, determina que "os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, não integram a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988".

33. Frise-se que esta Instrução Normativa, para efeitos de apuração da base de cálculo da CSLL, permaneceu em vigor até a data da edição da MP n.º 1.858/99, quando a partir de então, foram estendidas as regras para a incidência da CSLL.
34. Portanto, a Recorrente demonstrou que os lucros apurados por controladas no exterior, antes do início da vigência do artigo 19 da MP n.º 1.858/99, **devem se sujeitar à aplicação da lei vigente à época de sua formação**, mesmo que disponibilizados após este período, uma vez que a legislação fiscal brasileira sempre se baseou na irretroatividade das normas, para fins de tributação dos lucros, mesmo os do exterior, conforme pode ser comprovado pelo artigo 16 da Instrução Normativa n.º 38/96.
35. Dessa forma, **como não existiam, antes da vigência da MP n.º 1.858/99, normas tributárias que estabelecessem qualquer tipo de incidência da CSLL sobre os lucros de controladas no exterior, apurados ou disponibilizados, não pode prosperar o lançamento de ofício promovido pelas autoridades fiscais**, que exigiram a tributação, na base de cálculo da CSLL, de lucros formados antes do período de vigência da MP que instituiu tal exação, ferindo, de forma ostensiva, o princípio da irretroatividade das normas tributárias, qualificado pelo princípio da anterioridade nonagesimal.
36. E, em decorrência de tal realidade, os argumentos lançados na r. decisão recorrida são totalmente improcedentes, e, sendo assim, requer-se o reconhecimento da extinção do crédito tributário apurado pela fiscalização e relacionado no Demonstrativo do Crédito Tributário constante do Auto de Infração, tendo em vista as questões devidamente contestadas pela Recorrente.

III - DAS CONCLUSÕES E DO PEDIDO

37. Pelo exposto, repara-se que o auto de infração é totalmente improcedente, pois a tributação da CSLL em bases universais apenas se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999, **em razão dos princípios da irretroatividade e da anterioridade da lei, inclusive pela aplicação da anterioridade nonagesimal**, sendo necessário que a nova lei se refira, para a formação de sua base de cálculo, apenas fatos ocorridos após sua vigência.
38. Dessa forma, **não pode ser objeto de lançamento de ofício, os lucros disponibilizados correspondentes ao valor de R\$ 7.211.552,71, referente à diferença entre o valor adicionado na apuração do Lucro Real (R\$ 12.310.235,06) e o oferecido à base de cálculo da CSLL (R\$ 5.098.682,35), por se referirem a lucros formados em períodos-base, cuja legislação fiscal, vigente a época, não previa a incidência da CSLL sobre estes resultados**.
39. Em razão de todos os argumentos apresentados pela Recorrente, **requer-se o provimento integral do presente Recurso Voluntário**, como consequente cancelamento da exigência fiscal referente ao lançamento de ofício imposto

pela fiscalização, o que implicará na extinção do crédito tributário exigido e no arquivamento do processo administrativo.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

A recorrente alega que o auto de infração é totalmente improcedente, pois a tributação da CSLL em bases universais apenas se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999, em razão dos princípios da irretroatividade e da anterioridade da lei, inclusive pela aplicação da anterioridade nonagesimal, sendo necessário que a nova lei refira-se, para a formação de sua base de cálculo, apenas fatos ocorridos após sua vigência.

Afirma que, dessa forma, não pode ser objeto de lançamento de ofício, os lucros disponibilizados correspondentes ao valor de R\$ 7.211.552,71, referente à diferença entre o valor adicionado na apuração do Lucro Real (R\$ 12.310.235,06) e o oferecido à base de cálculo da CSLL (R\$ 5.098.682,35), por se referirem a lucros formados em períodos-base, cuja legislação fiscal, vigente a época, não previa a incidência da CSLL sobre estes resultados.

Trata-se da discussão em relação ao regime de universalidade de tributação dos lucros no exterior para CSLL, sobre tal matéria o CARF vem reiteradamente se posicionando no sentido que a Lei nº 9.249, de 1995 implantou regime de universalidade de tributação dos lucros no exterior apenas para o IRPJ, razão pela qual continuou a CSLL submetida à sistemática da territorialidade, que só foi alterada para a contribuição social a partir da MP nº 1.858-6, de 1999, que passou a surtir efeitos a partir de 1º de outubro de 1999.

Citam-se nesse sentido, as seguintes decisões: Acórdão nº 1402-003.341, 9101-003.087

O Acórdão nº 1402-003.341 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, da lavra do conselheiro Paulo Mateus Ciccone, segue a jurisprudência no âmbito do CARF, **cujos fundamentos, adotados na presente decisão**, são transcritos a seguir:

DOS LANÇAMENTOS DE CSLL

Acerca da imposição de CSLL sobre os lucros auferidos no exterior, depois de inúmeros debates entre Fisco e contribuinte, a solução legislativa veio com a MP nº 1.858-6/1999 que expressamente previu tal incidência a partir de 01/10/1999. Foi nessa linha, inclusive, a decisão a quo (DRJ. - fls. 403):

"9.4. Assim, quando os lucros vieram a se tornar disponíveis, já estava plenamente em vigor a MP 1.858-6/1999, a norma que previa a incidência da CSLL, visto que a data do fato gerador do lucro disponibilizado não se confunde com a data do auferimento do lucro".

Contrapondo-se, a recorrente assentou que, "ao contrário do que entendeu a decisão recorrida, a lei de regência aplicável à tributação em causa é aquela ao abrigo da qual ocorreu a apuração do lucro, ainda que a sua suposta disponibilização tenha se dado em momento posterior", e complementou seu pensamento: "Significa dizer, tal como dito com relação ao imposto de renda (item II do presente recurso), que o elemento nuclear do fato gerador da CSLL é a apuração do lucro, razão pela qual a CSLL somente pode ser exigida sobre os lucros apurados a partir de 1º de outubro de 1999, data na qual passou a vigor o art. 19 da MP n.º 1858-6/99". (RV -fls. 434)

O tema já foi enfrentado outras vezes no CARF e a decisão estampada no Acórdão n.º 9101-003.087 da CSRF, relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura (antes citado) bem resume o assunto, pelo que peço vênia para reproduzir excertos do seu substancioso voto, aqui adotado como razões de decidir (destaques constam do original):

"... antes do art. 25 da Lei n.º 9.249, de 27/12/1995, a tributação de lucros no exterior era regida pelo princípio da territorialidade, consagrado pelo art. 63 da Lei n.º 4.506, de 1964:

Art. 63. No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades exercidas parte no País e parte no exterior, somente integrarão o **lucro operacional** os resultados **produzidos no País**. (...) (grifei)

Com a edição do art. art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995, restou clara que a incidência dos lucros restringiu-se ao IRPJ, vez que foi feita menção expressa ao lucro real.

Art. 25. Os **lucros**, rendimentos e ganhos de capital **auferidos no exterior** serão computados na determinação **do lucro real** das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (...) (Grifei)

Na realidade, a partir da edição da Lei n.º 9.249, de 27/12/1995, restaram, para fins de apuração de lucros no exterior, regimes distintos para o IRPJ e para a CSLL:

(a), para o IRPJ, sob a égide do princípio da universalidade, os lucros das sucursais / filiais passaram a compor o resultado do lucro líquido em razão do art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995;

(b) para a CSLL, sob a égide do princípio da territorialidade, continuou a se submeter à sistemática prevista nos arts. 6º, § 1º, do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977 e 63 da Lei n.º 4.506, de 1964, qual seja, primeiro reduzindo o lucro operacional e posteriormente, sendo adicionados ao lucro operacional, de modo a evitar a repercussão dos resultados no exterior (das sucursais ou filiais) na matriz do Brasil.

A situação para a CSLL só veio ser alterada com a edição do art. 19 da MP n.º 1.858-6, de 1999 (publicada no DOU de 30/06/1999):

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

Ou seja, para a CSLL, passou a ser adotado o mesmo mecanismo para inclusão dos lucros no exterior na base tributável, com base no princípio da universalidade, nos mesmos moldes do IRPJ.

Contudo, a incidência passa a valer apenas para os lucros no exterior auferidos a partir de 1º de outubro de 1999 (mediante aplicação da anterioridade nonagesimal).

Não há que se falar que, como o fato gerador da CSLL aperfeiçoa-se apenas em 31 de dezembro, toda a materialidade ocorrida no decorrer do ano-calendário estaria abrangida.

Não é bem assim. A incidência diz respeito ao suporte fático, aos eventos qualificados como tributáveis, e a lei que passou a qualificá-los passou a exercer efeitos no ordenamento jurídico apenas a partir de 1º de outubro de 1999.

Ou seja, apenas as situações (auferimento de lucros no exterior) ocorridas a partir de 1º de outubro de 1999 passaram a ser qualificadas como fatos jurídico-tributários.

Não se deve confundir o **regime de tributação**, em que se estabelece um marco temporal (um mês, um trimestre, um ano), **com termo inicial e final**, dentro do qual se consolidam as ocorrências qualificadas pelo ordenamento jurídico, no qual se delimita o aspecto **temporal**, com a **incidência do tributo**, aspecto **material**.

Uma coisa é lei dispor sobre a hipótese de incidência do tributo, outra é o regime de tributação sobre o qual o tributo deve ser apurado.

Assim, se a Contribuinte é optante do lucro real **anual**, tal opção obriga a apuração da CSLL pelo regime anual, ou seja, cabe ao sujeito passivo verificar se as situações no decorrer do ano são qualificadas como fatos jurídico-tributário. Por sua vez, se a lei que qualifica situações como fatos jurídico-tributários passa a surtir efeitos apenas a partir de 1º de outubro, a materialidade alcançada diz respeito apenas aos lucros auferidos nos três últimos meses do ano".

Trazendo para o caso concreto aqui tratado, tem-se a seguinte posição fática: 1. os lucros auferidos em 1996, 1997 e 1998 estariam fora do alcance da tributação de CSLL, por falta de previsão legal; e, 2. os lucros apurados em 1999, pelo mesmo motivo, mas em ordem inversa, estariam submissos à imposição da contribuição.

*Entretanto, como bem salientado no voto acima reproduzido, "Não há que se falar que, como o fato gerador da CSLL aperfeiçoa-se apenas em 31 de dezembro, toda a materialidade ocorrida no decorrer do ano-calendário estaria abrangida. Não é bem assim. A incidência diz respeito ao suporte fático, aos eventos qualificados como tributáveis, e a lei que passou a qualificá-los passou a exercer efeitos no ordenamento jurídico apenas a partir de 1º de outubro de 1999 (...). Não se deve confundir o **regime de tributação**, em que se estabelece um marco temporal (um mês, um trimestre, um ano), **com termo inicial e final**, dentro do qual se consolidam as ocorrências qualificadas pelo ordenamento jurídico, no qual se delimita o aspecto **temporal**, com a **incidência do tributo**, **aspecto material**. (...) Por sua vez, se a lei que qualifica situações como fatos jurídico-tributários **passa a surtir efeitos** apenas a partir de 1º de outubro, a materialidade alcançada diz respeito apenas aos lucros auferidos nos três últimos meses do ano". (sublinhei).*

*Ou seja, para o ano de 1999 haveria tributação de CSLL sobre os lucros auferidos no exterior por subsidiária de empresa brasileira **somente em relação "aos lucros auferidos nos três últimos meses do ano"**. Como o Fisco não fez este talho na contabilidade da recorrente, assumindo todo o lucro do ano, os*

lançamentos não se revestem da necessária consistência, posto se estar diante de tributo que se subsume ao chamado "fato gerador complexo", diga-se, aperfeiçoa-se no interregno temporal de um ano, não sendo possível deslocar e concentrar em apenas um trimestre o resultado de um período inteiro.

Considerando os fundamentos da decisão acima transcrita, devem ser excluídos do auto de infração os valores correspondentes aos lucros acumulados na controlada no período de 1996 a 1999, no montante de R\$ 6.483.450,70, assim demonstrados:

ANO	RESULTADOS
1996	R\$677.791,79
1997	R\$846.230,61
1998	R\$418.148,19
1999	R\$4.541.280,11
TOTAL	R\$6.483.450,70

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da tributação da CSLL os valores correspondes aos lucros acumulados na controlada no período de 1996 a 1999.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias