



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16327.001478/2005-27
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1401-002.739 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria IRPJ
Recorrentes CRBS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2000

CSLL. LUCROS NO EXTERIOR. MP 1.858-6/99. INCIDÊNCIA SOMENTE ALCANÇA LUCROS APURADOS APÓS 01/10/1999.

De acordo com o princípio da anterioridade nonagesimal, somente os fatos apurados após 90 (noventa) dias da publicação da lei podem ser alcançados pela incidência das contribuições sociais. Tal previsão denota interpretar que a materialidade dos fatos no mundo fenomênico não pode ser alcançada pela exação em períodos anteriores ao citado prazo de 90 (noventa) dias. Essa definição requer, ainda, estabelecer premissa de que a materialidade em nada se assemelha à forma de apuração de tributo sobre o lucro - trimestral ou anual -. O primeiro compreende a ação ou situação que dá origem ao nascimento da obrigação tributária e somente pode insurgir quando norma já existente, e em vigor, subsume-se ao fato ocorrido; já o segundo, representa uma técnica fiscal para o cálculo do tributo. No caso, não obstante a opção pelo lucro real anual, somente os fatos apurados após a vigência do art. 19 da MP n° 2.158-6/99 (a partir de 01/10/1999) podem ser alcançados pela tributação universal da CSLL.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - RESERVA LEGAL.

Não deve compor a base de cálculo do lançamento a parcela correspondente à Reserva Legal, posto que esta tem destinação obrigatória prevista em lei e deve ser constituída antes de qualquer outra destinação dos lucros.

PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS - ADIÇÃO DE JUROS - INDISPONIBILIDADE DOS LUCROS.

Nos termos do o § 3º do art. 1º da Lei n° 9.532, de 1997 vigente à época, a adição dos juros decorrentes da capitação de recursos junto a coligada no exterior, só é cabível no caso de não ter sido disponibilizado os lucros do período para sua coligada no Brasil. Configurada a disponibilização de tais

lucros como consequência da manutenção da Infração 01, não deve prevalecer a glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso no que tange à exigência de CSLL sobre lucros apurados anteriormente a 01/10/1999. Vencidos os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Daniel Ribeiro Silva. Por unanimidade de votos, i) negar provimento ao recurso quanto ao aproveitamento do imposto pago no exterior, porém admitindo sua dedução, como despesa, da base de cálculo do tributo e ii) dar provimento no que tange à inclusão do valor constante da reserva legal à base de cálculo da exigência e quanto à glosa de juros incidentes sobre contratos de mútuo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto pelo Contribuinte em face da decisão do acórdão proferido pela DRJ, que retorna para ser parcialmente apreciado em razão de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que deu provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

As exigências fiscais referem-se às supostas infrações a legislação tributária, exigindo-se o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 85.443.481,27 e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL no valor de R\$ 30.759.653,22, referentes ao ano-calendário de 2000.

Conforme descrições no TVF às fls. 183/245, "em 30/09/97 a CRBS incorporou a Cervejeira de Brasília - Cebrasa, a Cia de Bebidas da Bahia - Cibeb, e a Cervejeira Cuiabana, adquirindo, a participação de 29,80% da Jalua S/A. (...) As operações pelas quais a contribuinte transferiu suas ações da Jalua S/A para a Eagle Distribuidora de Bebidas S/A, estão devidamente demonstradas através de seus contratos de Cessão de Ações, datados de 02/01 e 03/04 de 2000".

Ciente da autuação o interessado apresenta **IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA** - (fls. 210/245) em 31/10/2005, na qual alegou em síntese:

1. DA NÃO SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA INVOCADA PELO FISCO: Afirma que "não houve emprego do valor dos próprios lucros em benefício da impugnante, porque os lucros permaneceram na empresa coligada após as operações". "O que houve foi única e exclusivamente a alienação da participação societária na coligada geradora dos lucros para outra sociedade, o que é situação de fato absolutamente distinta daquela prevista na norma".
2. DA CSLL - IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA SOBRE LUCROS APURADOS ANTES DE 01/10/99 POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL: Ressalta que "não está de modo algum, inquinando de inconstitucional o art. 19 da MP nº 1.858-6/99 (art. 21 da MP nº 2.158-35/2001), que estendeu à CSLL o regime da tributação universal dos lucros. Tal inconstitucionalidade somente ocorreria se própria norma legal determinasse a tributação retroativa pela CSLL dos lucros auferidos no exterior anteriormente à sua edição, o que de fato não ocorreu".
3. HOUVE DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS POR FORA DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO: Diz que "com a disponibilização e tributação dos lucros em 31/12/2000, deixou de existir a restrição prevista no parágrafo 3º do art. 1º da Lei nº 9.532/97, sendo, portanto, plenamente dedutíveis, os valores pagos ou creditados a título de juros para a coligada Jalua naquele período. Caso contrário, estar-se-ia tributando, nessa parte, duplamente os lucros auferidos no exterior por meio de coligadas".
4. DA IMPREABILIDADE DA SELIC PARA EFEITOS DE CÔMPUTO DOS JUROS DE MORA: Diz que "os juros de mora eventualmente devidos no presente caso, jamais poderiam ser exigidos na dimensão pretendida pela fiscalização, porque estão sendo calculados com base em percentual equivalente à taxa de SELIC acumulada mensalmente a qual, além de ser figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes à remuneração de serviços das instituições financeiras, é fixada unilateralmente por órgão do Poder executivo".
5. A IMPUGNANTE NÃO FIRMOU CONTRATO DE EMPRÉSTIMOS COM SUA COLIGADA: Diz que "não firmou qualquer contrato de mútuo com sua coligada situada no exterior, mas sim efetuou uma operação de emissão e lançamento no exterior de

títulos internacionalmente conhecidos como "*fixed rate notes*", que são institutos completamente diferentes".

6. DA NATUREZA JURÍDICA DO MÚTUO E DOS TÍTULOS EM CAUSA: Afirma que "os mútuos quando feitos entre devedor no Brasil e credor no exterior são chamados de Empréstimos, Contratos da Lei 4.131 ou Operações 4.131. (...) Já os títulos lançados no exterior pela impugnante são valores mobiliários que, embora não se identifiquem de forma absoluta com os títulos de crédito tradicionais, estão sujeitos, segundo a doutrina, à mesma disciplina".
7. DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO: Diz que "não se pode assimilar a colocação de títulos de créditos/valores mobiliários no mercado a uma operação de mútuo entre emissor e subscritor do título. (...) Com efeito, na vigência da Lei 9.481/97, aplicação de alíquota zero para essas duas formas de captação de recursos no exterior, porém impondo condições, formas e prazos diversos para seu gozo. Apenas os empréstimos diretos estavam sujeitos às condições previstas na Portaria MF 70/97".
8. DA INCONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO 3º DO ART. 1º DA LEI Nº 9.532/97: Aduz que "o fato de a empresa que possui lucros não disponibilizados ser coligada da impetrante não tem o condão de transformar em liberalidade a despesa relativa aos juros incorridos em razão dos "empréstimos" contraídos, porque a circunstancia de ser coligada não confere à impetrante o poder de dispor livremente sobre o destino a ser dado àqueles lucros" (...) "ao impedir a dedução de despesas absolutamente necessária e efetiva, a norma impugnada está atribuindo a natureza de renda/e ou lucro a efetivo dispêndio e desvirtuando a base de cálculo do imposto e da contribuição, em afronta à CF e ao CTN"
9. DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA: Afirma que "o procedimento adotado pelo Fisco somente teria sentido se a multa correspondesse ao valor principal do débito fiscal, ou seja, na hipótese prevista no art. 43 da Lei 9.430/96, em que a exigência do crédito tributário corresponde exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. Nessa hipótese, com a multa e ou os juros corresponderiam ao valor principal do débito, sobre estes valores poderiam ser aplicados os juros".
10. Requereu a improcedência dos autos de infração.

O Acórdão ora Recorrido (16-10.056 - 5ª Turma da DRJ/SPOI) recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Ano-calendário: 2000.

Ementa: Alienação de Participação Acionária. Hipótese de Disponibilização de Lucros.

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

Imposto Sobre o Patrimônio Compensação.

É passível de compensação apenas o tributo que incida sobre lucros, e não sobre o patrimônio.

Mútuo entre Coligadas. Despesas de Juros.

Até a edição da MP nº 1.991-15/2000, são indedutíveis os juros, pagos ou creditados, incidentes sobre o valor equivalentes aos lucros não disponibilizados por empresa coligadas ou controladas, domiciliadas no exterior, quando estas forem às beneficiárias do pagamento ou crédito.

Restabelecem-se os valores glosados relativos a período posterior à edição de supracitada norma.

Juros de Mora à Taxa Selic.

O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC têm previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

Assunto: Contribuição Social sobre o lucro Líquido - CSLL.

Ano-calendário: 2000

Ementa: CSLL. Disponibilização de Lucros no Exterior. Tributação.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal.

Lançamento Procedente em Parte.

Isto porque, segundo entendimento da Turma, "na operação em que a contribuinte transferiu suas ações da Jalua para a Eagle, houve, evidentemente, a utilização dos lucros auferidos pela coligada/controlada no exterior (jalua), pois o valor das ações refletem o valor do Patrimônio Líquido, do qual fazem parte os lucros acumulados e a reserva legal".

Diz ainda que: "Dessa forma, os lucros auferidos no exterior, mesmo antes da vigência da MP nº 1.858/99, e disponibilizados a partir de 01/10/99 também se sujeitam à tributação a título de CSLL. Destacando-se que o fato gerador não é a geração do lucro, mas a sua disponibilização à coligada/controladora no Brasil".

Considerou que, "sendo a empresa no exterior, na data do fato gerador, apenas coligada (conforme constatação da fiscalização), é possível a glosa das despesas de juros com base no paragrafo 3º do art. 1º da Lei nº 9.532/97). No entanto, tal glosa não é mais possível se levarmos em consideração a alteração dada pelo art. 35 da MP nº 1.991-15/2000)".

Houve interposição de **Recurso de Ofício** às fls. 296 dos autos.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpõe **Recurso Voluntário** em 09/10/2006 - (fls. 585/641), alegando as mesmas razões trazidas em sede de impugnação administrativa às fls. 210/245 dos autos.

Às fls. 848/866 dos autos – Acórdão de nº 1103-00.193 - 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, que negou provimento ao recurso de ofício e parcialmente provido o Recurso Voluntário do Contribuinte, para determinar a exclusão da parcela correspondente aos lucros disponibilizados. O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000.

Ementa: Lucros no Exterior. Alienação de Participação Societária. A alienação de participação societária não caracterizada.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

Ano-calendário: 2000.

Ementa: Emissão de Fixed Rate Notes com natureza de Mútuo. A emissão de FRN adquiridas integralmente por uma única PJ, ligada à emitente, tem natureza de mútuo.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

Ano-calendário: 2000.

Ementa: Juros sobre multa de Ofício. A lei 9.430/96 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 161 parágrafo 1º, que se subordina ao caput, prevê supletivamente a aplicabilidade de juros de mora antes de imposição das penalidades cabíveis. Sobre a multa de ofício são inaplicáveis juros de mora.

Inconformada com o Acórdão que excluiu as parcelas relativas aos lucros disponibilizados em razão de participação de alienação societária bem como os juros de mora sobre a multa de ofício, a **Fazenda Nacional interpõe Recurso Especial** às fls. 869/889, trazendo as seguintes razões:

A) DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DISPONIBILIZADOS EM RAZÃO DE PARTICIPAÇÃO DE ALIENAÇÃO SOCIETÁRIA: Afirma que a hipótese de disponibilização dos lucros não foi repetida na Lei nº 9.532/97, na medida em que a alienação das participações consiste em espécie do gênero emprego do valor". E de que "o investimento registrado no ativo da empresa brasileira é valorizado pelos lucros auferidos no exterior, em função da equivalência patrimonial. "Ao utilizar esse investimento valorizado em seu favor, para quaisquer fins, a investidora dispõe de sua participação no patrimônio da investida, incluindo os lucros contidos no investimento, ou melhor, emprega em seu favor o valor dos lucros apurados pela subsidiária".

B) DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO: Diz que "por ser a multa obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão se não a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, deve incidir

juros conforme o art. 1º do art. 161 do CTN. E que se os juros moratório a que se refere o parágrafo 3 do art. 61 da Lei nº 9.430/96, somente se aplica sobre débitos com prazo de vencimento, infere-se que incidem sobre as multas de ofício não pagas no prazo de 30 dias após a ciência do lançamento”.

C) Afirma ainda, "que a não incidência da Selic sobre as multas de ofício gera desestímulo ao seu pagamento, eis que o contribuinte pode lucrar com a sua mora, mediante aplicação do recurso em investimentos que sejam remunerados com base nessa taxa. Dessa forma, deve ser reconhecida a exigência dos juros de mora à taxa Selic, sobre a multa de ofício”.

D) Requereu “o provimento do recurso especial para reformar o respeitável acórdão recorrido, na parte impugnada”.

Às fls. 937/947 dos autos – Recurso Especial do Contribuinte em 18/03/2015, o qual não foi admitido (fls. 1.018/1.023) e tendo a não admissão mantida após pedido de reexame (fls. 1.024/1.025).

Às fls. 1.067/1.092 dos autos - Acórdão de nº 9101-002.465 – 1ª Turma. No sentido de por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional ao qual foi dado provimento e o Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2000

LUCROS NO EXTERIOR. LEI 9.532 DE INCIDÊNCIA. ASPECTOS.

Segundo melhor doutrina a hipótese de incidência se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Análise do art. 1º da Lei nº 1997 e parágrafos permite constatar que a norma, sob aspecto pessoal, dirige-se à pessoa jurídica domiciliada no Brasil que possui participação societária e coligada ou controlada sediada no exterior. Sob aspecto material, predica que os lucros auferidos no exterior por meio das investidas deverão ser adicionados ao lucro líquido, mediante ocorrência de hipóteses, dentre as quais, mediante disponibilização para a empresa no Brasil, no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento (aspecto temporal), considerando-se pago o lucro quando ocorrer o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça (aspecto territorial), inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

PAGAMENTO DO LUCRO. ATOS DA INVESTIDA E INVESTIDORA

As hipóteses de pagamento do lucro abrangem tanto atos de iniciativa da empresa investida quanto da investidora. O crédito de valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil, a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária e a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça, pressupõem ato da investida. Por sua vez, o emprego de valor abrange ato da investidora, que,

naturalmente, sendo detentora de participação da investida, pode, a qualquer momento, dispor de suas ações, da melhor maneira que lhe convier, como, por exemplo, por meio de alienação, transferência, conferência para integralizar capital em outras empresas, dentre outros.

EMPREGO DE VALOR. CONDIÇÃO PARA CONSUMAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL emprego de valor consolida precisamente a valorização do investimento, refletivo no balanço da investidora por meio do método da equivalência patrimonial, e não tributado enquanto não ocorrer a disponibilização dos lucros porque o lucro já é tributada na investida. A partir do momento em que a investidora decide alienar as ações da investida, e se beneficia da valorização do investimento para efetuar a operação, valorização essa que se viabilizou a partir dos lucros auferidos pela coligada refletidos no investimento por meio da equivalência patrimonial, resta evidente a consumação do emprego de valor, e por consequência o momento do pagamento do lucro, aspecto temporal da norma.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN e 61, parágrafo 3º, da Lei 9.430/96.

Inconformado com a decisão, o contribuinte apresenta Embargos de Declaração às fls. 1.103/1.106. que não foi admitido.

Assim, em um resumo fático:

A autuação fiscal, relativa ao ano-calendário de 2000, tratou das infrações tributárias: (1) lucros disponibilizados no exterior em razão de alienação de participação societária; (2) glosa de despesas de juros com empresas no exterior.

A primeira instância (DRJ) julgou o lançamento fiscal procedente em parte, para afastar parcialmente a infração (2), no sentido de restabelecer as despesas de juros relativas a março de 2000 com empresa coligada. Em razão do crédito tributário exonerado foi efetuada remessa necessária (recurso de ofício).

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso de ofício (manteve o afastamento parcial da infração 2) e deu provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a infração (1) e a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, e manter a tributação da parcela vinculada à glosa de despesas de juros referentes à emissão de Fixed Rate Notes (FRN).

Ambas as partes interpuseram recursos especiais relativos às matérias no qual tiveram a pretensão resistida. Os despachos de exame de admissibilidade foram no sentido de negar seguimento ao recurso interposto pela Contribuinte, e dar seguimento ao recurso interposto pela PGFN. Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte.

A CSRF: 1) quanto ao emprego de valor, por voto de qualidade, acordou em dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, com retorno dos autos ao colegiado a

quo; e 2) quanto aos juros sobre a multa, por maioria de votos, acordaram em dar-lhe provimento.

Assim é que, nos termos da decisão da CSRF retornam os autos para apreciação do Recurso Voluntário quanto a 3 matérias que restaram prejudicadas em razão da decisão do CARF que deu provimento ao Recurso Voluntário quanto à infração 01, a qual foi revertida pela Câmara Superior.

Isso porque, como o Acórdão de nº 1103-00.193 - 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária afastou a primeira infração, restou prejudicada a apreciação de outras matérias que, caso fossem analisadas pela CSRF, poderia caracterizar supressão de instância.

De fato, foram suscitadas pela Contribuinte três matérias, desde a impugnação, e que não foram apreciadas pela turma *a quo* em razão do afastamento da primeira infração.

A primeira relativa à impossibilidade de exigência da CSLL sobre lucros apurados antes de 01/10/1999, por falta de previsão legal.

A segunda matéria sobre a inclusão do valor da reserva legal aos lucros auferidos pela coligada.

A terceira matéria discorre sobre a impossibilidade de coexistência entre primeira infração (emprego de valor) e segunda infração (glosa dos juros de mútuo).

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Restando bem delineados os pontos que cabem para análise no presente julgamento, passo à análise do primeiro ponto.

De fato, foram suscitadas pela Contribuinte três matérias, desde a impugnação, e que não foram apreciadas por esta instância administrativa em razão do afastamento da primeira infração.

A primeira dispõe sobre a impossibilidade de exigência da CSLL sobre lucros apurados antes de 01/10/1999, por falta de previsão legal. Isso porque a previsão para incidência da contribuição teria surgido com o art. 19 da MP nº 1.858, de 1999, publicada em 30/06/1999, que só passou a surtir efeitos a partir de outubro do mesmo ano, em razão do princípio da anterioridade nonagesimal.

Inicialmente cumpre ressaltar que conforme sempre dispôs a legislação da CSLL o seu fato gerador é anual e ocorre quando da efetiva distribuição dos lucros.

Cumpre ressaltar que, apesar da matéria sumulada não ser exatamente a mesma, a Súmula 78 do CARF também trilha o mesmo caminho e dispõe:

Súmula CARF nº 78: A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não a data do auferimento dos lucros pela empresa sediada no exterior.

Apesar de tratar de prazo decadencial, a lógica do entendimento da CSRF é a mesma, e me direciona ao sentido de entender que não há o que se falar de impossibilidade de aplicação do art. 19 da MP n. 1858/1999 uma vez que os lucros apenas foram disponibilizados no encerramento do exercício, quando já estava vigente o referido dispositivo. Desta feita, restou cumprido o princípio da anterioridade nonagesimal.

Ademais, ao analisar um dos acórdãos paradigmas que fundamentaram a referida súmula, é possível verificar que o mesmo se aplica exatamente ao caso concreto, senão vejamos a ementa do Acórdão CSRF n. 9101-000.468, de Relatoria da atual Presidente deste CARF, a Conselheira Adriana Gomes Rego:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL EXERCÍCIO: 2002, 2003 LUCROS NO EXTERIOR DISPONIBILIZADOS APÓS DA VIGÊNCIA DA MP 1.858-6/99. Para os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, a hipótese de incidência da CSLL surge com a publicação do art. 19 da MP nº 2.158-6/99 que, interpretado sistematicamente com a legislação a que se reporta, define como fato gerador da CSLL, para esses casos, o momento da disponibilização do lucro e não o momento da geração desse.

Assim, face o exposto, não acato o referido argumento recursal.

A segunda matéria questiona a inclusão do valor da reserva legal aos lucros auferidos pela coligada.

Neste ponto entendo assistir razão à Recorrente. Isso porque existe limitação legal para sua destinação aos sócios nos termos do que dispõe o art. 193 da Lei 6.404/76, e por conclusão lógica, não podendo ser distribuída aos sócios não há o que se falar em disponibilização, não se perfazendo o aspecto material da regra matriz de incidência tributária.

Neste sentido também foi a decisão deste CARF no Acórdão n. 10196.601, e não reformado pela CSRF, cuja ementa e conteúdo destaco a seguir:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR — RESERVA LEGAL. Não deve compor a base de cálculo do lançamento a parcela correspondente à Reserva Legal, posto que esta tem destinação obrigatória prevista em lei e deve ser constituída antes de qualquer outra destinação dos lucros.

VOTO

(...) Quanto à tributação da parcela correspondente à reserva legal, que restou incluída na base tributável pela fiscalização, entendo caber razão à recorrente. A reserva legal, instituída por força do artigo 193 da Lei ° 6.404/1976, tem destinação específica, não sendo passível de distribuição aos sócios, verbis:

Art. 193. Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social. § 1º A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital de que trata o § 1º do artigo 182, exceder de 30% (trinta por cento) do capital social

A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital. A reserva legal deve ser constituída "antes de qualquer outra destinação", além disso tem destinação estabelecida na lei. Caso os lucros houvessem sido disponibilizados por vontade própria, dele não poderia constar parcela de lucros que compunham a reserva legal, posto expresso impedimento legal para sua distribuição. Por essa razão entendo que o valor correspondente à reserva legal deve ser excluído da base tributável.

Em outro caso recente, esta mesma TO, com parte da mesma composição, por unanimidade, também seguiu a mesma linha no Acórdão 1401001.887 (julg. 19/05/2017) de Relatoria do então Presidente Cons. Antônio Bezerra, e recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Havendo omissão no acórdão embargos esta deve ser sanada.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR — RESERVA LEGAL.

Não deve compor a base de cálculo do lançamento a parcela correspondente à Reserva Legal, posto que esta tem destinação obrigatória prevista em lei e deve ser constituída antes de qualquer outra destinação dos lucros.

Face o exposto, voto por dar provimento ao Recurso do contribuinte quanto à essa matéria.

Ressalte-se, entretanto, que também como matéria subsidiária, a Recorrente defende a possibilidade de compensação dos tributos pagos no exterior. Neste particular, entendo assistir parcial razão à Recorrente.

Não há como acolher o pleito de compensação dos tributos por se tratarem de tributos de natureza distinta, mas devem ser abatidos os impostos pagos abatidos da base tributável os tributável vez que despesas que não podem compor o lucro disponibilizado.

A terceira e última matéria discorre sobre a impossibilidade de coexistência entre primeira infração (emprego de valor) e segunda infração (glosa dos juros de mútuo).

Entende que a redação do § 3º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, dispõe claramente que a glosa das despesas relativas a juros pagos decorrente do mútuo ocorreria apenas quando a empresa coligada beneficiária dos juros não tiver recebido os lucros disponibilizados.

Por sua vez, se a primeira infração foi no sentido de promover a disponibilização dos lucros, então não haveria que se falar em glosa de despesas de juros, que só ocorre quando os lucros não forem disponibilizados.

Nos termos do que dispunha o § 3º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, vigente à época dos fatos:

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.

(...)

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

Ora, conforme bem argumentado pela Recorrente, o texto legal é bastante claro ao determinar a indedutibilidade dos juros apenas no caso da existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada.

Por outro lado, tendo sido mantida na CSRF a tese de que os lucros foram efetivamente disponibilizados através do emprego de valor, por consequência lógica, não tem como a infração 02 subsistir.

Esse também foi o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes manifestado no Acórdão 101-96.601, de Relatoria do Conselheiro Caio Marcos Cândido, onde

por unanimidade de votos foi reconhecida a dedutibilidade dos juros em razão da disponibilização dos lucros, senão vejamos o trecho correspondente da ementa:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR – DISPONIBILIZAÇÃO – ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO EM COLIGADA.

São tributáveis os lucros auferidos no exterior por sociedade domiciliada no Brasil, por intermédio de sua coligada, que sejam disponibilizados àquela. Tais lucros serão considerados disponibilizados na data do seu pagamento, que é considerado efetuado, quando ocorrido o emprego do valor em favor da beneficiária. A alienação de participação societária em coligada no exterior inclui-se na hipótese de “emprego do valor em benefício” da pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR – RESERVA LEGAL.

Não deve compor a base de cálculo do lançamento a parcela correspondente à Reserva Legal, posto que esta tem destinação obrigatória prevista em lei e deve ser constituída antes de qualquer outra destinação dos lucros.

PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS – ADIÇÃO DE JUROS – CAPITALIZAÇÃO DE RECURSOS – INDISPONIBILIDADE DOS LUCROS.

A adição dos juros decorrentes da capitação de recursos junto a coligada no exterior, só é cabível no caso de não ter sido disponibilizado os lucro do período para sua coligada no Brasil. Configurada a disponibilização de tais lucros não deve prevalecer o lançamento tributário.

Ressalte-se que o acima citado julgamento refere-se a empresa do mesmo grupo da ora Recorrente, e chegou às mesmas conclusões que este Relator no presente momento.

Assim, entendo assistir razão ao Recorrente, razão pela qual dou provimento ao Recurso Voluntário para julgar insubsistente as Infração 02.

Em resumo, dou parcial provimento às matérias colocadas para análise do Recurso Voluntário para: (i) em relação à infração 01, excluir a reserva legal da base tributável, e; (ii) negar provimento ao recurso quanto ao aproveitamento do imposto pago no exterior, porém admitindo sua dedução, como despesa, da base de cálculo do tributo, e; (iii) julgar insubsistente a infração 02.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator Designado

Em pese o voto do I. Conselheiro Daniel Ribeiro da Silva, peço *venia* para dele divergir quanto à sua proposta de negar provimento ao recurso voluntário quanto à incidência da CSLL sobre os fatos apurados em períodos anteriores a 01/10/1999.

De acordo com o art. 19 da MP nº 1.858-6, de 1999 (previsto também no art. 21 da MP nº 2.158-35/2001), a CSLL passou a incidir sobre os lucros apurados no exterior, a partir de 01/10/1999, seguindo a mesma regra universal de apuração dos lucros para a tributação do IRPJ. Veja a redação legal:

MP 2.158-35/2001

Art. 21. 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 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Segundo seu entendimento (do Relator), como a CSLL é apurada anualmente, todo o lucro apurado no período compreendido entre 01/01 e 31/12/1999 estaria sujeito à incidência da CSLL.

Pois bem.

Entendo que esta interpretação não é a que melhor se adequa ao propósito das regras de retroatividade das normas fiscais.

O artigo 195, parágrafo 6º, da Constituição Federal vigente estabeleceu a anterioridade nonagesimal como princípio regente das contribuições para a seguridade social, dentre as quais está compreendida a CSLL. Veja a redação constitucional:

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

Tal primado revela a preocupação do legislador em evitar a surpresa do contribuinte, quando legislação superveniente traça obrigações tributárias outrora não existentes, o que é o caso dos autos.

Seria tão simples interpretar citado princípio se não fosse o desalinho surgido quando se trata de tributo cuja forma de apuração diverge da regra mensal de apuração - que entendo ser de mais fácil interpretação -. E justamente a CSLL segue a regra de apuração do IRPJ, que pode ser trimestral ou anual. Desta forma, buscando analisar o que objetiva resguardar a norma da anterioridade nonagesimal quanto à CSLL, questiona-se: a famigerada "não surpresa" refere-se à materialidade do referido tributo ou às suas formas de apuração - trimestral e anual -?

De imediato, forçoso admitir que não se pode confundir ambas: a materialidade do fato compõe a regra-matriz de incidência tributária; já a forma de apuração do tributo é uma técnica fiscal para apuração do tributo a ser recolhido.

Sabe-se que a contabilidade tem por objeto revelar transações financeiras ocorridas no mundo fenomênico em determinado período de tempo. E que a tributação do

IRPJ, bem como da CSLL, acompanha e alcança a variação patrimonial do sujeito passivo trazida nos livros comerciais.

Como materialidade do tributo compreende-se toda ação ou situação que dá origem ao nascimento da obrigação tributária, somente podendo insurgir quando norma existente subsume-se ao fato ocorrido. Se determinada norma não existe, o fato ocorrido representa apenas um fato do mundo, não sujeito à incidência tributária.

Já a apuração do tributo representa uma técnica escolhida pelo legislador para o seu cálculo, e que abrange delimitado período. Essa técnica serve para facilitar o cálculo dos tributos complexivos, dentre os quais cite-se a CSLL, pois se fossem colocados em prática como tal, a cada momento em que ocorresse uma mutação patrimonial (uma venda, por exemplo), o sujeito passivo deveria calcular os tributos incidentes sobre o lucro (IRPJ e CSLL) e efetuar seu pagamento.

A partir das demarcações descritas, é possível compreender que a norma de introdução de uma contribuição social sobre determinado evento somente pode fazer incidir-la sobre a materialidade construída a partir do momento de sua vigência; o que me leva a crer, no caso concreto, que os lucros auferidos em período anterior a 01/10/1999 não podem ser tributados, mesmo que a CSLL tenha sido apurada anualmente.

A própria Receita Federal expediu ato em que conclui pela aplicação da legislação apenas a partir dos lucros auferidos a partir de 01/10/1999, com a publicação Ato Declaratório SRJ nº 75/99:

“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 artigo 1º da Lei 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.”

E vejo que meu posicionamento também reflete o que fora julgado pela CSRF, no acórdão nº 9101-003.087, em que a totalidade da turma seguiu o entendimento firmado pelo relator do caso, o Conselheiro André Mendes de Moura. Pedindo *venia* o I. Conselheiro André, reproduzo trecho de seu voto e utilizo-o como razões de decidir:

(início do trecho do voto constante no acórdão nº 9101-003.087)

Entendo que a decisão não merece reparos, no sentido de que a incidência da CSLL sobre lucros no exterior teve início somente a partir da 1º de outubro de 1999.

Isso porque, antes do art. 25 da Lei nº 9.249, de 27/12/1995, a tributação de lucros no exterior era regida pelo princípio da territorialidade, consagrado pelo art. 63 da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 1.598, de 1977 e 63 da Lei nº 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 nº 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 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. (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 dispondo sobre a hipótese de incidência do tributo, outra é o regime de tributação sobre o qual o tributo deve ser apurado.

Processo nº 16327.001478/2005-27
Acórdão n.º **1401-002.739**

S1-C4T1
Fl. 1.140

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.

(término do trecho do voto constante no acórdão nº 9101-003.087)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para que a CSLL somente incida sobre os lucros auferidos a partir de 01/10/1999. No mais, sigo o voto do I. Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa