



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001478/2005-27
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.384 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de dezembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CRBS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2000

LUCROS NO EXTERIOR - APLICAÇÃO E VIGÊNCIA DA MP 1.858-6/99
A tributação da CSLL em bases universais, introduzida pela Medida Provisória nº 1.858-6/1999, não se aplica a lucros disponibilizados por coligadas e controladas, se tiverem sido apurados (gerados) em períodos anteriores à entrada em vigor do referido regime, ou seja, 01/10/1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimarães Fonseca, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

A recorrente, Fazenda Nacional, inconformada com a decisão proferida pela Primeira Turma Ordinária, Quarta Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão nº 1401-002.739, de 27 de julho de 2018, interpôs recurso especial de divergência (fls.

1.150-1.160) com julgados de outros colegiados, relativamente ao tema da exigência de CSLL sobre lucros apurados anteriormente a 01/10/1999.

A ementa do acórdão recorrido, na parte relevante para o recurso, apresenta a seguinte redação:

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 nº 2.158-6/99 (a partir de 01/10/1999) podem ser alcançados pela tributação universal da CSLL.

Foi apresentado o seguinte acórdão paradigma 9101-000.468, relativos à divergência interpretativa, assim ementado:

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 n. 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.

Por meio do despacho de fls. 1.163-1.165, o Presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF deu seguimento integral ao recurso, nos seguintes termos:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *não obstante a opção pelo lucro real anual, somente os fatos apurados após a vigência do art. 19 da MP nº 2.158-6/99 (a partir de 01/10/1999) podem ser alcançados pela tributação universal da CSLL*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 9101-00.468, de 2009) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, *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*.

No mérito, a Fazenda Nacional, em seu recurso, basicamente consigna que a MP 1.858-6/1999 definiu como fato gerador a **disponibilização** dos lucros auferidos no exterior. Como a disponibilização ocorreu em 31/12/1999, a referida Medida Provisória, já em vigor, deve reger a obrigação tributária decorrente do fato gerador então ocorrido. Ademais, tal aplicação não fere o Princípio da Anterioridade e da não surpresa, uma vez que o contribuinte já tinha o conhecimento da lei e, para evitar a sua incidência, poderia ter disponibilizado os recursos antes da sua vigência.

Foram apresentadas contrarrazões tempestivas (ciência em 06/08/2019, fls. 1.172; apresentação da peça processual em 20/08/2019, fls. 1.174) pelo Sujeito Passivo às fls. 1.176-1.185.

Na referida peça, o contribuinte aduz que a tese defendida pela Fazenda Nacional é contrária à Jurisprudência da CSRF. Cita os acórdãos 9101-003.087, 9101-002.518, 9101-001.791, 9101-001.757 e 9101-001.308). Ademais, em apertada síntese, afirma que acatar a tese defendida significa tributar, por meio de uma norma que entrou em vigor em 1999, lucros auferidos na década de 80 e até antes disso, o demonstra o absurdo desse entendimento. Ainda que os lucros tenha sido disponibilizados após o vigor da MP 1.858/99, foram auferidos antes disso e, assim, sua tributação fere os preceitos da irretroatividade e da anterioridade nonagesimal que regem a CSLL.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

De fato, como consignado no despacho que deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, o acórdão recorrido e acórdão paradigma deram interpretações divergentes acerca da aplicação do art. 19 da MP nº 1.858-6/99, em situações fáticas similares, de modo a caracterizar uma questão jurídica controvertida, qual seja, se devem ser tributados pela CSLL os lucros do exterior gerados antes de 01/10/1999, mas distribuídos a partir dessa data.

Assim, tal qual o despacho de encaminhamento, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

MÉRITO

A Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, inaugurou, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a tributação em bases universais, como já era estabelecida para o Imposto de Renda, por meio do seu art. 19, cuja redação abaixo transcrevemos:

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.

Note-se que o dispositivo adota as regras para o imposto de renda, constantes de três leis distintas. Para a questão aqui controvertida, deve-se destacar o art. 1º da Lei 9.532/1997, mais especificamente, a alínea “b” do §1º, que abaixo transcrevemos:

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:

(...)

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

Assim, os lucros de coligadas e controladas no exterior, sob a égide desses diplomas legais, não eram exigidos assim que gerados nas empresas estrangeiras, mas apenas quando estas disponibilizavam tais recursos à empresa brasileira.

Dessa forma, a tributação desses valores gerados poderia ser postergada por anos, décadas e até eternamente. Bastava que se retardasse ou não se realizasse a disponibilidade.

A lei, portanto, criou um descasamento entre a produção pela investida estrangeira e a disponibilização desses recursos para a investidora nacional, a favor do contribuinte, mas apenas a princípio.

A posição que milita a Fazenda Nacional assenta-se na tese de que o fato gerador **por completo** se caracteriza com a disponibilidade dos lucros. De fato, essa aparenta ser o caso numa primeira leitura. Afinal, o próprio CTN, em seu art. 43, define o fato gerador do imposto de renda como a aquisição de disponibilidade de renda. Assim, uma vez que a lei que criou a hipótese de incidência da CSLL adotou o modelo legal do imposto de renda, parece correta a afirmação de que o fato gerador dessa contribuição é também a disponibilidade dos recursos.

Essa, porém, é uma leitura apressada, não só para a CSLL, mas também para o próprio imposto de renda.

Conforme consagrada doutrina, como de Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, dentre outros, o chamado fato gerador corresponde a um acontecimento (ou uma classe de acontecimentos) fático, dotado de uma materialidade e suas coordenadas temporais e espaciais. Há, assim, três critérios mutuamente correspondentes (um não existe sem o outro): o material, o espacial e o temporal. O fato gerador não corresponde a qualquer deles de forma separada, por mais que um dispositivo legal, lido isoladamente, possa indicar essa interpretação.

Pois bem, a disponibilidade não corresponde ao fato gerador, por completo. É apenas o seu critério temporal. Veja, por exemplo, que, no caso de empréstimos bancários e adiantamentos de clientes, a empresa tem disponibilidade dos recursos recebidos, mas não auferir qualquer renda, uma vez que seu patrimônio líquido não sofre acréscimo correspondente.

O modelo jurídico possui paralelismo, como deve ser, com o plano dos acontecimentos reais. Não podemos perder de vista que o direito visa a regular condutas humanas na sua multiplicidade ontológica e, desse modo, não pode se desgarrar, exceto por absoluta necessidade, como iremos tratar mais à frente, das próprias formas do mundo.

Quem auferir renda, quem é titular de uma determinada dimensão econômica, é-o num dado espaço e num dado tempo. Não há condutas sem tempo, nem espaço. Em outras palavras, é ínsita de toda conduta, inclusive aquelas que possuem conteúdo econômico, o seu próprio tempo e o seu espaço.

Desse modo, o tempo do fato gerador deve ser aquele que corresponde ao próprio tempo ôntico da materialidade econômica que se pretende tributar, sob pena de jogar por terra todo o aparato de garantias constitucionais de cunho temporal, como a irretroatividade, a anterioridade e a noventena. Aliás, vale destacar que o direito tributário, ao lado do direito eleitoral, são os únicos ramos jurídicos em nosso País, que protegem, não só o passado contra mudanças, mas também o futuro, ainda que de forma breve. Tudo isso em razão do nosso modelo capitalista que busca reduzir os riscos, inclusive jurídicos, para os detentores dos meios de produção, a fim de os incentivar a aplicar seus recursos.

Pois bem, em regra, o tempo do fato gerador deve ser aquele em que a materialidade econômica se manifesta. O direito pode diferir esse tempo, como ficção, mas sempre em benefício do particular. Criar um momento diferido para alcançar realidades já produzidas no espaço-tempo do mundo real é burlar o próprio preceito da irretroatividade, que protege o passado do particular contra eventual abuso do poder público.

Como bem apontou a defesa, adotar o critério da Fazenda Pública resultaria, potencialmente, em tributar lucros gerados em décadas anteriores, o que revela com clareza o absurdo da medida. Ademais, tais lucros poderiam nem sequer ter sido obtidos quando a empresa nacional era detentora da participação e, portanto, poderiam ter sido integrantes do próprio valor pago pela investidora brasileira, quando veio a adquirir a participação, o que caracterizaria, não só violação do preceito da irretroatividade, mas também e sobretudo o total desvirtuamento do fato gerador ao se tributar patrimônio, ao revés de lucro.

Em favor da Fazenda Nacional, poderia ainda ser dito que, ao menos, os lucros de todo o ano-calendário de 1999 deveriam ser alcançados. Afinal, com uma apuração anual, o fato gerador corresponderia à obtenção do lucro por inteiro – ao final do ano, portanto – quando então a Medida Provisória já estava em vigor (este começou em 01/10/1999).

Ora, essa linha de argumentação, atualmente, não é adotada sequer pela própria Receita Federal, como podemos verificar pelo teor dos artigos 30-A, 30-B e 30-C, da Instrução Normativa nº 1700/2017, que foram introduzidos pela Instrução Normativa nº 1942/2020. Esses dispositivos determinam a aplicação do aumento de alíquotas de CSLL para o lucro de instituições financeiras apenas em relação à parte do período de apuração (seja trimestral, seja anual), cujo aumento entrou em vigor. Por outros termos, a Receita Federal não determina que o aumento de alíquota que entre em vigor no meio de um período de apuração alcance o lucro de todo o período, mas sim a parcela auferida após o início da vigência da norma, a qual é determinada com base na proporção das receitas.

Tecemos nosso entendimento, mas não podemos nos furtar de deixar consignado que esse tema não é novo na Câmara Superior. Foi aqui enfrentado várias vezes, tal qual apontado pela defesa e, em quase todas as oportunidades, prevaleceu a tese da não exigência da CSLL sobre lucros gerados antes de 01/10/1999.

Foi o caso, por exemplo, do Acórdão 9101-003.087, de 13 de setembro de 2017, ou seja, é relativamente recente. E posição contrária ao recorrente, Fazenda Nacional, prevaleceu por unanimidade.

Abaixo, considero relevante transcrever os fundamentos do voto condutor proferido pelo Ilustre Conselheiro André Mendes de Moura:

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. 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 27a 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 qualifica-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.

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.

Como havia dito, a posição adotada por esse acórdão foi unânime e contou com a participação da Ilustre Conselheira Adriana Gomes Rêgo, justamente a relatora do voto vencedor do acórdão paradigma oferecido pela Fazenda Nacional, proferido muitos anos antes e cujo resultado foi estabelecido apenas pelo voto de qualidade. Isso para mim denota que o tema, na época, era controvertido com debates não totalmente amadurecidos e se consolidou, posteriormente, a favor da posição de que somente os lucros auferidos (gerados) a partir de 01/10/1999 podem ser alcançados pela CSLL.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer o recurso especial para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - relator

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Replica-se, aqui, o entendimento exteriorizado por esta Conselheira em declaração de voto apresentada no Acórdão nº 9101-006.131.

A exigência em tela corresponde a IRPJ e CSLL apurados no ano-calendário 2000 em razão de lucros auferidos no exterior, tidos por disponibilizados em razão da transferência de ações da Jalua S/A (sediada no Uruguai) para Eagle Distribuidora de Bebidas S/A (sediada no Brasil). No Acórdão nº 9101-002.465, que reformou o Acórdão nº 1103-00.193, afirmou-se a disponibilização dos lucros por força do art. 1º, §2º, alínea “b”, item 4, da Lei nº 9.532/97, ou seja, *que 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, caracterizada esta disponibilização para a empresa no Brasil, no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, assim entendido o pagamento quando ocorrer o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.*

Como as referidos transferências, ocorridas em 02/01/2000 e 03/04/2000, representaram R\$ 184,939,220,51 e 298.618.896,40, mas corresponderam a 11% e 17,4746% do capital social da investida no Uruguai, a autoridade lançadora adicionou ao lucro tributável do ano-calendário 2000 o montante de R\$ 173.555.836,01, correspondente à aplicação da participação transferida sobre os lucros acumulados da investida entre 1997 e abril/2000, assim totalizado no Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 187:

2.3. Conforme documentos apresentados, destacamos que a empresa em questão é responsável por oferecer os resultados à tributação brasileira proporcionalmente a sua participação na firma no exterior, ou seja, 29,80% em 1997; 28,47 de 1998 a 1999 e 17,4746% de 01/01/2000 a 03/04/2000, ou seja:

2.3.1. ano de 1997: $0,2980 \times \text{R\$ } 3.804.096,94 = \text{R\$ } 1.133.620,89$

2.3.2. ano de 1998 a 1999: $0,22847 \times (\text{R\$ } 545.206.409,73 + \text{R\$ } 15.978.567,92 + \text{R\$ } 22.865.142,68) = \text{R\$ } 166.279.069,54$

2.3.3. ano de 2000, até abril: $0,174746 \times \text{R\$ } 35.154.713,60 = \text{R\$ } 6.143.145,58$

2.3.4. Total a ser oferecido à tributação: R\$ 173.555.736,01

Desde a impugnação, a Contribuinte contesta a base de cálculo da autuação e a exigência de CSLL sob o título assim referido no relatório da decisão de 1ª instância: “I.2 – CSLL – Impossibilidade de exigência sobre lucros apurados antes de 01/10/99 por falta de previsão legal” (e-fl. 300). Este Colegiado, inclusive, ao reverter o provimento parcial ao recurso voluntário, determinou o retorno dos autos para apreciação dos argumentos na forma assim requerida pela Contribuinte:

Em contrarrazões, aduz a Contribuinte que, caso restabelecida a primeira infração (emprego de valor), caberia o retorno dos autos para a turma a quo. Isso porque, como a decisão recorrida afastou a primeira infração, restou prejudicada a apreciação de outras matérias que, caso fossem analisadas pelo presente Colegiado, 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 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.

A segunda matéria protesta 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). 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. E, se a primeira infração foi no sentido de que 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.

Entendo que assiste razão à Contribuinte nesse ponto, razão pela qual devem ser devolvidos os autos para a turma a quo para apreciação das três matérias.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso da PGFN, e determinar o retorno dos autos para a turma a quo, para apreciar estritamente as matérias (1) impossibilidade de exigência da CSLL sobre lucros apurados antes de 01/10/1999, (2) inclusão do valor da reserva legal aos lucros auferidos pela coligada e (3) impossibilidade de coexistência entre a primeira infração (emprego de valor) e segunda infração (glosa dos juros de mútuo).

O Colegiado *a quo*, por sua vez, assim decidiu estas questões no Acórdão nº 1401-002.739:

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.

O Conselheiro Relator, Daniel Ribeiro Silva, invocou a Súmula CARF nº 78 e o precedente nº 9101-000.468 para concluir que *não há o que se falar de impossibilidade de aplicação do art. 19 da MP n. 1.858/199 uma vez que os lucros apenas foram disponibilizados no encerramento do exercício, quando já vigente o referido dispositivo*. Já o voto vencedor do ex-Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa firma 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*. Destacou que *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*.

A PGFN, de seu lado, discorda do acórdão recorrido na parte em que *_concedeu provimento parcial ao recurso voluntário “no que tange à exigência de CSLL sobre lucros*

apurados anteriormente a 01/10/1999. Apresenta como paradigma o Acórdão nº 9101-00.468, que *decidiu que como o fato gerador da CSLL ocorre com a disponibilização dos lucros auferidos no exterior, os lucros disponibilizados posteriormente à vigência da MP n. 1.858-6/99, embora apurados em momento anterior, integram a base de cálculo da CSLL.*

A premissa do Colegiado *a quo* é que não havia incidência da CSLL sobre *lucros auferidos no exterior* antes da edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de modo que a incidência se verificaria *apenas a partir dos lucros auferidos a partir de 01/10/1999*. Ou seja, ainda que incidência se verifique no momento da **disponibilização** dos lucros, a inexistência de previsão de tributação universal dos lucros da pessoa jurídica impede que a incidência se verifique sobre lucros **apurados** antes da criação desta regra.

Já no paradigma, analisando incidência por ocasião da disponibilização dos lucros em 2001 e 2002, tendo em conta lucros apurados entre 1996 e setembro de 1999, este Colegiado, em antiga composição, endossou as seguintes ponderações e conclusões expressas em seu voto condutor:

Ora, antes da vigência do citado art. 19 da MP nº 1.858-6/99, poder-se-ia dizer que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior estavam fora da incidência da CSLL. Assim, até a edição dessa MP, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior não tinham a aptidão de gerar CSLL devida, não faziam surgir a obrigação tributária relativa à CSLL, pois estavam no campo da não-incidência, muito embora esses lucros, rendimentos e ganhos de capital tenham efetivamente ocorrido no exterior.

A partir da vigência desse dispositivo legal, os sujeitos passivos que realizassem os fatos ali descritos, deviam observar as normas emanadas por meio dos artigos 25 a 27 da Lei nº 9.249/95, 153 a 17 da Lei IV 9 430/96, e 10 da Lei nº 9.532/97.

[...]

2) Em relação à CSLL apurada a partir dessa data, não há que se falar em ofensa ao princípio da não-supresa, pois desde junho de 1999, os contribuintes já conheciam a regra de tributação que lhes seria aplicada para esses casos, que estabelecia o momento para se considerar disponibilizado o lucro e sabiam que a CSLL passaria a incidir quando se pudesse subsumir os fatos ocorridos com aqueles descritos na norma. Aliás, por ocasião do Ato Declaratório SRF Nº 75/1999 a Secretaria da Receita Federal expressou seu posicionamento sobre o assunto, quando dispôs:

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 nº 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.

Assim, para os lucros apurados até dezembro de 2001, que é o caso em apreço, considera-se ocorrida a disponibilização antes de 31 de dezembro de 2002, pois antes desta data ocorreu uma capitalização, definida como uma das hipóteses de disponibilização, conforme art, 1º, § 2º, alínea "b", item 4, da Lei nº 9332/97.

Logo, o fato gerador ocorreu, em relação à CSLL, em 31/12/2001, para o evento capitalização, e em 31/12/2002, para a distribuição de dividendos. Em face do exposto, manifesto-me por DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer as exigências de CSLL nos termos em que foram lançadas.

Restou definitivo nestes autos que a incidência da CSLL sobre lucros auferidos por intermédio de investidas no exterior somente se verifica a partir de 01/10/1999. Cabe definir, apenas, se os lucros apurados pelas investidas antes de 01/10/1999 podem ser considerados disponibilizados, quando ocorrida hipótese de disponibilização a partir de 01/10/1999.

Releva observar, inicialmente, que as discussões acerca da tributação de lucros auferidos por intermédio de investidas no exterior somente têm lugar em relação a lucros **apurados** pelas investidas a partir de 1996, dada a interpretação prevalente de que a tributação sob bases universais somente foi instituída, no Brasil, com a Lei nº 9.249/95. Neste sentido foi o primeiro voto proferido por esta Conselheira, ao enfrentar o tema, no Acórdão nº 1101-00.365, exarado na sessão de julgamento de 10 de novembro de 2010:

A tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior foi instituída pela Lei nº 9.249/95 nos seguintes termos:

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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da

coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Na sequência, o Secretário da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 38/96, esclarecendo que a tributação somente se verificaria quando os lucros fossem disponibilizados:

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.

§ 1º Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:

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

II - pago o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária em favor da matriz, controladora ou coligada, domiciliada no Brasil;

b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior serão computados nos resultados da pessoa jurídica, correspondentes ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos.

§ 4º No caso de encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil, por extinção da empresa, os recursos correspondentes aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, devendo, nessa mesma data, serem adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 5º No caso de encerramento de atividades no exterior da filial, sucursal, controlada ou coligada, os lucros, auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados, devendo serem adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário ou da data do encerramento das atividades da empresa no Brasil.

§ 6º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior, cujo patrimônio for absorvido por empresa sediada no Brasil, em virtude de incorporação fusão ou cisão, serão adicionados ao lucro líquido desta, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

§ 7º No caso de cisão, total ou parcial, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.

§ 8º Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, apurados até a data da transferência do referido patrimônio, serão considerados disponibilizados, devendo ser adicionados ao lucro líquido da beneficiária no Brasil, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento.

§ 9º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil.

[...]

Art. 11. A contrapartida do ajuste de investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, não será computada na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, os resultados positivos decorrentes do referido ajuste, computados no lucro líquido da empresa no Brasil, poderão ser dele excluídos, enquanto que os resultados negativos deverão ser a ele adicionados, quando da determinação do lucro real.

[...]

Art. 16 As disposições dessa 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.

Acerca dos efeitos da Instrução Normativa SRF nº 38/96, convém reproduzir o entendimento firmado pelo I. Conselheiro Antonio Bezerra Neto no Acórdão nº 103-

23.423, de 16 de abril de 2008, o qual faz referência a conclusões semelhantes exaradas pela I. Conselheira Sandra Maria Faroni, no Acórdão nº 101-95.476:

Legalidade da IN nº38/96

Retomando o mesmo ponto do tópico anterior agora sob a ótica da IN nº 38/96. Havia asseverado que a Lei nº 9.249/95 foi bastante específica em relação à definição do critério material da regra matriz de incidência do imposto, mas bastante vaga em relação ao critério temporal. Dessa forma, abriu-se a oportunidade para que a IN nº38/96 em um primeiro momento e o art. 1º da Lei 9.532/97, logo a seguir, introduzissem regras uniformes quanto ao momento em que os lucros no exterior se consideram auferidos pela empresa brasileira. Ora, ao diferir o momento em que os lucros passaram a ser considerados auferidos, isso no caso das controladoras, ou seja, o que seria considerado "efetiva disponibilização", dando uma interpretação conforme a Constituição e o CTN, não pode referido ato ser acoimado de ilegal ou inconstitucional. Se a interpretação que se empresta a um conceito é conforme a Constituição, que importância tem o fato desse conteúdo estar sendo expresso através de Lei Complementar, ordinária ou mesmo de um ato infralegal, que veio apenas aclarar o que já constava de texto legal (IN nº 38-96).

Como já foi exposto, mas não custa sublinhar, o que se reserva à Constituição é sua competência para definir o critério material (auferimento do lucro), que a depender de sua natureza o critério temporal viria a reboque (aspecto temporal genérico), sendo acessório ao critério material (momento que se considera auferido o lucro).

Essa, inclusive, embora por caminhos diferentes é a conclusão a que chegou a ilustre Conselheira Sandra Faroni no Acórdão 101- 95.476, enfrentando o tema da Decadência.

Embora tenha sido vencida nesse tema, de qualquer sorte, peço licença para transcrever e adotar suas razões de decidir:

(..) Entendo que a IN 38/96 não padece de inconstitucionalidade nem pode ser tida como "ilegal". Trata-se de norma de integração, que veio disciplinar a lei, numa interpretação "conforme" a Constituição.

O art. 1º e § 1º da Lei nº 9.532/97 reza que 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, considerando-se os lucros disponibilizados para a empresa no Brasil, no caso de coligadas ou controladas, pelo pagamento ou crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, conforme definido no art. 2º.

Tem-se, assim, que na vigência da Lei 9.249/95, em relação aos lucros auferidos por intermédio de coligadas e controladas, o fato gerador ocorria com o pagamento ou crédito, conforme disciplinado pelos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF 38/96. Na vigência da Lei 9.532/97 o fato gerador permaneceu o mesmo, por força do disposto no seu art. 1º e § 1º.

Adotando este entendimento, admite-se aqui a validade dos contornos do fato gerador dados pela Instrução Normativa SRF nº 38/96, e assim afasta-se a interpretação de que os lucros auferidos pelas controladas em 1996 e 1997 deveriam ter sido oferecidos à tributação naqueles anos-calendário, até porque o seu registro a título de resultado da equivalência patrimonial não foi erigido como hipótese de disponibilização dos lucros – o que somente ocorreu a partir da vigência da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, consoante interpretação expressa no art. 7º, §1º da Instrução Normativa SRF nº

213/2002 –, mantendo-se a possibilidade de sua exclusão do lucro real, se positivo, na forma do Decreto nº 3.000/99 e do já citado art. 25, §6º da Lei nº 9.249/95:

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

[...]

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

[...]

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 2º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto nesta Subseção, sem prejuízo do disposto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, 6º).

[...]

Art. 394. 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

[...]

§ 9º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 5º e 6º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º).

[...]

Quanto aos lucros auferidos a partir do ano-calendário 1998, a forma de tributação não se alterou, mas o momento do fato gerador passou a estar expresso literalmente na Lei nº 9.532/97:

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.

§ 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.

§ 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.

§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

§ 5º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999.

Assim, ausente prova de que a disponibilização tenha ocorrido nos próprios anos-calendário de apuração dos lucros, as referidas Leis não se prestam a localizar naqueles períodos a incidência tributária. Em consequência, não há porque se cogitar de decadência para exigência do crédito tributário correspondente.

Importante frisar: o lançamento em debate não constitui crédito tributário decorrente de fatos geradores ocorridos de 1996 a 2001, mas sim em 2002 e 2003, quando se verificou a disponibilização dos lucros na forma da legislação vigente. E, neste contexto, a exigência não alcança o resultado da equivalência patrimonial eventualmente contabilizado naqueles períodos, para os quais, como afirma a própria contribuinte em sua impugnação, havia a previsão legal de exclusão dos resultados do lucro real, quando positivos (art. 25, §6º da Lei nº 9.249/95 c/c art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 38/96).

E, também por estas razões, não há que se falar em violação aos princípios da retroatividade ou da anterioridade, pois a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não determinou a incidência de tributo sobre fatos geradores ocorridos antes de sua vigência, ou no próprio ano de sua edição. Como visto, a disponibilização dos lucros ainda não havia ocorrido, na forma na legislação até então vigente, e por esta razão não havia se completado a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL.

A nova lei, com efeitos no ano-calendário posterior à sua edição, apenas antecipou o critério temporal da hipótese de incidência relativamente aos lucros ainda pendentes de disponibilização na forma da legislação anterior:

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.

Destaque-se que tal se fez depois de promovida as necessárias alterações no Código Tributário Nacional:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. *(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. *(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

E não se olvide, também, que o mesmo diploma legal permite que a nova lei estabeleça incidência tributária sobre fatos geradores pendentes, nos seguintes termos:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

[...]

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. *(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

Regular, portanto, a incidência, em 2002, do IRPJ sobre os lucros auferidos por controladas de 1996 a 2001, e ainda não disponibilizados até aquele momento.

Demais disto, acolher os argumentos da recorrente significaria reconhecer a inconstitucionalidade da norma que fundamentou a exigência, o que foge à competência do CARF, como já sumulado:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não obstante, quanto à validade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, esclareça-se que ele está sendo questionado no Supremo Tribunal Federal – STF, pois a Confederação Nacional da Indústria – CNI ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn nº 2.588, cujos autos encontram-se em vistas para o Ministro Carlos Ayres Britto desde 25/10/2007.

Já votou a Ministra Ellen Gracie, relatora, que afastou a ofensa ao art. 62 da Constituição Federal e, ainda, rejeitou a alegada ausência de pertinência temática da autora para a propositura da ação, por entender que os objetivos institucionais da entidade são suficientes para legitimar o controle abstrato de constitucionalidade relativo ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Fazendo a distinção entre empresas controladas e empresas coligadas, entendeu a Ministra Ellen Gracie, que não se poderia falar em disponibilidade jurídica, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros, ou, pelo menos, antes da deliberação dos órgãos diretores sobre a destinação dos lucros do exercício. Em consequência, proferiu voto no sentido de julgar procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade apenas da expressão “ou coligada”, duplamente contida no caput do art. 74 da Medida Provisória, por ofensa ao disposto no art. 146, III, a, da CF, que reserva à lei complementar a definição de fato gerador.

Na sequência, o Ministro Nelson Jobim julgou improcedente a ADIn, para dar interpretação conforme à Constituição Federal, no que foi posteriormente acompanhado pelo Ministro Eros Grau. Já o Ministro Marco Aurélio, após voto-vista, julgou procedente a ação, no que foi acompanhado pelos Ministros Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski, dando interpretação conforme ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, e declarando a inconstitucionalidade do artigo 74, seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158.

Registre-se que, à semelhança de pedidos anteriores, em 07/04/2010 foi juntada aos autos petição da CNI, requerendo a renovação do julgamento, tendo em vista a nova composição da Corte.

Portanto, enquanto o STF não concluir o julgamento, estão em pleno vigor as alterações trazidas pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. *(destaques do original)*

Esta orientação decisória está pautada na distinção entre os critérios material e temporal da norma de incidência dos tributos sobre lucro auferido por intermédio de investidas situadas no exterior: o **critério material** está previsto desde a Lei nº 9.249/95, e assim a incidência se verifica sobre lucros **apurados** a partir de 1996, e o **critério temporal** variou conforme as alterações legislativas, inicialmente dependendo da **disponibilização** efetiva, para depois passar a ser o momento em que a lei fixasse tal disponibilização, até esta ser equivalente à apuração, conforme a relação societária entre investidora e investida.

Veja-se que a não incidência sobre lucros apurados antes da edição da Lei nº 9.249/95 está reconhecida administrativamente desde a Instrução Normativa SRF nº 38/96, cujo art. 16 traz expresso que *as disposições dessa 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.*

Esclareça-se que o precedente n.º 101-95.476, citado na transcrição ao norte, segundo a movimentação processual presente no sítio do CARF, aparenta contar com recurso especial pendente de julgamento, não sendo possível aferir se os recursos interpostos pela PGFN e pelo sujeito passivo foram admitidos e em que extensão. Já o precedente n.º 103-23.423, citado na transcrição ao norte, foi objeto de recurso especial, mas nesta parte interposto pelo sujeito passivo, que pretendia ver excluídos da base tributável os lucros apurados em 1996 e 1997, em razão do referencial material adotado para incidência a Lei n.º 9.532/97. Esta pretensão foi afastada no Acórdão n.º 9101-003.750, assim ementado neste ponto:

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA OU COLIGADA EM 1996 E 1997. ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR. TRIBUTAÇÃO PELA LEI 9.532/1997. POSSIBILIDADE.

A IN SRF n.º 38/96, ao considerar que os lucros no exterior auferidos em 1996 e 1997 deveriam ser reconhecidos pela controladora ou coligada no Brasil somente quando disponibilizados, adotou a única interpretação possível para a tributação de lucros no exterior. 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 (Súmula CARF n.º 78). Se os lucros surgidos nos anos-calendário de 1996 e 1997 somente foram disponibilizados no curso do ano-calendário de 2000, não há que se falar em aplicação retroativa da Lei 9.532/1997 para a tributação desses lucros no exterior. No ano-calendário de 2000, quando ocorreu o fato gerador, a referida lei tinha plena vigência.

Transportando aquelas premissas para a incidência da CSLL, esta Conselheira se posicionou, no voto condutor do Acórdão n.º 1101-00.365 em favor de seu alcance, apenas, em relação aos lucros apurados em **balanços levantados a partir de 01/10/1999**:

Apenas há que se fazer uma ressalva relativamente à incidência da CSLL sobre os lucros apurados antes de 1999. Isto porque a previsão legal para tanto somente foi estabelecida com a Medida Provisória n.º 1.858-6/99, consoante já abordado com precisão em voto do I. Conselheiro Antonio Bezerra Neto, antes citado, contido no Acórdão n.º 103-23.423:

Quanto à CSLL, por falta de previsão legal o lançamento não pode prosperar em relação aos lucros auferidos no exterior até setembro de 1999 (inclusive), seja para controlada ou para coligada.

Até a edição da MP n.º 1.858-6, de 29/06/1999, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior não integravam a base de cálculo da CSLL, instituída pela Lei n.º 7.689/88, esse sendo, inclusive, o teor do art. 15 da IN SRF n.º 38/96. A tributação universal prevista para o IRPJ ainda não tinha sido consagrada para a CSLL.

Aqueles que aplicam indistintamente o conceito de "fato gerador" sem se aperceber que nele estão contidos 3(três) critérios distintos (material, espacial e temporal) que disparariam a "regra-matriz de incidência" identificam "fato gerador" ao critério temporal, quiçá premido pelo fato de o critério material no mais das vezes acompanhar o critério temporal. Dessa forma, como a Lei 9.532/97, introduziu regras uniformes quanto ao critério temporal — o momento de sua disponibilização (crédito ou pagamento), não divisam qualquer tipo de agressão ao princípio da irretroatividade da lei quando o "fato gerador" acontece, como foi o caso, a partir de 01/10/99, independentemente de estar colhendo fatos relacionados à geração do lucro anteriores à vigência da referida MP.

Discordo veementemente de tal raciocínio. Nesse caso, a distinção fornecida pela regra-matriz de incidência, tão brilhantemente estudada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, traz luzes à essa questão.

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), em nome da segurança jurídica e de se fazer valer em sua plenitude o princípio da irretroatividade da lei, é necessário que a nova lei colha, para a formação de sua base de cálculo, apenas fatos ocorridos após 90 dias à sua edição. Isso significa respeitar não somente o critério temporal, mas também o critério material quando o mesmo é acionado no momento da formação jurídico tributário, que acontece, diga-se de passagem, após a instalação da nova Lei.

Esse entendimento, inclusive, foi respeitado para o IRPJ quando da inauguração do regime de tributação universal (Lei nº 9.249/95), na forma de ato infralegal (IN nº 38/96) que regulamentou a referida Lei, senão vejamos:

Art. 16 As disposições dessa 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.

Dessa forma, em relação à CSLL, dou provimento para não considerar na base de cálculo da mesma os lucros auferidos no exterior até setembro de 1999 (inclusive), mesmo que eles tenham sido disponibilizados após essa data.

Por oportuno transcreve-se, também, o conteúdo das disposições normativas citadas acima e ainda não contidas no presente voto:

Instrução Normativa SRF nº 38/96:

Art. 15. 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 nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999 (reeditada sucessivas vezes e incorporada por outras Medidas Provisórias até sua manutenção atual, com a mesma redação, no art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001)

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.

Recorde-se que, como exposto neste voto, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não desrespeitou os princípios da anterioridade e da irretroatividade porque surtiu efeitos, apenas, sobre fatos geradores pendentes da implementação do critério temporal, mas cujo critério material da hipótese de incidência havia se verificado segundo a legislação anterior. Assim, para manter a coerência com esta interpretação, é imperioso que a

incidência da CSLL somente se verifique em razão da disponibilização de lucros antes auferidos sob a vigência da Medida Provisória nº 1.858-6.

A exigência aqui presente, como já mencionado, recaiu, relativamente à controlada International Engineering Holding LTD — IEHL, sobre o saldo de lucros existentes em 2001, pertinentes aos anos-calendário 1996 a 2001, com o desconto dos prejuízos apurados em 1996, 1999 e 2001. Assim, devem ser desconsiderados os resultados apurados em 1996, 1997 e 1998 (demonstrados às fls. 297/311), admitindo-se a incidência da CSLL apenas sobre os lucros apurados em balanços levantados a partir de 01/10/1999 (fls. 312/325), considerados disponibilizados no ano-calendário 2002, por força do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

[...]

Interessante notar que a orientação desta 1ª Turma, firmada no paradigma trazido pela PGFN, foi alterada em julgados posteriores, como o é o caso do Acórdão nº 9101-002.518, no qual, apreciando hipótese inversa à presente, concernente à dedução de prejuízos apurados por sucursal do sujeito passivo, afirmou-se a prevalência do princípio da territorialidade relativamente à CSLL até a edição do art. 19 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, inclusive observando-se que o mesmo se verificaria caso os resultados em questão fossem positivos. Assim restou ementado referido julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

CSLL. LUCROS NO EXTERIOR. PRINCÍPIO DE TERRITORIALIDADE. ORDENAMENTO JURÍDICO ANTES DA MP 1.858-6/99. ALTERAÇÕES LEI 9.249/95. REPERCUSSÃO RESTRITA AO IRPJ.

O art. 63 da Lei nº 4.506/64, dentre outros dispositivos, consagrava o princípio de territorialidade em relação aos lucros auferidos no exterior, razão pela qual os resultados das sucursais e filiais fora do país, que se refletem diretamente na matriz, deveriam ser neutralizados, mediante exclusão do resultado operacional da matriz caso fosse resultado positivo (lucro), e adição caso fosse resultado negativo (prejuízo). Edição da 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.

No mesmo sentido foi o julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9101-003.087, bem como no Acórdão nº 9101-003.531, este negando efeitos prospectivos à coisa julgada formada contra a aplicação da Lei nº 7.689/88 em relação a materialidade submetida à CSLL apenas a partir da edição do art. 19 da Medida Provisória nº 1.858-6/99. Do voto condutor deste último julgado, destaca-se:

Conclui-se, pois, que a sentença transitada em julgado, proferida nos autos do mandado de segurança nº 89.00031392, não possui eficácia sobre o fato gerador de CSLL relatado na autuação fiscal. Não há, pois, obstáculo ao julgamento do mérito, ao contrário do que alegou o recorrido.

Além dos fundamentos acima externados, cabe rememorar que o artigo 19 da Medida Provisória nº 1.858-6 (atual artigo 21 da Medida Provisória nº 2.158-35) instituiu a CSLL sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, verbis:

"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.

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 conseguinte, o artigo 19 MP nº 1.858-6 instituiu a cobrança da CSLL sobre realidade fática não prevista na legislação anterior, o que constitui inovação legislativa distinta das alterações de alíquotas ou bases de cálculo apontadas com desdém pela recorrida. Assim, considerando a instituição de CSLL sobre matéria até então fora da incidência da citada contribuição, desaba definitivamente o argumento de que o conjunto de regras jurídicas posteriores à Lei nº 7.689/1988 teria introduzido mais do mesmo, o que concorre para inviabilizar, a par dos motivos suprarreferidos, a possibilidade de se estender os efeitos da decisão do STJ, proclamada no julgamento do REsp nº 1.118.893, aos lucros auferidos no exterior.

Note-se que este último voto, de relatoria do ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa, aparenta representar alteração de entendimento em relação ao que por ele expresso no voto vencido antecedente ao paradigma trazido pela PGFN, e por ela assim referido em seu recurso especial:

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 CSLL 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, 1997. **Pelo exposto, está correto o lançamento de ofício, pois o fato gerador da CSLL incidente sobre os lucros apurados em controlada estrangeira ocorre no momento de sua disponibilização à controlada.**" (*destaque do original*)

Considerando os precedentes mais recentes deste Colegiado, bem como a interpretação consolidada estabelecida, de forma equivalente, acerca da não incidência do IRPJ relativamente aos lucros apurados no exterior antes da edição da Lei nº 9.249/95, mostra-se correto, aqui, o afastamento da incidência da CSLL em relação a lucros apurados no exterior antes da edição da Medida Provisória nº 1.858-6/99.

Esclareça-se, apenas, que esta Conselheira alterou seu entendimento em relação ao afirmado no Acórdão nº 1101-00.365, que afirmou incidência aos lucros apurados em balanços levantados a partir de 01/10/1999, e assim o fez ao acompanhar o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no voto condutor do Acórdão nº 9101-005.503, que adotou fundamentos do ex-Conselheiro André Mendes de Mora, referidos a partir do Acórdão nº 9101-004.928, mas que no mesmo sentido já constavam desde o precedente, antes citado, nº 9101-003.087, nos seguintes termos:

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 qualifica-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.

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. *(destaques do original)*

No mesmo sentido desta produção de efeitos das regras que alteram a incidência da CSLL, tem-se como exemplo o aumento de alíquota promovido no curso do período de apuração desta contribuição, por meio da Medida Provisória nº 1.807/99, em razão do qual restou definido que a alíquota de 8% seria aplicada sobre os fatos geradores ocorridos entre 01/01/1999 e 30/04/1999, e a alíquota majorada de 12% seria exigível a partir de 01/05/1999. Neste cenário, em relação ao 2º trimestre/99 em curso, bem como com vistas à apuração dos optantes pela apuração anual, a Instrução Normativa SRF nº 81/99:

APURAÇÃO TRIMESTRAL

Art. 2º As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real apurado trimestralmente, bem assim pelo lucro presumido ou arbitrado, deverão observar, relativamente ao segundo trimestre de 1999, os seguintes procedimentos:

I - verificar a relação percentual entre o total das receitas brutas dos meses de maio e junho e o total das receitas brutas computadas no trimestre;

II - aplicar o percentual encontrado no inciso I sobre a base de cálculo da CSLL apurada nesse trimestre;

III - sobre o valor apurado na forma do inciso II, aplicar a alíquota adicional de 4% (quatro por cento);

IV - adicionar o valor encontrado na forma do inciso III à CSLL apurada pela aplicação da alíquota de 8% (oito por cento) sobre a base de cálculo total do trimestre, determinando assim o valor da CSLL do período de apuração.

§ 1º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão, alternativamente ao critério estabelecido neste artigo, apurar a CSLL, relativa ao mês de abril, com base em

resultado contábil, demonstrado no livro Diário, ajustado na forma da legislação, que ficará sujeito à alíquota de 8% (oito por cento), sem prejuízo da aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) sobre a diferença entre o resultado do 2º trimestre e o relativo ao mês de abril.

§ 2º A CSLL, devida nos terceiro e quarto trimestres de 1999, será calculada mediante a utilização da alíquota de 12%.

PAGAMENTO POR ESTIMATIVA

Art. 3º As pessoas jurídicas, tributadas pelo lucro real, que estiverem efetuando o pagamento da CSLL por estimativa, com base no art. 30 da Lei No 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deverão apurar a CSLL devida mensalmente a partir de 1º de maio até 31 de dezembro de 1999 mediante a utilização da alíquota de 12% (doze por cento).

Parágrafo único. Relativamente aos balanços ou balancetes encerrados a partir de 1º de maio até 31 de dezembro de 1999, serão adotados os seguintes procedimentos:

I - verificar a relação percentual entre o total das receitas brutas dos meses de maio até o último mês abrangido pelo período de apuração e o total das receitas brutas computadas no balanço desse período;

II - aplicar o percentual encontrado no inciso I sobre a base de cálculo da contribuição apurada no balanço ou balancete do período, ajustada na forma da legislação;

III - sobre o valor apurado na forma do inciso II, aplicar a alíquota adicional de 4% (quatro por cento);

IV - adicionar o valor encontrado na forma do inciso III à contribuição social apurada pela aplicação da alíquota de 8% (oito por cento) sobre a base de cálculo ajustada do período abrangido pelo balanço ou balancete, determinando assim o valor da CSLL.

Nestes termos, apesar de a alíquota majorada estar vigente ao final do 2º trimestre de 1999, bem como ao final do ano-calendário 1999, seus efeitos foram proporcionalizados para que a incidência somente se verificasse apenas sobre os resultados atribuíveis ao período a partir de maio/1999.

Assim, também aqui não há objeção à incidência apenas sobre os resultados apurados pela investida a partir de 01/10/1999, apesar de a norma impositiva estar vigente por ocasião do balanço de apuração em 31/12/1999.

Com estes esclarecimentos, o presente voto é no sentido de acompanhar integralmente o I. Relator, para CONHECER do recurso especial da PGFN e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA