



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001759/2004-07
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.131 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de junho de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1999

CSLL. LUCROS E GANHOS AUFERIDOS NO EXTERIOR ANTES DE 01/10/1999. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA NÃO ALCANÇADA PELA TRIBUTAÇÃO INTRODUZIDA PELA MP. 1858-6/1999.

Os lucros e ganhos auferidos no exterior antes de 01/10/1999, quando entrou em vigor a norma que estabeleceu a hipótese de incidência da CSLL não podem ser alcançados pela tributação, ainda que disponibilizados posteriormente. A disponibilização dos lucros no exterior a partir de 01/10/1999 somente concretiza a ocorrência do fato gerador sobre os rendimentos apurados a partir de tal data, posto que inexistia a hipótese de incidência da CSLL para os lucros e ganhos auferidos no exterior até então.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

RECURSO ESPECIAL CONTRA ACÓRDÃO QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe conhecer de recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. Na hipótese, o acórdão recorrido adota o mesmo entendimento da Súmula CARF nº 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que votou pelo conhecimento. Acordam, ainda, por unanimidade de voto, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em 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)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN e pela contribuinte em face do Acórdão n.º 1402-002.243, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, em 06 de julho de 2016, que por unanimidade de votos deu provimento parcial ao recurso voluntário.

Por bem resumir o desenrolar do processo, transcrevo o relatório do acórdão recorrido, *verbis*:

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 1999, cujo crédito tributário perfaz o montante de R\$ 51.910.404,17 (fls. 24/27 e 28/31).

Neste período a Cia Cervejaria Brahma, incorporada pela autuada - Cia Brasileira de Bebidas (e esta mais recentemente incorporada pela AMBEV), detinha 96.174.615 ações ordinárias da Jalua S/A, com sede na cidade de Montevideo, Uruguai, equivalendo a 51,255% do total.

Em 31/12/1999 transferiu 10% do Capital Social da empresa uruguaia (19.154.154 de ações, no valor de R\$ 174.246.389,23), a título de aporte de capital na Eagle Distribuidora de Bebidas S/A, sediada no Brasil.

Com o advento da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995, a legislação do imposto de renda passou a tributar os lucros auferidos no exterior em seu art. 25¹, a partir de sua vigência em 01/01/1996.

A Lei n.º 9.532/97, por sua vez, em seu artigo 1º, previu 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.²

A questão da disponibilização foi tratada nos parágrafos 1º e 2º do mesmo artigo 1º da Lei, *in verbis*:

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

b) pago o lucro, quando ocorrer: (...)

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior."

¹ 1 Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente o balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

² 2 O tema encontrava-se regulamentado pela instrução normativa SRF n.º 38/96.

A recorrente foi então autuada à razão de 10% do lucro obtido no exterior, pois foi esta a proporção da capitalização das ações da empresa sediada no Uruguai (Jalua) na sua subsidiária no Brasil (Eagle). Segundo a fiscalização, tal valor teria sido disponibilizado com base no critério legal do "emprego do valor" contido na legislação acima mencionada.

O tema foi objeto de impugnação e posteriormente Recurso Voluntário. Nesta segunda instância o julgamento foi favorável ao contribuinte, mediante o acórdão nº 1103-000.246 proferido pelos membros da 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara do CARF, nos seguintes termos:

APORTE DE CAPITAL DA CONTROLADA NO BRASIL, PELA CONTROLADORA NO BRASIL, MEDIANTE ENTREGA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NA CONTROLADA NO EXTERIOR EMPREGO DE VALOR EM FAVOR DA BENEFICIÁRIA.

Emprego do valor, em favor da beneficiária, na forma e no contexto do item "4" da alínea "b" do § 2º do art. 1º da Lei 9.532/97, significa: emprego, pela controlada no exterior (investida), ainda que por exercício do poder de controle da controladora no Brasil, do lucro em favor desta. Supor que a entrega do investimento no exterior pela recorrente, em conferência ao capital social de outra controlada da recorrente no Brasil, implique um ato de pagamento pela controlada no exterior significaria além de agredir a dicção legal admitir que a controlada no exterior permanece com a obrigação de pagar (por ato seu) aquilo que já está pago (por ato da controlada no exterior, se pagamento fosse a entrega de investimento). A entrega de participação societária no exterior, pela controladora no Brasil, para aumento de capital de outra controlada sua no Brasil, não é emprego, pela controlada no exterior, de seu lucro em favor da controladora no Brasil."

Tal decisão foi objeto de Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, que por sua vez, resultou na REFORMA do julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF (fls. 790/801), cuja ementa segue abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 1999

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO. EMPREGO DO VALOR.

A finalidade da norma contida no item 4 da alínea "b" do § 2º, da Lei nº 9.532, de 1997, foi de caracterizar como disponibilização qualquer forma de realização dos lucros que não estivesse compreendida nas demais situações previstas no parágrafo, entre elas a alienação do investimento mediante conferência para integralização de capital de outras empresas. (Precedentes: Ac. CSRF nº 910100.420, de 03/11/2009, relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho; Ac. Nº 110200.059, de 29/09/2009, relatora Sandra Maria Faroni). Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

O Recurso Especial foi provido em parte apenas pelo fato de que o relator do Acórdão do Recurso Voluntário, não examinou todas as questões articuladas pela recorrente, tais como, a exigência da CSLL, em relação aos lucros apurados antes de 01/10/99, a incidência de juros de mora sobre multa de ofício, entre outros, deixando de apreciá-las por entender prejudicadas.

Para evitar supressão de instância, portanto, a CSRF encaminhou o processo para esta Turma, a fim de examinar os temas remanescentes e sobre isso proferir nova decisão.

[...]

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1999

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS ANTERIORES A 1996. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que pessoa jurídica domiciliada no Brasil tenha auferido lucro, rendimentos e ganhos de capital no exterior, anteriormente a 1º de janeiro de 1996 e/ou os tenha disponibilizados posteriormente a referida data, por força do princípio da irretroatividade das leis, bem como, da IN 38/96 que vincula a atividade do Fisco, o Imposto não poderá ser cobrado.

RESERVA LEGAL. DESTINAÇÃO ESPECÍFICA.

O valor da reserva legal não deve compor o lucro da pessoa jurídica no exterior para fins de tributação do lucro supostamente disponibilizado, quando comprovada a existência de obrigação legal para a sua constituição.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. POSSIBILIDADE.

A Fiscalização deve abater do Lucro Bruto o valor pago pela pessoa jurídica no exterior a título de imposto, ou seja, deve se dar diretamente do IRPJ lançado de ofício (e na CSLL residual, se for o caso), exonerando a parcela de multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre tal dedução.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício é correta, pois a multa punitiva constitui a obrigação principal. Destaca-se que tal fato não ocorre da autuação, mas sim, do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento espontâneo do valor resultante do auto de infração, no seu respectivo vencimento, no qual se iniciará o cômputo de juros sobre a multa.

TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A incidência da taxa de juros SELIC sobre os juros moratórios que recaem sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal é legítima. Pauta-se o afirmado pela Súmula CARF nº 4.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - TRIBUTAÇÃO DE LUCROS APURADOS ANTES DE 01/10/1999. IMPOSSIBILIDADE.

Com o advento da MP 1.858-6, de 29.06.99, por força de seu artigo 19 (21 da MP 2.158-35, de 24.08.2001) foi estendido à CSLL o tratamento de tributação universal para fins de IRPJ previsto nos artigos 25 a 27 da Lei 9.249/95, 15 a 17 da Lei 9.430/96 e art. 1º da Lei 9.532/97. Assim, somente os lucros apurados no exterior a partir de 01/10/1999, data em que a MP nº 1.858-6/99 passou a produzir efeitos, devem ser adicionados ao lucro para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL (quando disponibilizados para a empresa nacional).

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, em 25/07/2016 (fls. 924), para ciência do acórdão ora recorrido, esta interpôs recurso especial de divergência em 15/08/2016 (fls. 925/939).

O recurso especial foi admitido por meio do despacho de exame de admissibilidade (fls. 953/959), com base na seguinte análise:

A PFN argui 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.**" (g.n.)

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos do acórdão apresentado como paradigma:

Acórdão n.º 9101-00.468, de 07.12.2009:

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.

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de 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 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."

Consta no voto condutor do acórdão decorrido (sic):

CSLL - lucros apurados antes de 01/10/1999

A Recorrente argumenta que, até o advento da Medida Provisória n.º 1.858-6, de 29.06.1999, por falta de previsão legal, a CSLL não incidia sobre os lucros oriundos do exterior, o que foi confirmado pelo artigo 15 da Instrução Normativa n.º 38/96 então em vigor:

(...) Com o advento da MP 1.858-6, de 29.06.99, por força de seu artigo 19 (21 da MP 2.158-35, de 24.08.2001) foi estendido à CSLL o tratamento de tributação universal para fins de IRPJ previsto nos artigos 25 a 27 da Lei 9.249/95, 15 a 17 da Lei 9.430/96 e art. 1º da Lei 9.532/97.

Como consequência, somente os lucros apurados no exterior a partir de 01/10/1999, data em que a MP n.º 1.858-6/99 passou a produzir efeitos, deveriam ser adicionados ao lucro para efeito de apuração da base de cálculo da CSL (quando disponibilizados para a empresa nacional).

Tem razão a Recorrente. (...)

Entendo portanto que, por esta razão, deve ser excluído, para fins de composição do lucro auferido no exterior e incidência de CSLL, todo o resultado acumulado inequivocamente apurado antes de 31/12/1998 (R\$392.357.162,60 destacado no item anterior), bem como, do resultado de 1999, os lucros apurados antes de 01/10/1999 (R\$517.564.086,00 fls. 210/211)

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "a Fiscalização deve abater do Lucro Bruto o valor pago pela pessoa jurídica no exterior a título de imposto, ou seja, deve se dar diretamente do IRPJ lançado de ofício (e na CSLL residual, se for o caso), exonerando a parcela de multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre tal dedução." [...] "Somente os lucros apurados no exterior a partir de 01/10/1999, data em que a MP n.º 1.858-6/99 passou a produzir efeitos, deveriam ser adicionados ao lucro para efeito de apuração da base de cálculo da CSL (quando disponibilizados para a empresa nacional)".

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

Conclusão

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela PGFN, para que seja rediscutida a **matéria em relação ao fato de que os lucros disponibilizados posteriormente à vigência da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, embora apurados em momento anterior, integram a base de cálculo da CSLL.** (g.n)

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela PGFN, admitindo a rediscussão da matéria em relação ao fato de que os lucros disponibilizados posteriormente à vigência da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, embora apurados em momento anterior, integram a base de cálculo da CSLL.

[...]

No mérito, a PFN apresenta os fundamentos para a reforma do recorrido, *verbis*:

Com a devida vênia, o entendimento adotado pelo v. acórdão recorrido viola o disposto no art. 25 da Lei nº 9.249/95, no art. 2º da Instrução Normativa 38/96, no art. 1º da Lei nº 9.532/97 e no art. 19 da MP 1.858-6/99.

Para uma correta compreensão do tema, passamos a transcrever os referidos dispositivos legais:

Lei nº 9.249/95

[...]

O art. 25 da Lei 9.249/95 foi regulamentado pela IN 38/96, que dispôs o seguinte:

[...]

IN SRF nº 38/96

[...]

Portanto, a IN 38/96 previu que os lucros auferidos no exterior seriam tributados apenas quando disponibilizados ao residente no Brasil.

Vejamos ainda o que dispõe a Lei nº 9.532/97 e a MP nº 1.858-6/99 sobre o assunto:

Lei nº 9.532/97

[...]

MP nº 1.858-6/99

[...]

Ao submeter a incidência da CSLL nos rendimentos e ganhos de capital no exterior às normas de tributação universal que menciona, a MP 1.858-6/99 definiu como fato gerador do tributo a disponibilização dos lucros auferidos no exterior às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Ora, o contribuinte teve disponibilidade dos lucros somente em 31/12/1999. Logo, somente nessa data, o fato gerador da CSLL ocorreu.

Entretanto, a e. Turma a quo firmou sua convicção que o lucro deve ser adicionado ao balanço do ano em que os valores foram auferidos pelas sociedades no exterior, sob pena de ofensa ao princípio da anterioridade tributária, uma vez que se estaria tributando lucros anteriores à MP 1.858-6/99. Assim, foram excluídos da exigência os lucros gerados anteriormente a 01/10/1999.

Ocorre, porém, como é cediço, que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art. 144 do CTN). Observa-se, portanto, que, à época do lançamento, MP 1.858-6/99 já ingressara no ordenamento jurídico.

É oportuno transcrevermos o entendimento do conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA, que, em seu voto vencido por ocasião do julgamento do recurso voluntário interposto nos autos do Processo n. 11070.000034/2004-29, acertadamente, decidiu:

“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.”

É nítido, portanto, que a ocorrência do fato gerador ocorreu quando da vigência de norma autorizadora da tributação. Não há se falar, dessa forma, em exclusão de lucros auferidos antes de 01/10/1999, uma vez que o fato gerador ocorreu em 31/12/1999, quando ocorreu disponibilização dos lucros.

Ademais, não há qualquer ofensa ao Princípio da Anterioridade (não surpresa tributária), a fim de justificar a exclusão dos lucros gerados anteriormente a 01/10/1999.

Ora, o próprio ordenamento jurídico já instituiu garantias a fim de evitar surpresas ao contribuinte. Citem-se como exemplos os artigos 150, III, b e 195, § 6º da Constituição Federal, que passamos a transcrever:

[...]

Como se observa, o legislador constituinte deferiu expressamente um período de 90 dias a fim de que os contribuintes se adaptem às novas exigências tributárias referentes às contribuições sociais.

No caso em tela, tratando-se de uma contribuição social (CSLL), foi observada a “noventena” quando da publicação da MP 1.858-6/99.

Não houve qualquer ofensa ao princípio da anterioridade, na medida que o contribuinte teve tempo hábil, constitucionalmente previsto (90 dias), para preparar-se ou até mesmo evitar a tributação.

Ora, a mesma norma que instituiu a cobrança da CSLL sobre os lucros auferidos no exterior, ou seja, o art. 19 da MP 1.858-6/99, determinou a aplicação das normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249/95, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430/96 e o art. 1º da Lei nº 9.532/97.

Não quisesse o contribuinte sofrer a tributação da CSLL, bastava que a sua controlada no Uruguai disponibilizasse imediatamente os lucros auferidos no exterior, dentro dos noventa dias da publicação da MP, através de uma das formas de disponibilização previstas na legislação já em vigor (Lei nº 9.249/95, Instrução Normativa SRF nº 38/96 e Lei nº 9.532/97).

Um exemplo ilustra bem nosso entendimento: considerando que a MP nº 1.858-6/99 foi publicada em 30 de junho de 1999, caso a empresa controlada tivesse, através de alguma das formas previstas no art. 1º da Lei nº 9.532/97, disponibilizado os lucros auferidos no exterior para o contribuinte no dia 15 de julho de 1999, ou seja, antes do término da noventena, não haveria incidência da CSLL.

Entretanto, como bem percebeu o ilustre conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA, “esses valores (os lucros da empresa controlada, Silesia) ficaram retidos na controlada até ocasião futura”. Dessa forma, quando os lucros foram disponibilizados para a empresa no Brasil, ou seja, quando ocorreu o fato gerador, já havia, por óbvio, legislação autorizando a exação fiscal.

Por todo o exposto, não deve haver qualquer exclusão de valores correspondentes aos lucros gerados antes de 01/10/1999, a uma, porque o fato gerador ocorreu tão-somente em 31/12/1999, quando já existia previsão legal de incidência da CSLL; a duas, porque a anterioridade nonagesimal (noventena) da MP 1.858-6/99 foi rigorosamente obedecida, não havendo margem para se falar em surpresas por parte dos contribuintes, mormente, como afirmado acima, quando o contribuinte poderia ter evitado a tributação da CSLL e não o fez por vontade própria.

[...]

A contribuinte foi cientificada do acórdão recorrido e do recurso especial interposto pela PFN e de sua admissibilidade em 17/03/2017 (fls. 976), tendo apresentado contrarrazões ao recurso (fls. 1010/1027) em 04/04/2017 (fls. 1006), no qual alega em síntese:

- a) Que o recurso não deve ser conhecido por ausência de prequestionamento, na medida em que o recurso pretende discutir a matéria sobre premissa não examinada pelo acórdão recorrido e que não foi objeto de embargos de declaração pela PFN, alegando que, *verbis*:

[..]

Não há dúvidas, assim de que o critério que pautou o acórdão recorrido para afastar a referida exclusão foi o fato de que **a correlata parcela do lucro foi auferida antes do início da vigência da MP 1.858-6/99, nada mencionando acerca do momento em que aquela parcela foi disponibilizada** como suposto critério a determinar a efetiva ocorrência do fato gerador do tributo.

[...]

- b) No mérito defende a correção da decisão que estaria em linha com a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual cita.

A contribuinte também apresentou recurso especial (fls. 981/991) em 04/04/2017 (fls. 977), alegando divergência jurisprudencial quanto a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

O recurso foi admitido por meio do despacho de admissibilidade do presidente da 4ª Câmara (fls. 1256/1260), que considerou configurada a divergência em face do acórdão paradigma nº 3403-001.541.

Cientificada, a PFN apresentou contrarrazões (fls. 1262/1271) na qual defende a manutenção do acórdão recorrido nesta parte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

1. Conhecimento

Do recurso especial interposto pela Contribuinte

Embora seja tempestivo e tenha sido regulamente admitido, por restar configurada a divergência jurisprudencial no momento do exame de admissibilidade, verifica-se que a matéria objeto do recurso especial da contribuinte restou sumulada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF no mesmo sentido adotado pelo acórdão recorrido, *verbis*:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Desta feita há que se observar o disposto no art. 67, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que dispõe *verbis*:

Art. 67. (...)

[...]

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, **ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.**

Ante ao exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela contribuinte.

Do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional

O recurso especial da PFN é tempestivo e foi regulamente admitido.

A contribuinte contesta a admissibilidade do recurso especial fazendário, alegando que não houve prequestionamento da matéria recorrida, na medida em que a premissa adotada pelo colegiado recorrido prescindiria da discussão pretendida pela PFN, de sorte que esta deveria ter embargado a decisão para que o colegiado apreciasse a questão sob sua premissa.

Entendo que não lhe assiste razão.

Ainda que a decisão recorrida não tenha abordado diretamente a questão sobre o momento da disponibilização dos lucros para efeito da ocorrência do fato gerador, tal discussão é ínsita à exigência que se pauta justamente neste aspecto. É indiscutível que, se afastada a premissa adotada pelo colegiado recorrido no sentido de que os lucros auferidos antes da

extensão da tributação à CSLL não seriam alcançados por ela, não haveria sequer o que discutir posto que não há dúvidas da aplicação da lei ao caso concreto.

Dito de outro modo, a única discussão que permite o afastamento da incidência no presente caso, reside justamente no alcance temporal da norma introduzida pela MP 1858-6/1999 que, por força de seu artigo 19 estendeu à CSLL o tratamento de tributação universal para fins de IRPJ previsto nos artigos 25 a 27 da Lei 9.249/95, 15 a 17 da Lei 9.430/96 e art. 1º da Lei 9.532/97.

O acórdão paradigma (9101-00.468), examinando a mesma questão decidiu de forma contrária, sob outro fundamento, conforme se colhe da própria ementa, *verbis*:

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 tais razões, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

2. Mérito

3. Do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional

A recorrente sustenta que a ocorrência do fato gerador ocorreu quando da vigência de norma autorizadora da tributação de forma que não há se falar em exclusão de lucros auferidos antes de 01/10/1999, uma vez que o fato gerador ocorreu em 31/12/1999, quando ocorreu disponibilização dos lucros.

Refuta também qualquer ofensa ao princípio da anterioridade (não surpresa tributária), para justifica a exclusão dos lucros gerados anteriormente a 01/10/1999, uma vez que foi observada a “noventena” prevista no art. 195, § 6º da CF/1988 para o início da exigência da contribuição.

Defende que se o contribuinte não quisesse se submeter à novel tributação poderia ter efetuado a disponibilização dos lucros auferidos anteriormente dentro desse prazo de noventa dias que não seria alcançado pela nova regra.

Entendo que, no mérito, não tem razão a recorrente.

Com efeito, há que se distinguir a hipótese de incidência (tributação dos lucros auferidos no exterior pela CSLL) que somente passou a existir no mundo jurídico com a edição da MP. 1858-6/1999, do fato gerador da obrigação tributária (disponibilização dos lucros) que, uma vez existindo a hipótese legal de incidência, quando ocorrido, enseja o nascimento da obrigação tributária.

Ocorre que a tributação dos lucros auferidos no exterior, diferentemente do IRPJ, somente passou a ocorrer a partir da MP. 1858-6/1999 (art. 19), como bem analisou o d. conselheiro André Mendes Moura em seu voto no Acórdão nº 9101-004.928, do qual transcrevo:

[...]

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 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.

E, em razão da aplicação da anterioridade nonagesimal, a incidência sobre a CSLL passa a valer apenas para os lucros no exterior auferidos a partir de 1º de outubro de 1999.

[...]

Nota-se que a Receita Federal ao disciplinar a aplicação dos arts. 25 a 27 da Lei 9.249/1995 para fins de incidência do IRPJ, por meio da Instrução Normativa SRF nº 38, de 28/06/1996, dispôs expressamente, em seu art. 19, que tais normas não eram aplicáveis à CSLL, *verbis*:

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. (g.n.)

E mais.

Embora aquela IN somente se referisse ao IRPJ, dispôs expressamente que a tributação do IRPJ sobre os lucros auferidos no exterior, introduzida pelos art. 25 a 27 da Lei nº 9.249/1995, não alcançavam os lucros e ganhos auferidos antes de 1º de janeiro de 1996, ainda que disponibilizados posteriormente, conforme se extrai do art. 16 daquela normativa:

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

Ora. É idêntica à situação verificada após a introdução da norma de tributação dos lucros no exterior pela CSLL pela MP. 1858-6/1999.

Ou seja, os lucros e ganhos auferidos no exterior apurados antes de 01/10/1999, quando entrou em vigor a norma que estabeleceu a hipótese de incidência da CSLL, não podem ser alcançados pela tributação, ainda que disponibilizados posteriormente.

Vale sintetizar: a disponibilização dos lucros no exterior a partir de 01/10/1999 somente concretiza a ocorrência do fato gerador sobre os rendimentos apurados a partir de tal data, posto que inexistia a hipótese de incidência da CSLL para os lucros e ganhos auferidos no exterior até então.

Tem-se, como corolário, que não se perfectibilizou, na hipótese concreta, a ocorrência do fato gerador, devendo ser mantido o acórdão recorrido.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da PFN.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A exigência em tela corresponde a IRPJ e CSLL apurados no ano-calendário 1999 em razão de lucros auferidos no exterior, tidos por disponibilizados em razão do emprego do valor, em 31/12/1999, de 10% do capital social de Jalua S/A (sediada no Uruguai), detidas pela incorporada Cia. Cervejaria Brahma, em aumento de capital de Eagle Distribuidora de Bebidas S/A (sediada no Brasil). No Acórdão nº 9101-001.977 afirmou 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 o referido aumento de capital, ocorrido em 31/12/1999, representou R\$ 174.246.389,23, mas correspondeu a 10% do capital social da investida no Uruguai, a autoridade lançadora adicionou ao lucro tributável do ano-calendário 1999 o montante de R\$ 95.354,214,03, correspondente a 10% dos lucros acumulados da investida, assim totalizado no Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 29:

1.6 A Jalua S.A. apresentou em 1999, conforme documentos acostados aos autos, um Lucro Bruto de R\$ 545.206.409,73, um resultado acumulado de R\$ 392.357.162,60 e uma reserva legal de R\$ 15.978.567,92, perfazendo um total de R\$ 953.542.140,25.

1.7 Observa-se também no balanço da empresa uruguaia R\$ 4.801.334,15 em impostos. Conforme documentos anexos, trata-se de imposto sobre patrimônio das Safis (Sociedades Financieras de Inversión) conforme Art. 7º. da Ley 11.073 do Uruguai, portanto não compensável com o imposto sobre a renda devido no Brasil.

Desde a impugnação, a Contribuinte contesta a base de cálculo da autuação e a exigência de CSLL. Extrai-se do relatório da decisão de 1ª instância o resumo de seus argumentos (e-fl. 244):

a3) que a fiscalização incorreu em manifestos erros na apuração dessa base de cálculo supostamente tributável, pois: (i) teria adicionado, indevidamente, o valor a título de reserva legal; que, embora seja constituída pela apropriação de parte do lucro líquido do exercício, a reserva legal tem destinação específica (dar proteção aos credores), não podendo ser utilizada para qualquer outro fim. Assim, não pode compor o lucro da pessoa jurídica no exterior para fins de tributação do lucro supostamente disponibilizado; (ii) considerou R\$ 545.206.409,73 como lucro bruto, quando na verdade deveria ter considerado o lucro do exercício de 1999 no valor de R\$ 540.405.075 (fl. 12); que isso ocorreu porque a fiscalização não abateu do lucro bruto apontado o valor de R\$ 4.801.334,15, valor pago pela pessoa jurídica no exterior a título do imposto sobre o patrimônio (art. 7º da Ley 11.073 do Uruguai); que a fiscalização não teria considerado esse imposto pago, pois não se trataria de imposto sobre a renda, mas sim sobre o patrimônio, logo não seria compensável no Brasil; que não há óbice algum para que tal valor seja compensado com o imposto de renda no Brasil, conforme expressamente autoriza o art. 14 da IN SRF nº 213/2002;

a4) que na hipótese do imposto sobre o patrimônio pago no exterior não ser compensável com o imposto de renda devido no Brasil, como sustenta equivocadamente a fiscalização, de qualquer forma tal valor (R\$ 4.801.334,15) não pode compor o lucro supostamente disponibilizado para a impugnante, pois representa despesa para a pessoa jurídica no exterior. Dessa forma, esse valor pago a título de imposto no exterior ou é imposto compensável com o imposto de renda devido, devendo ser abatido, ou então é despesa, devendo ser excluído do lucro disponibilizado. De modo que, por uma ou outra razão, não pode prevalecer a base de cálculo apontada pela fiscalização;

b) que, quanto à CSLL, a fiscalização incorreu em mais erros. Até o advento da MP nº 1.858-6, de 29.06.1999, por falta de previsão legal, a CSLL não incidia sobre os lucros oriundos do exterior, como de resto, claramente explicitado no art. 15 da IN SRF nº

38/95, então em vigor, e o AD nº 75/99; logo, somente os lucros apurados no exterior a partir de 01/10/1999 devem, quando disponibilizados - creditados ou pagos - para a empresa nacional, ser adicionados ao lucro para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL; sendo assim, a fiscalização deveria ter excluído, para fins de composição do lucro auferido no exterior e para fins de incidência da CSLL, todo o resultado acumulado anterior ao ano-calendário 1999 (R\$ 392.357.162,60) e, também, quanto ao resultado do exercício de 1999, os lucros apurados até 01/10/99 (R\$ 517.564.086,00, conforme informado à fl. 211). Logo, da impossibilidade da exigência sobre os lucros apurados antes de 01/10/1999 - violação aos princípios da irretroatividade e da anterioridade nonagesimal;

[...]

O Colegiado *a quo*, por sua vez, assim decidiu estas questões:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) excluir da base de cálculo do IRPJ o valor de R\$ 197.925.098,88 relativo a lucros apurados em períodos anteriores ao ano-calendário de 1996; ii) excluir da base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 909.921.258,60; sendo R\$ 392.357.162,60 referentes a lucros apurados até 31/12/1998 e R\$ 517.564.086,00 referentes a lucros apurados no ano-calendário de 1999 até 01/10/1999; iii) excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor de R\$ 15.978.567,92 referente à Reserva Legal; e: iv) reconhecer que a dedução do imposto pago no exterior (10% de R\$ 4.801.334,15 = R\$ 480.133,41), já acatada pelo Órgão julgador de primeira instância, deve se dar diretamente do IRPJ lançado de ofício (e na CSLL residual, se for o caso), exonerando a parcela de multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre tal dedução.

Como bem expresso no voto condutor do acórdão recorrido “base de cálculo do IRPJ” e “base de cálculo da CSLL” assim consignados no dispositivo correspondem ao referencial *para fins de composição do lucro auferido no exterior*, ou seja, o montante do lucro apresentado pela investida, sobre o qual deve ser aplicado o percentual de 10% para determinação do valor considerado disponibilizado em razão do emprego de valor ocorrido com o aumento de capital na investida brasileira. A autoridade administrativa local também compreendeu a decisão neste sentido, ao determinar o valor exonerado no acórdão recorrido, conforme e-fls. 961/965.

A PGFN, de seu lado, discorda do acórdão recorrido na parte em que *determinou que, em relação à CSLL, sejam desconsiderados os resultados apurados antes de 01/10/1999, data a partir da qual a MP nº 1.858-6/1999 passou a produzir efeitos, independentemente da disponibilização em momento posterior*. 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 oriundos do exterior* antes da edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de modo que *somente os lucros apurados no exterior a partir de 01/10/1999* deveria ser adicionados ao lucro para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL (*quando disponibilizados para a empresa nacional*). 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 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 o 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 administrativa 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 nº 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 nº 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, tomando como referencial material para incidência a Lei nº 9.532/97. Esta pretensão foi afastada no Acórdão nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 1.858-6/99, consoante já abordado com precisão em voto do I. Conselheiro Antonio Bezerra Neto, antes citado, contido no Acórdão nº 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 nº 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 nº 7.689/88, esse sendo, inclusive, o teor do art. 15 da IN SRF nº 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, quicá 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 observar 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 apuradas 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.”

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 correta, 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 da 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 NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte e, conhecendo do recurso especial da PGFN, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA