



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16561.000081/2006-26  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-001.791 – 1ª Turma  
**Sessão de** 17 de outubro de 2013  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TRAFFIC ASSESSORIA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2001

CSLL. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR.  
TRIBUTAÇÃO.

A tributação da CSLL em bases universais para respeitar em sua plenitude o princípio da irretroatividade da lei só se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

*(assinado digitalmente)*

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO (Presidente), MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, JOSÉ RICARDO DA SILVA, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, KAREM JUREIDINI DIAS, VALMAR FONSECA DE MENEZES, VALMIR SANDRI, JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e PAULO ROBERTO CORTEZ (Suplente Convocado).

Trata-se de Recurso Especial de divergência (fls.775/808) interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 147/2007.

Insurgiu-se a Recorrente contra o acórdão nº 103-23.465 (fls. 614/637), por meio do qual a Terceira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a exigência de CSLL decorrente dos lucros auferidos até setembro de 1999 (inclusive).

O acórdão recorrido foi assim ementado:

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

Ementa: ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA.  
HIPÓTESE DE DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS.

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

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

Ementa: CSLL. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO  
EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

A tributação da CSLL em bases universais para respeitar em sua plenitude o princípio da irretroatividade da lei só se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999. É necessário, primeiro, separar o critério material (auferir lucros no exterior) do critério temporal (momento que se considera creditado ou pago).

Depois perceber que o critério quantitativo (apuração da base de cálculo e aplicação de alíquota) que está no conseqüente da regra matriz de incidência, nada mais faz do que reafirmar o critério material (auferir renda). Dessa forma, quando o critério material, o mais importante de todos, é acionado no momento que se forma a relação jurídico-tributária (critério pessoal e critério quantitativo) é necessário que a nova lei colha, para a formação de sua base de cálculo, apenas fatos ocorridos após sua vigência.”

A Fazenda Nacional, em suas razões recursais, argumentou que o acórdão recorrido merece reforma na parte em que excluiu da exigência os lucros gerados no ano calendário de 1998 até setembro de 1999, pois o fato gerador (disponibilização do lucro em 31/12/2001) se deu quando vigente a norma autorizadora da tributação (MP 1.858-6/99, publicada em 15 de julho de 1999, respeitada a anterioridade nonagesimal).

Afirmou que o acórdão diverge da jurisprudência deste Conselho, que adota entendimento no sentido de que o fato gerador do tributo se configura na data em que os lucros foram disponibilizados à controladora. Trouxe como paradigmas o acórdão nº 107-09.248 assim ementado:

“LUCROS NO EXTERIOR — INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL — DISPONIBILIZAÇÃO. Os lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas devem ser adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real da empresa nacional. O momento é diferido até à data em que forem disponibilizados tais lucros. A integralização de capital com a participação acionária de controlada no exterior fulmina a subsunção à regra excepcional do aspecto temporal e, em consequência qualifica o fato pela regra geral do momento da aquisição da renda, uma vez que o investimento utilizado para subscrever o capital, já refletia os resultados apurados na investida, decorrentes da equivalência patrimonial.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - CSLL — PRAZO NONAGESIMAL. Antes da vigência do art. 19 da MP nº 1858-6, de 29/06/99, publicada em 30/06/99, atual art. 21 da MP-2158-35/01, os lucros auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil estavam sujeitos exclusivamente ao imposto de renda. A partir desse dispositivo legal foi estendida a tributação para a incidência da CSLL. Os lucros foram disponibilizados somente em 2001, portanto, no momento da ocorrência do fato gerador, o prazo nonagesimal já havia sido ultrapassado.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. Aplica-se ao lançamento decorrente, o decidido em relação à exigência principal, em razão da estreita relação de causa e efeito.”

Transcreveu, ainda, trecho do voto condutor do acórdão paradigma:

“A outra discussão refere-se à exigência da CSLL. Pelo lado da recorrente, a sujeição dos lucros auferidos no exterior a essa contribuição somente foi introduzida no ordenamento brasileiro com o advento da MP 1.858-6, de 29.06.99 e que respeitado o prazo nonagesimal, a CSLL somente poderia incidir, se fosse devida, sobre os fatos geradores ocorridos após outubro de 1999 e não desde janeiro de 1998, como procedido pela fiscalização. (...)  
Pelo lado da Turma Julgadora, o prazo nonagesimal foi respeitado porque o fato gerador da CSLL teria se dado em 09.11.2001, não importando a época em que os resultados foram gerados.”

Em sede de exame de admissibilidade (fls. 667/669) foi dado segmento ao

O Contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 709/722) e pugnou pela manutenção do acórdão recorrido, pois em que pese a previsão da MP 1.858-6, de 29 de junho de 1999 para incidência da CSLL na tributação dos lucros auferidos no exterior, devem ser observados o princípio da segurança jurídica e da não surpresa.

Nesse contexto, afirmou que para que os princípios da irretroatividade e da anterioridade sejam respeitados, a lei deverá não apenas ser anterior ao momento da disponibilização dos lucros, mas sim anterior ao próprio momento em que os referidos lucros foram auferidos pelas controladas ou coligadas no exterior, o que afasta totalmente a possibilidade de exigência da CSLL no caso em análise.

Por fim, pugnou pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, Relator.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A questão em debate versa sobre o tratamento da incidência da contribuição social sobre o lucro líquido auferido no exterior por empresa controlada nos períodos anteriores a 1999, visto que os lucros, rendimentos e ganho de capital auferidos no exterior só passaram a sofrer a incidência da CSLL com o advento do art. 19 da MP 1.959-6, de 29/06/1999, publicada no DOU em 30/06/99 e, portanto, este tributo só passou a ser exigível a partir de 01/10/1999.

Nesse ponto, cumpre ressaltar que as Leis 9.249/95 (art. 25) e 9.532/97 (art. 1º), que tratam da incidência do IRPJ sobre os lucros auferidos por controladas /coligadas no exterior, não previam em relação à tributação relativa à CSLL. Tal hipótese de incidência somente surgiu com o artigo 19 da MP 1.858/99, publicada no DOU em 30/06/99, o qual, por sua vez, entrou em vigor em outubro de 1999, em obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal.

O mencionado artigo assim dispunha:

“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.”

Assim, entendo que a CSLL é inexigível em relação aos lucros auferidos por controlada no exterior antes de outubro de 1999, uma vez que não existia previsão legal para sua incidência.

Nesse ponto transcrevo trecho de voto proferido pelo Conselheiro Valmir Sandri (Processo 16327.001171/200615):

“(…) No entanto, a previsão para a sujeição dos lucros auferidos por controladas/coligadas no exterior à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, só surgiu com a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999. Bem por isso, a IN 38/96, no seu artigo 15, previu:

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.

Quanto à tributação de lucros gerados no exterior antes da previsão legal para sua tributação no Brasil, é preciso distinguir, dentro do fato gerador, o critério material do critério temporal.

Ao dissecar o fenômeno da incidência tributária, ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho que a regra matriz de incidência é que define a incidência fiscal, normatiza a obrigação principal. É ela que estabelece o critério material, espacial e temporal presentes obrigatoriamente na hipótese de incidência.

O critério material de uma norma que institui tributo é composto por um verbo (que pode exprimir uma ação ou um estado: ser, estar, permanecer) e um complemento do predicado verbal. No caso em análise, o verbo núcleo da hipótese de incidência é auferir (lucro por intermédio de coligada ou controlada no exterior), e o critério temporal é o momento em que se dá a disponibilização, conforme previsto na norma.

Se não há uma lei vigente que institua como critério material o auferimento de lucros, tais lucros auferidos escapam à incidência, não podendo, portanto, ser alcançados por norma posterior que o faça. (...)”

Além disso, merece destaque o princípio constitucional da não surpresa, o qual garante a previsibilidade em homenagem ao princípio da segurança jurídica. Assim, em que pese o fato gerador ocorrer no momento da disponibilização, este se concretiza como consequência de outro fato, ou seja, o lucro é condição para a disponibilização. Desse modo, o fato gerador se concretiza somente em relação ao lucro auferido a partir do momento em que já havia previsão legal. Do contrário, seria admitir que a lei trouxesse para o campo de incidência tributária fato econômico passado, conforme situação dos autos, em que inexistia previsão de tributação pela contribuição social dos lucros no momento de sua apuração.

Do exposto, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

**JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR – Relator**

CÓPIA