



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16561.720043/2016-65</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.202 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	COMPANHIA SIDERURGICA NACIONAL FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-ESPANHA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS. COMPATIBILIDADE DA LEI COM O TRATADO.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Espanha para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano calendário.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. CONTROLADAS. COMPENSAÇÃO. PROCEDIMENTOS. LIMITES.

Para apurar os limites de compensação do imposto pago no exterior, não se deve adicionar individualmente o resultado de cada controlada ao resultado da Controladora no Brasil, mas sim, deve-se considerar o resultado das pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Em assim sendo, deve-se retificar o lançamento para contemplar a dedução dos impostos pagos no exterior.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2011

ENCARGOS. TRIBUTOS. CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, entretanto, tal dedutibilidade não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos

termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à matéria “não oferecimento à tributação, no ano-calendário de 2011, dos lucros auferidos no exterior através de suas controladas CSN Minerals S.L., CSN Metals S.L., CSN Américas S.L. e CSN Export-Europe S.L., domiciliadas na Espanha”, vencidos os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Ricardo Piza Di Giovanni que davam provimento; ii) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para ii.i) reconhecer o efetivo pagamento de impostos feitos pela controlada no exterior CSN LLC, nos termos do voto condutor; ii.ii) conceder o direito à compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL que deixaram de ser aproveitados em virtude dos lançamentos constantes no processo nº16561.720063/2014-74, revertidos posteriormente por decisão administrativa definitiva; e, iii) conhecer do recurso de ofício para, no mérito, negar-lhe provimento. O Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Sala de Sessões, em 11 de dezembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre labrudi Catunda** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre labrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata o presente feito de Recurso Voluntário interposto em face da r. decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis/SC que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário exigido.

Adoto o relatório empreendido pela DRJ em sua integralidade complementando ao final no que necessário:

Os autos de infração às folhas 2.221 a 2.234 exigem o recolhimento de crédito tributário assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	239.037.154,83	106.443.245,04	179.277.866,12	524.758.265,99
Contribuição Social s/ o Lucro Líquido (CSLL)	81.447.388,82	36.268.522,24	61.085.541,61	178.801.452,67

Descrição das infrações imputadas

Auto de infração de IRPJ

O autuante, fazendo remissão ao Termo de Verificação Fiscal a folhas 1106 a 1131, atribui à autuada uma só infração:

ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS

INFRAÇÃO: LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro real, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa(%)
--------------	---------------------	----------

31.12.2011	2.453.164.321,80	75,00
------------	------------------	-------

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 15 e 16 da Lei 9.430/96

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 277 e 278 do RIR/99; arts. 251 e 394 do RIR/99, combinado com o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01

Art. 1º da Lei nº 9.532/97, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei nº 9.959/00 e pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Auto de infração de CSLL

O autuante, fazendo remissão ao Termo de Verificação Fiscal, atribui à atuada uma infração, que é a mesma constante do auto de infração referente ao IRPJ e uma outra, por falta de adição à base de cálculo da CSLL:

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL INFRAÇÃO:

LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR

Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31.12.2011	2.453.164.321,80	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90.

Art.28 da Lei n. 9.430/96 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL INFRAÇÃO: TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa

O contribuinte não adicionou à base de cálculo ajustada da CSLL o valor de contribuição, cuja exigibilidade encontra-se suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172/66, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31.12.2011	1.585.256,22	75,00

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90.

Art.57 da Lei n. 8.981/95, com as alterações do art.1º da Lei n. 9.065/95

Art.1º da Lei n. 9.316/96; art.28 da Lei n. 9.430/96 Art.28 da Lei n. 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Termo de Verificação Fiscal

No Termo de Verificação Fiscal o autuante apresenta a motivação dos lançamentos.

1 - Das Considerações Iniciais quanto à Ação Fiscal O procedimento foi iniciado a partir das determinações contidas no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 08.1.85.00-2014-00166-6, relativo à empresa COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL, CNPJ nº 33.042.730/0001-04, abrangendo as verificações quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior no ano-calendário de 2011.

Trata-se de continuidade das auditorias-fiscais realizadas em atendimento aos Mandados de Procedimento Fiscal (MPF) nºs 08.1.85.00-2012-00049-2 e 08.1.85.00-2013-00252-9, em que se verificaram as obrigações tributárias atinentes aos anos-calendário de 2009 e 2010, e resultaram, respectivamente, na lavratura de autos de infração formalizados sob os números 16643.720041/2013-13 e 16561.720063/2014-74, também referentes a IRPJ e CSLL relativos aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

[...]

3 - Das Participações Societárias no Exterior A DIPJ apresentada pela fiscalizada referente ao ano-calendário de 2011 (Fichas 34 e 35, fls. 1926 a 1940) revela que esta detinha, neste período, 13 (treze) participações diretas estrangeiras, em sociedades domiciliadas nos seguintes países: Belize, Ilhas Cayman, Espanha e Panamá.

Após transcrever a legislação acerca da tributação sobre lucros auferidos no exterior, acrescenta sua conclusão, de forma resumida:

4 - Das Infrações Apuradas

4.1 - Dos Lucros Auferidos no Exterior

4.1.1 - Da Legislação Aplicável

4.1.1.1 - Da Tributação em Bases Universais

[...]

Do exame do dispositivo em questão – e levando-se em conta as particularidades da situação ora examinada – é irrefragável inferir que o IRPJ e a CSLL alcançam os lucros auferidos por controladas no exterior (na proporção das participações da controladora em suas controladas, em consonância com o disposto no art. 25, § 2º, II, da Lei nº 9.249/1995), bem como por coligadas (também na proporção das participações, em consonância com o art. 25 § 3º, I, da Lei nº 9.249/1995).

O legislador se valeu dos conceitos de sociedade controlada e coligada, previstos na legislação comercial (art. 243, 2º - controlada - e §§ 1º, 4 e 5 - coligada, da Lei nº 6.404/76), para determinar a abrangência dos lucros do exterior a serem computados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da empresa residente no Brasil.

4.1.1.2 - Das Convenções para Evitar a Bitributação Em resposta ao Termo de Intimação nº 13, de 07/07/2015, a fiscalizada apresentou, em 22/07/2015, a seguinte justificativa para o fato de não ter oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL, no ano-calendário de 2011, os lucros apurados pelas controladas localizadas na Espanha, a qual segue abaixo reproduzida (fls. 1.751):

“Os lucros das controladas CSN Minerals, CSN Metals, CSN Americas e CSN Export Europe, localizadas na Espanha não foram oferecidos à tributação do IRPJ e da CSLL no Brasil uma vez que a Fiscalizada aplica o tratado para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e Espanha aprovado pelo Decreto Legislativo nº 62, de 7 de agosto de 1975 e promulgado pelo Decreto nº 76.975, de 2 de Janeiro de 1976.

Vale ressaltar que o artigo 7º, §1º do Tratado Brasil-Espanha estabelece que: ‘Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente’.

Considerando que, segundo o regime do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 e do art. 25 da Lei nº 9.249/95 (até então vigentes), a tributação pelo IRPJ e pela CSLL recairia diretamente sobre o lucro dessas controladas residentes na Espanha, que não possuem estabelecimento permanente no Brasil, entendemos que tal tributação fica vedada em decorrência da aplicação do referido tratado.” Primeiramente, é importante consignar que as convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento não podem ser interpretadas ou empregadas como tratados internacionais destinados a garantir isenção de impostos.

Tais acordos e convenções visam a evitar a dupla tributação jurídica. Vale assim dizer, que o tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, firmado entre dois Estados, não possui a finalidade de atribuir competência exclusiva a um dos Estados contratantes de tributar o lucro da pessoa jurídica domiciliada em seu território. O tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda visa, sim, a evitar a dupla tributação jurídica internacional.

A dupla tributação jurídica internacional está definida no capítulo introdutório dos “Comentários da Organização para Cooperação e

Desenvolvimento Econômico (OCDE) (Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital, versão traduzida pela Demarest & Almeida Advogados – Julho 2010):

[...]

Vale ressaltar que a pretensão do fisco brasileiro não recai sobre o contribuinte domiciliado em países estrangeiros, mas, sim, sobre o lucro auferido no exterior pela controladora brasileira por intermédio de suas controladas domiciliadas no exterior e que se considera disponibilizado na data do balanço, conforme art. 74 da MP nº 2.158-35.

Convém transcrever novamente o que dispõe o parágrafo 1 do artigo 7 da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a Espanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital (Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1976), o qual foi invocado na resposta da fiscalizada de 22/07/2015:

“Artigo 7

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.” No capítulo que trata do “Comentário ao Artigo 7” dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)”, título II “Comentários às disposições do Artigo”, Parágrafo 14, encontramos a seguinte orientação quanto à interpretação do Parágrafo 1 do Artigo 7:

“14. O propósito do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante de tributar seus próprios residentes segundo as disposições referentes a empresas estrangeiras controladas contidas em sua legislação interna, embora o imposto incidente sobre esses residentes possa ser calculado por referência à parcela dos lucros de empresa residente no outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes na empresa.

O imposto exigido dessa forma por um Estado de seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se poderá, dizer que está sendo exigido sobre tais lucros (vide também o parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1 e os parágrafos 37 a 39 do Comentário ao Artigo 10).” (grifos nossos).

A legislação fiscal pátria, quando determina que os lucros auferidos no exterior por controladas domiciliadas em outros Estados sejam adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora brasileira, permite que o Estado contratante (Brasil) exerça o direito de tributar seu próprio residente, que é a controladora brasileira (Companhia Siderúrgica Nacional), segundo as disposições inerentes à matéria em sua legislação doméstica.

Ademais, a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil editou a Solução de Consulta nº 18 - Cosit, em 08/08/2013, por meio da qual normatizou o entendimento de que a aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, conforme se verifica na Conclusão abaixo transcrita:

“Conclusão 34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art.74 da MP nº 2.15835, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

34.1 a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;

34.2 o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e  
34.3 a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.” Cabe ainda mencionar que a fiscalizada foi autuada nos mesmos termos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização (DRF) Rio de Janeiro (PAF nº 16682.720452/2011-81), em relação aos lucros disponibilizados nos anos-calendário de 2007 e 2008 pelas investidas localizadas em Luxemburgo, tendo a Delegacia de Julgamento DRJ/RJ1 negado provimento à impugnação da fiscalizada por meio do Acórdão nº 12-41.405, de 13/10/2011, que concluiu que a Convenção firmada entre Brasil e Luxemburgo não impede a tributação de lucros auferidos por controlada/coligada no exterior. A seguir reproduzimos dois trechos que merecem destaque:

“(…) deve-se ressaltar que o lançamento não exige nenhum tributo da empresa sediada em Luxemburgo, mas apenas da sociedade brasileira sediada no Brasil e na proporção de sua participação no capital da empresa sediada em Luxemburgo.

O tratado internacional impede que o Brasil exija tributos das controladas da interessada sediadas em Luxemburgo, mas não veda a tributação dos lucros auferidos pela interessada domiciliada no Brasil em função de sua participação societária.”(…) Por todo o anteriormente exposto, conclui-se que o lançamento tributário em comento não representa ofensa ao acordo

para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e Luxemburgo, promulgado pelo Decreto nº 85.051/1980.(...)”

Inconformada com a decisão retromencionada, a empresa apresentou recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF). No entanto, após o processo ser pautado para julgamento, a empresa protocolou petição em 15/05/2014 desistindo integralmente do recurso apresentado, para inclusão do processo no Parcelamento instituído pelo art. 40 da Lei nº 12.865/2013.

Ademais, com base na mesma argumentação e fundamentação legal, esta fiscalização autuou a empresa em relação aos lucros disponibilizados nos anos-calendário de 2009 e 2010, ocasião em que apresentou justificativa idêntica à do presente caso, qual seja, que não oferece os lucros apurados pelas controladas localizadas em Luxemburgo, pois estariam, em tese, a salvo de tributação por força do §1º do art. 7º das Convenções para evitar a dupla tributação, entendimento este que, conforme já fartamente demonstrado não se coaduna com a interpretação da OCDE e da RFB.

#### 4.1.1.3 - Da Compensação de Prejuízos Apurados no Exterior

[...]

4.1.1.4 - Da Compensação do Imposto Pago no Exterior O direito à compensação do imposto pago por intermédio das investidas estrangeiras está previsto no artigo 26 da Lei nº 9 .249, de 26/12/1995, que assim dispõe:

“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. (grifos nossos)Cumpre ressaltar que o imposto de renda pago no exterior somente poderá ser compensado com o imposto devido

no Brasil se os referidos lucros, rendimentos e ganhos sobre os quais o referido imposto for pago houverem sido computados no lucro real, isto é, se houverem sido disponibilizados nos seus respectivos períodos de apuração.

A matéria foi regulamentada pelo artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº213/2002, que especifica detalhadamente as condições e os limites para compensação do imposto pago no exterior, cuja redação reproduzimos a seguir:

“Compensação do imposto pago no exterior com o imposto de renda devido no Brasil Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

[...]

4.1.1.5 - Da Taxa de Câmbio para Conversão

[...]

## 4.1.2 - Da Análise dos Fatos

[...]

Analisando-se as fichas 09A (Demonstração do Lucro Real, fls. 1817) e 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, fls.1830) da DIPJ AC 2011, verifica-se que foi adicionado, ou seja, oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL a título de Lucros Disponibilizados do Exterior (linha 07), o total de R\$ 26.480.018,00.

Este valor corresponde exatamente ao Lucro Líquido antes do Imposto de Renda relativo à controlada International Investment Fund, localizada em Belize, informado na Ficha 35 da mesma DIPJ (fls. 1.938), e constante na documentação apresentada. Sendo assim, é possível concluir que não foram adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os resultados positivos das demais controladas estrangeiras.

[...]

Sendo assim, pode-se concluir que deixaram de ser oferecidos à tributação do IRPJ e da CSLL, embora tributáveis, os seguintes resultados apurados no exterior no ano-calendário de 2011:

<b>Controlada</b>	<b>País</b>	<b>Resultado antes do IR e da CSLL (Euros)</b>	<b>Resultado antes do IR e da CSLL (Reais)</b>	<b>Fls.</b>
CSN Minerais S.L	Espanha	632.526.000,00	1.539.694.789,20	1069 e 1074
CSN Metals S.L	Espanha	63.711.782,10	155.087.220,00	1130/1131/1135/1180
CSN Américas S.L	Espanha	183.494.000,00	446.661.094,80	1200 e 1205
CSN Export Europe S.L	Espanha	128.059.000,00	311.721.217,80	1290 e 1293
<b>TOTAL</b>			<b>2.453.164.321,80</b>	

Após tecer alguns comentários acerca dos valores supra, então considerados pela autoridade atuante como corretos para fins de tributação, continuemos com seu relato:

Retornando à questão da tributação dos lucros auferidos no exterior, é importante frisar que a empresa foi atuada por não oferecer à tributação a participação nos lucros das mesmas quatro controladas acima

mencionadas, nos anos-calendário de 2007 e 2008 (DEMAC/RJ), 2009 e 2010 (DEMAC/SP), as quais eram localizadas em Luxemburgo e, desde 2011, localizam-se na Espanha, tendo como justificativa o fato de que se enquadrariam no artigo 7º §1º da Convenção para evitar a tributação. Observe-se que tanto Luxemburgo como a Espanha possuem acordo em vigor firmado com o Brasil.

Conforme já argumentado no item 4.1.1.2 precedente, a Convenção celebrada entre Brasil e Espanha por meio do Decreto nº 76.975, de 02/01/76, não isenta a controladora brasileira de adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros apurados por suas investidas localizadas naquele país, contrariamente ao que entende a fiscalizada, razão pela qual tais valores devem ser lançados de ofício por meio do presente Auto de Infração.

[...]

Em 11/08/2015, em resposta ao Termo de Intimação nº 13, de 07/07/2015, a fiscalizada confirmou a inexistência de saldo de prejuízos de anos anteriores em relação às quatro controladas em questão, localizadas na Espanha (fls. 1.763).

Sendo assim, seus resultados devem ser oferecidos integralmente à tributação por sua controladora brasileira.

4.1.3 – Da Compensação do Imposto Pago no Exterior Em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal e de Intimação nº 01 foi apresentado, em 24/09/2014, o Demonstrativo de Impostos Pagos no Exterior (fls. 643), em que constam informados os valores, em tese, recolhidos no exterior por controladas diretas e indiretas, conforme abaixo descrito:

- CSN Acquisitions (controlada de CSN Américas) = € 635 mil
- CSN Holdings (controlada de CSN Américas) = € 320 mil
- CSN LLC (controlada de CSN Américas) = € 239 mil
- CSN Metals = € 3.104 mil
- CSN Export Europe = € 205 mil
- CSN Portugal (controlada de CSN Export Europe) = € 635

Na ocasião, foi apresentada parte dos comprovantes de pagamento (fls. 644 a 657) em cópias simples, sem as formalidades exigidas pelo art. 26 §2º da Lei nº 9.249/1995, que determina:

"Art. 26. (...) § 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." Foi solicitado, por meio do Termo de

Intimação nº 07, de 02/02/2015, a reapresentação dos comprovantes de pagamento devidamente traduzidos, notariados e consularizados, bem como comprovantes relativos às controladas CSN Portugal e CSN LLC, que sequer haviam sido apresentados em cópias simples.

Em 02/03/2015 foi apresentado comprovante relativo à CSN Portugal (fls. 1.328 a 1.331) e, em 30/03/2015 foram apresentadas Declarações Anuais ao Fisco Espanhol relativo à CSN Metals e CSN Export Europe (fls. 1.337 a 1.385), documentos estes que têm caráter somente declaratório, não sendo hábeis para comprovar a liquidação do imposto pago no exterior, motivo pelo qual a fiscalizada foi alertada, por meio do Termo de Intimação nº 09, de 30/04/2015, de que a documentação comprobatória restava pendente de apresentação.

Em 18/06/2015, a fiscalizada apresentou os comprovantes de pagamento com todas as formalidades cumpridas, em relação às controladas CSN Export-Europe (fls. 1.577 a 1.625), CSN Metals (fls. 1.626 a 1.720), CSN Acquisitions (fls. 1.721 a 1.733) e CSN Holdings (fls. 1.734 a 1.738).

Vale lembrar que os impostos pagos no exterior, para serem compensados com o imposto de renda devido no Brasil, devem ser convertidos à taxa de câmbio da data de seu efetivo pagamento, conforme §2º do artigo 14 da IN SRF nº 213/02, in verbis:

"Art. 14. (...) § 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento." (grifo nosso)

Apresentamos a seguir quadro demonstrativo com a relação de pagamentos comprovados pela fiscalizada, passíveis de compensação, ressaltando-se que a fiscalizada detém 100% de participação em todas as sociedades estrangeiras abaixo listadas, seja direta ou indiretamente:

#### Quadro 6

[...]

Embora admitida, a compensação dos impostos sobre a renda pagos no exterior sujeita-se, ainda, aos limites dispostos nos parágrafos do artigo 14 da IN SRF nº 213/2002. Resumidamente, o cálculo da compensação deve ser feito:

- a) de forma individualizada, por controlada, vedada a consolidação de valores de controladas diferentes (§4º);
- b) proporcionalmente ao montante de lucros no exterior adicionados ao lucro real no Brasil (§7º);

c) limitado ao montante do IR e adicional devidos no Brasil sobre os lucros respectivamente incluídos na apuração do lucro real (§9º), da seguinte forma (§§10 e 11):

c1) LIMITE 1: o valor do imposto que foi pago no exterior correspondente aos lucros computados na apuração do lucro real no Brasil;

c2) LIMITE 2: diferença entre o valor do IR e adicional devidos, com e sem a inclusão dos lucros auferidos no exterior;

Com base no dispositivo do item II do §10 do artigo 14 da IN SRF nº 213/2002, já anteriormente reproduzido, elaboramos o quadro a seguir, em reais, que demonstra o valor máximo que poderia ser compensado pela fiscalizada, em relação a cada uma das controladas para as quais houve comprovação de IR recolhido no exterior:

Quadro 7

	CSN	CSN Export Europe	CSN Metals	CSN Américas
Lucro Real	(1.496.919.702,45)			
Lucro no Exterior	-	311.721.217,80	155.087.220,00	446.661.094,80
Lucro real após a inclusão dos lucros no exterior	-	(1.185.198.484,65)	(1.341.832.482,54)	(1.050.258.607,65)
IR Devido (15%)	0	0	0	0
Adicional (-R\$ 240 mil / 10%)	0	0	0	0
<b>IR DEVIDO</b>	0	0	0	0

Com base na DIPJ do ano-calendário de 2011, Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real, verifica-se que a fiscalizada não apurou lucro, mas apurou um prejuízo de R\$ 1.496.919.702,45. Sendo assim, não há como se proceder à compensação do imposto de renda pago no exterior, uma vez que, após a inclusão dos lucros auferidos individualmente por cada uma das três controladas no exterior que tiveram imposto comprovadamente pago, o resultado da fiscalizada permanece negativo, não resultando em imposto a pagar, esbarrando, assim, nos limites dos §§9º e 11 do art. 14 da IN nº 213/02, os quais reproduzimos novamente:

"Art. 14. (...) § 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II. " (grifos nossos) Ainda que a presente autuação acarrete em redução do prejuízo fiscal da empresa ou mesmo transformação do resultado em positivo no ano-calendário de 2011, o imposto devido no Brasil em decorrência da adição dos lucros de cada uma das três controladas que tiveram imposto comprovadamente pago no exterior (CSN Export-Europe, CSN Metals e CSN Américas) continua sendo "zero", conforme demonstrado no Quadro 7 acima, e, portanto, não há como se proceder à compensação dos impostos pagos no exterior com o IRPJ e a CSLL.

No entanto, tais valores podem ser compensados nos anos-calendário subsequentes, situação esta que está prevista no § 15 do mesmo dispositivo normativo:

"Art. 14. (...) § 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes."

[...]

#### 4.2. Da Indedutibilidade das Contribuições com Exigibilidade Suspensa

##### 4.2.1. Da Legislação aplicável

Outra questão que veio à tona na fiscalização em referência foi a indedutibilidade dos valores de atualização pela taxa SELIC das contribuições ao PIS e à COFINS com exigibilidade suspensa, na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Em primeiro plano, cabe avaliar o que diz o Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades), do FINECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP; 6ª edição; editora Atlas, 2003 (págs. 231, 274 e 275):

"14.1.2 Avaliação e Conteúdo do Passivo O registro das obrigações da companhia deve obedecer ao princípio contábil da competência de

exercícios; assim, mesmo que determinadas obrigações não tenham a correspondente documentação comprobatória, mas já sejam passivos incorridos, conhecidos e calculáveis, deverão ser registradas por meio de provisão.

(...)

Dessa forma, as obrigações classificáveis no Passivo Circulante são, normalmente, resultantes de:

(...)

j) provisões, a qualquer título, referentes a obrigações já incorridas ou conhecidas e que possam ter os seus valores estimados etc.

(...)

#### 18.1.5. Provisão para Riscos Fiscais e Outros Passivos Contingentes.

Em contabilidade, uma contingência é uma situação de risco já existente e que envolve um grau de incerteza quanto à efetiva ocorrência e que, em função de um evento futuro, poderá resultar em ganho ou perda para a empresa. A preocupação maior deve ser com as contingências que possam resultar em perda para a empresa, pois, pelo conservadorismo, aquelas que, em decorrência de infrações de terceiros, reclamações, pedidos de reembolso etc. possam tornar-se ganhos da empresa, só serão contabilizadas quando realmente efetivadas. Não obstante, a técnica contábil recomenda a menção também das contingências ativas nas notas explicativas às demonstrações financeiras.

Por outro lado, para que a contingência passiva julgada provável em exercício futuro seja registrada contabilmente por meio da formação da provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes, deverá ser possível estimar seu valor; caso contrário, apenas deverá ser mencionada nas notas explicativas, descrevendo-se o tipo de contingência e explicando-se a impossibilidade de determinar seu montante. A empresa poderá, ainda, ter processos fiscais e outros que envolvem uma contingência cujos valores sejam calculáveis, mas não serão provisionados quando forem remotas as possibilidades de perdas, após análise detida pela administração e por seus advogados. Todavia, ainda assim o fato deve ser descrito em nota explicativa. Alguns exemplos de contingências são:

(...)

b) autuações fiscais que possam resultar em obrigação para a empresa;

(...)

g) ações judiciais em andamento contra a companhia;

(...)

O lançamento contábil será a débito de despesa do exercício no qual se registrou a receita, que acabará por ser a origem da perda (como no caso de garantias concedidas, acordo de recompra etc.), ou, quando isso não for possível, no exercício em que a empresa se apercebeu da existência da contingência. A conta de provisão foi prevista tanto no exigível a longo prazo como no passivo circulante, dependente da época provável de sua liquidação." Desta forma, é patente a natureza provisional do lançamento contábil relativo a contingências fiscais referentes aos débitos de PIS e COFINS cuja exigibilidade acha-se suspensa justamente por se estar discutindo judicialmente o seu cabimento. Igualmente, eventuais atualizações monetárias, multas, juros e outros encargos delas provenientes também têm caráter provisional.

Assim, se é incerta a obrigação de pagar contribuição instituída pelo Estado em razão de pendências judiciais (bem como, conseqüentemente, de suas atualizações monetárias), o seu registro contábil assume inexorável caráter de provisão e, como tal, precisa ser adicionado ao lucro líquido do período-base na apuração da base de cálculo da CSLL, por imposição do art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995:

"Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável." (grifos nossos)

Não bastasse isso, há ainda outra fundamentação legal a amparar a tese da indedutibilidade, na apuração da base de cálculo da CSLL, dos tributos com exigibilidade suspensa.

Vejamos o que diz a Lei nº 8.981/95:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

(...)

CAPÍTULO

## IV DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (grifos meus)

A leitura dos artigos acima transcritos não deixa margem de dúvida: a regra da indedutibilidade dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa para fins de apuração do lucro real (art. 41, §1º) é norma de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, que o art. 57 estende de forma expressa à CSLL.

Resta cristalino que, quando o art. 57 manda aplicar à CSLL as mesmas normas de apuração do IRPJ, inclui nessa ordem o disposto no §1º do art. 41 – o qual encontra-se sob a égide da subseção legal cuja rubrica é: Das Alterações na Apuração do Lucro Real.

## 4.2.2 – Da Análise dos Fatos

Analisando-se a Demonstração do Lucro Real constante da DIPJ entregue, referente ano-calendário de 2011, verifica-se que a fiscalizada adicionou o valor de R\$ 1.585.256,22 a título de Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa (Ficha 09A - item 35), mas que, no entanto, tal valor não foi localizado no Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Ficha 17), nem no Demonstrativo de Apuração da CSLL apresentado.

Por meio do item 1 do Termo de Intimação nº 09, de 30/04/2015, a fiscalizada foi intimada a especificar a natureza do valor de R\$ 1.585.256,22 e esclarecer por que o mesmo não foi adicionado à base de cálculo da CSLL.

Em 25/05/2015, a fiscalizada apresentou detalhamento (fls.1403), conforme segue abaixo:

PIS/COFINS ZF MANAUS	R\$ 355.286,87
PIS s/ Despesa Financeiras Exterior – Liminar	R\$ 1.229.969,35
Total	R\$ 1.585.256,22

Em seguida, a empresa esclareceu a natureza dos dois valores conforme abaixo reproduzido:

“a) Refere-se à atualização monetária (juros SELIC), dos débitos lançados ao Processo Administrativo 15374.002.906/2008-53, no qual a intimada discute a incidência das contribuições ao PIS (período de 07/2001 a 11/2002) e a COFINS (período de 07/2001 a 01/2004).

b) Refere-se à atualização monetária (juros SELIC), dos débitos lançados ao Processo Administrativo 15374.002.865/2008-03, no qual a intimada

discute o aproveitamento de crédito de PIS sobre despesas financeiras no exterior, entre o período de 12/2002 a 07/2004.” Na mesma ocasião, a empresa apresentou memória de cálculo dos valores acima citados (fls. 1431 a 1449), informou os números das contas contábeis, apontou os lançamentos que utilizou para registro na Contabilidade (Razão às fls. 1450 a 1452) e informou em quais itens da Demonstração de Resultado constante da DIPJ AC 2010 foram lançados como despesas.

Os valores de SELIC que compõem o somatório de R\$ 355.286,87 (item “a”) foram lançados a débito da conta de resultado 42031203 – Juros sobre Parcelamentos Fiscais e a crédito da conta patrimonial 22300101 - PIS / COFINS Zona Franca de Manaus. Já os valores de SELIC que totalizam R\$ 1.229.969,35 (item “b”) foram lançados a débito da conta de resultado 42031226 – PIS Liminar Lei 10.6 e a crédito da conta patrimonial 22300107 - PIS Liminar 10.6. Na DIPJ (AC 2011) o valor do item “a” foi computado como despesa na Ficha 06A - Linha 51 (Outras Despesas Financeiras) e o valor do item “b” foi computado na Ficha 06A - Linha 44 (Despesas Operacionais).

Por meio da resposta de 25/05/2015, a fiscalizada esclareceu o posicionamento que a motivou a deixar de adicionar tais valores à base de cálculo da CSLL (fls. 1403/1404), conforme segue:

“Pela interpretação da Lei nº 8.981/95, em especial o parágrafo 1º do artigo 41 que trata da não dedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, a intimada entende que neste dispositivo não restou regulamentada a dedutibilidade da atualização monetária (juros SELIC) incidentes sobre o principal, razão pela qual manteve os valores para fins de apuração do Lucro Real O parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, segue abaixo transcrito:

‘Art. 41 - Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

PARÁGRAFO 1º - O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.’ “ Conforme já explanado no item precedente, a própria Lei nº 8.981/95 citada pela fiscalizada deixa claro, no artigo 57, que todas as normas de apuração estabelecidas para o IRPJ estendem-se à CSLL. Ademais, por se revestirem de caráter provisional, tais despesas têm sua dedutibilidade expressamente vedada pelo artigo 13 da Lei nº 9.249/95 (já anteriormente reproduzida), na apuração da CSLL. Sendo assim, o valor de R\$ 1.585.256,22 será objeto de lançamento fiscal especificamente em relação à CSLL.

4.3 – Da Compensação de Prejuízos Fiscais Por meio do Termo de Intimação nº 10, de 27/05/2015, a fiscalizada foi intimada a apresentar demonstrativo

contendo a evolução dos saldos de lucros/prejuízos acumulados e da base de cálculo negativa da CSLL até o ano de 2011, bem como Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) de 2011.

Analisando-se a documentação apresentada, verifica-se que os valores apontados na planilha até o ano de 2010 coincidem com aqueles constantes da planilha anexa ao Auto de Infração referente ao ano-calendário de 2009 (processo nº16561.720063/2014-74), elaborado por esta fiscalização com base no sistema interno da RFB que trata do acompanhamento dos saldos de prejuízos fiscais dos contribuintes, o Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL (SAPLI), e que refletia a situação da empresa antes da referida autuação.

Na planilha mencionada é possível constatar que já inexistia saldo de prejuízo fiscal a ser compensado na autuação referente ao ano-calendário de 2010, situação que a própria fiscalizada reconhece na planilha apresentada em 22/06/2015 (fls 1750). Por outro lado, no que se refere à CSLL, apontava-se um saldo de base de cálculo negativa de R\$ 248.257.384,46, o qual foi integralmente utilizado por ocasião da lavratura do Auto de Infração de 2010, não restando nenhum valor para compensação futura.

Ademais, ao analisarmos o SAPLI por ocasião do encerramento da presente ação fiscal, verificamos que a fiscalizada foi objeto de nova autuação, em dezembro de 2014, que glosou os valores de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL compensados nos anos-calendário de 2009 e 2010 (processos 10314.728429/2014-99 e 10314.728430/2014-13), e que foram mantidos por decisão de 1ª instância de 15/04/2015.

A mencionada autuação foi procedida em decorrência do restabelecimento de outra autuação, relativa ao ano-calendário de 2008, no valor de R\$ 6.931.510.087,46 (processo nº 19515.723039/2012-79) por decisão de 26/08/2014, por meio do Acórdão nº 1401-001.239 da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

De toda a análise, conclui-se que a empresa não possui saldo de prejuízo fiscal nem saldo de base de cálculo negativa da CSLL a compensar na presente autuação, restando os valores consignados no presente relatório passíveis de lançamento na sua integralidade.

#### DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos, a Contribuinte apresentou sua impugnação, que, a seguir se resume:

- 2. A falta de adição na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL dos lucros auferidos por controladas no exterior.

- relatado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) que acompanha os autos de infração, mais precisamente no quadro 1 daquele termo, na época dos fatos “sub judice” a impugnante detinha participação societária em diversas empresas sediadas no exterior;

- No que se refere às controladas CSN Minerals S.L., CSN Metals S.L., CSN Américas S.L. e CSN Export-Europe S.L., pelas razões que serão a seguir expostas, os referidos resultados apurados por tais empresas não foram oferecidos à tributação no Brasil pela impugnante;

- Ao analisar os fatos acima, a fiscalização da Receita Federal do Brasil (RFB) entendeu que os lucros apurados pelas referidas empresas deveriam ter sido oferecidos à tributação no Brasil, nos termos do art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35, de 21.8.2001;

- Todavia, ao contrário do que alega a fiscalização, a impugnante não cometeu qualquer irregularidade que justifique a lavratura dos autos de infração “sub judice”, inexistindo fundamento que ampare as respectivas exigências fiscais;

- De fato, o procedimento adotado pela impugnante está amparado na convenção para evitar a dupla tributação da renda, firmada pelo Brasil com a Espanha, a qual foi aprovada pelo Decreto Legislativo n. 62, de 7.8.1975 e promulgada pelo Decreto n.76975, de 2.1.1976;

- 2.1. Os tratados internacionais contra a bitributação

- 2.2. O tratado firmado entre Brasil e Espanha

- 2.3. A Solução de Consulta Interna COSIT n.18, de 8.8.2013 Nestes tópicos a Impugnante tece longo arrazoado para explicar que o tratado feito impediria a tributação no Brasil, pois a aplicação de qualquer dos dispositivos descritos na Convenção Modelo da OCDE (art.7º - tributação de lucros e art.10 – dividendos) impediria a aplicação do art.74 da MP 2.158-35; transcreve excertos de julgados do CARF e também de decisão do STJ, favoráveis ao seu entendimento.

Relativamente à Consulta Interna COSIT n.18, de 8.8.2013, alegou que referido ato normativo é de caráter geral e que não contemplaria as “especificidades existentes no tratado firmado entre o Brasil e a Espanha”, trazendo seus argumentos onde procura refutar o entendimento da Administração Tributária ali exposto. [Deixo aqui de relatoriar tais argumentos em face de que o ato ora contestado já espancou esta questão, concluindo que a existência de tratados internacionais (como o firmado pela Impugnante) não impede a tributação dos lucros de controladas (proporcionais à participação) auferidos no exterior pela Controladora no Brasil.]

- 2.4. A inconstitucionalidade do Art.74 da MP N. 2158-35

- Como se não bastassem todos os argumentos alinhados acima, convém repisar que a constitucionalidade do art. 74 da MP n. 2158-35 foi alvo de análise pela Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2588/DF, perante o Supremo Tribunal Federal, sendo que aquele tribunal se manifestou pela inconstitucionalidade do art. 74 para as sociedades coligadas fora de paraíso fiscal e pela constitucionalidade do art. 74 para as sociedades controladas domiciliadas em países com tributação favorecida, mas não se manifestou em caráter erga omnes sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do art. 74 para as sociedades coligadas em paraíso fiscal e para as controladas fora de paraíso fiscal, que é justamente o caso das controladas da impugnante sediadas na Espanha.

- A impugnante não pretende que essa questão seja reconhecida na esfera administrativa, mas pede vênias para prequestionar a matéria, sustentando que, caso seja declarada a inconstitucionalidade do art. 74 para as empresas controladas fora de paraíso fiscal, esta decisão seja aplicada também para o caso dos autos.

2.5. A necessária compensação do crédito do imposto pago no exterior - Subsidiariamente, caso não sejam acolhidos os fundamentos acima articulados, o que se admite apenas a título argumentativo, a impugnante passa a demonstrar a razão pela qual é de rigor o reconhecimento do direito à compensação do crédito do imposto pago no exterior, diferentemente do que restou consignado no TVF.

- Inicialmente, cumpre destacar que a fiscalização reconheceu grande parte do crédito de imposto pago no exterior demonstrado pela recorrente. De fato, não há qualquer dúvida quanto à comprovação do imposto pago no exterior referentes às controladas CSN Export Europe, CSN Metals e CSN Américas, conforme exposto no próprio TVF. Confira-se o quadro 6 contido no TVF, onde se verifica que a fiscalização reconheceu o crédito de imposto pago no exterior nos seguintes valores:

[...]

- Conforme se verifica do quadro 7 do TVF, o raciocínio da fiscalização é no sentido de que o lucro apurado por cada empresa controlada deve ser adicionado individualmente ao resultado apurado pela controladora no Brasil, sem que sejam considerados os lucros apurados pelas outras controladas sediadas no exterior, para que se verifiquem os limites em questão.

- Em outras palavras, a fiscalização entende que, para apurar os limites de compensação do imposto pago no exterior, deve-se primeiramente isolar o resultado da controladora no Brasil, e adicionar individualmente o resultado de cada controlada nos termos do art. 14, parágrafo 10, inciso II, da Instrução Normativa SRF n. 213/02.

- que este entendimento é equivocado; que no resultado da controladora do Brasil deve-se considerar o resultado de outras pessoas jurídicas sediadas no exterior que eventualmente estejam sendo tributadas, devendo ser individualizada apenas cada pessoa jurídica no exterior;

- Esta é a correta interpretação da dicção contida no mencionado art. 10 da Instrução Normativa SRF n. 213/02. Isto porque, no inciso I, a norma dispõe que deve ser calculado o valor “do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real”. Ou seja, deve-se analisar o valor individualmente;

- Adiante, o inciso II do art. 10 determina que a pessoa jurídica deverá calcular o valor “do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.” - Ou seja, a pessoa jurídica no Brasil deverá individualizar o resultado por filial, sucursal, controlada ou coligada (inciso II), para verificar o limite de compensação do crédito do imposto para cada uma delas (inciso I). Este é o verdadeiro comando do dispositivo normativo.

- Assim, diferentemente do entendimento esposado pela fiscalização, não se deve isolar o resultado apurado pela controladora exclusivamente no Brasil para adicionar individualmente os resultados apurados no exterior. O que se deve fazer é isolar o resultado da controladora no Brasil apenas do resultado apurado pela controlada a que se está calculando o limite, conforme determina o parágrafo 10, inciso II, do art. 14, da Instrução Normativa SRF n. 213/02 acima transcrito.

- Nesta ordem de ideias, confira-se o método de cálculo correto, nos termos da legislação acima mencionada, de forma segregada por pessoa jurídica:

	CSN Export Europe	
		CSN
A	Resultado - Brasil	- R\$ 1.496.919.702,45
B	Lucros no Exterior	2.453.164.321,80
C	Lucro Real	956.244.619,35
D	Lucro Controlada no exterior	311.721.217,80
E	Lucro Real antes da inclusão dos lucros no exterior	644.523.401,55
F	IR Devido (15%)	96.678.510,23
G	Adicional ( - R\$ 240 mil * 10%)	64.428.340,16
H	IR Total Devido	161.106.850,39
I	Lucro Real após a inclusão dos lucros no exterior	956.244.619,35
J	IR Devido (15%)	143.436.692,90
K	Adicional ( - R\$ 240 mil * 10%)	95.600.461,94
L	IR Total Devido	239.037.154,84
M	Limite de crédito a compensar	77.930.304,45

- Portanto, para a CSN Export Europe, segundo dispõe o art. 14, parágrafo 10, inciso II, da Instrução Normativa SRF n. 213/02, o limite de crédito a compensar no Brasil é de R\$ 77.930.304,45. Tendo em vista que o valor do imposto pago no exterior, segundo o inciso I do mesmo dispositivo é R\$ 1.877.584,08, a totalidade deste valor deve ser compensada;

[Nota do Relator: para as demais controladas, a Impugnante fez tabelas semelhantes e com a mesma conclusão, apenas com valores diferentes, por óbvio, razão que aqui deixo de reproduzi-las da Impugnação].

- A maior prova de que o cálculo do limite dos créditos de imposto pago no exterior deve ser realizado conforme visto acima decorre de que a própria fiscalização, ao realizar seu cálculo dos limites (quadro 7 do TVF), considerou o prejuízo fiscal de R\$ 1.496.919.702,45 da impugnante, sendo que, dentro deste valor estava o montante de R\$ 26.480.017,94, referentes aos lucros apurados pela controlada International Investment Fund, sediada em Belize, os quais foram adicionados pela impugnante na apuração do lucro real, conforme reconhecido pela própria fiscalização;

- Esta é a maior prova de que o cálculo dos limites deve ser efetuado individualmente por pessoa jurídica sediada no exterior, considerando as demais pessoas jurídicas sediadas no exterior;

- Entender de forma diferente levaria à inconsistência defendida pela fiscalização, ou seja, adição de R\$ 2.453.164.321,80 de lucros apurados no exterior, apurando IRPJ devido no Brasil no importe de R\$ 239.037.154,83, mas nenhum crédito de imposto pago no exterior!

- Ora, lembre-se que a Solução de Consulta Interna COSIT n. 18 consignou que “a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado”, o que definitivamente não está sendo respeitado pelo critério adotado pela fiscalização;

- Em razão do exposto, tem-se que o raciocínio da fiscalização não merece prevalecer, devendo ser admitida a compensação do crédito do imposto pago no exterior, nos termos do art. 14, da Instrução Normativa SRF n. 213/02;

- 2.5.1. A desnecessidade de cumprimento dos requisitos previstos no art.26 da Lei n. 9.249;

- Ainda quanto à obrigatoriedade de compensação do imposto pago no exterior em caso de manutenção da exigência fiscal, a fiscalização não reconheceu a parcela do imposto pago no exterior pela CSN LLC, sediada nos Estados Unidos, conforme se verifica do item 4.1.3 do TVF. Esta empresa, conforme se verifica das fls. 192 dos autos, é controlada da CSN Américas, de forma que o tributo pago por ela no exterior deve ser consolidado pela CSN Américas, nos termos do parágrafo 6º do art. 14 da Instrução Normativa SRF n. 213/02;

- No TVF, a fiscalização afirma ser imprescindível, para reconhecimento do crédito do imposto pago no exterior, o reconhecimento do documento pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

Neste contexto, tendo em vista que a impugnante não cumpriu as referidas formalidades para a CSN LLC, a fiscalização não admitiu o crédito deste imposto pago no exterior.

- Ocorre, no entanto, que a CSN LLC, controlada da CSN Américas, efetivamente pagou US\$ 125.240,00 no ano de 2011, conforme comprovam os documentos anexos (doc. 01):

- comprovantes de quatro transferências bancárias realizadas pela CSN LLC durante o ano de 2011, totalizando US\$ 335.000,00, a título de Illinois Est Inc Tax Payment, que significa o imposto de renda estadual do Estado de Illinois; e

- Form IL – 1120, que é o formulário emitido pelo Governo de Illinois, no qual está informada a composição dos valores recolhidos pela CSN LLC, e o valor efetivamente devido no ano de 2011 (US\$ 125.240,00);

[...]

- Crédito a ser compensado no Brasil

DATA	VALOR PAGO (US\$)	CAMBIO	VALOR (R\$)
05/05/2011	USD 27.500,00	1,6219	R\$ 44.602,25
10/06/2011	27.500,00	1,5938	43.829,50
01/09/2011	70.240,00	1,604	112.664,96
TOTAL	USD 125.240,00		R\$ 201.096,71

- Diante disso, em caso de manutenção da presente exigência fiscal, deve ser admitida a compensação do crédito do imposto pago no exterior pela CSN LLC no montante de R\$ 201.096,71. Ressalte-se que, conforme visto acima, segundo dispõe o art. 14, parágrafo 10, da Instrução Normativa SRF n. 213/02, o limite de crédito a compensar no Brasil relativamente à CSN Américas é de R\$ 111.665.273,70, sendo que o crédito já reconhecido pela fiscalização é de R\$ 2.888.605,02, admitindo-se a compensação também do montante de R\$ 201.096,71;

A impugnante não nega que a forma de comprovação do Imposto de Renda pago no exterior, para efeito de sua compensação no Brasil, foi originalmente prevista no art. 26, parágrafo 2º, da Lei n. 9249, sendo admitido como forma de prova o documento pelo qual se deu o recolhimento no exterior, reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo consulado da embaixada brasileira. Eis o que diz o citado dispositivo legal:

“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.

(...)Parágrafo 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”.

Ocorre que, posteriormente, o art. 16, parágrafo 2º, da Lei n. 9430, de 27.12.1996, dispensou as exigências do parágrafo 2º do art. 26 da Lei n. 9249 quando se comprove que a legislação do país de origem prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação que for apresentado. Veja-se a redação do parágrafo 2º do artigo 16:

“Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

(...)Parágrafo 2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do caput deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o parágrafo 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado”. (destaques da impugnante)-

Note-se que o art. 16 da Lei n. 9430, simplificando o procedimento ao qual a pessoa jurídica deve se submeter para fazer jus à compensação do imposto pago no exterior, afastou expressamente a regra do parágrafo 2º do art. 26 da Lei n. 9249, quando houver prova, feita por meio de comprovantes de arrecadação, de que o imposto tenha sido efetivamente pago no exterior; transcreve excertos de decisões do CARF;

- é desnecessária a apresentação da documentação consularizada, conforme exigido pela fiscalização, bastando a apresentação dos comprovantes de que o imposto tenha sido efetivamente pago no exterior;

- Face ao que precede, faz-se de rigor a compensação do imposto pago no exterior pela CSN LLC, nos termos do art. 14, da Instrução Normativa SRF n. 213/02; 3. A falta de adição das despesas financeiras à base de cálculo da CSL.

- Neste item, a fiscalização sustenta que a impugnante teria deixado de adicionar, na apuração da base de cálculo da CSL, os juros de mora calculados à taxa SELIC sobre os tributos com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do CTN.

- Isso porque, segundo a acusação fiscal, o art. 57 da Lei n. 8981, de 20.1.1995, determina que “todas as normas de apuração estabelecidas para o IRPJ estendem-se à CSLL”. Ora, o parágrafo 1º do art. 41 desta mesma Lei prevê a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa para fins de imposto de renda. Logo, com base no citado art. 51, a regra restringindo a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa seria aplicável também à CSLL.

- Além disso, a fiscalização alega que estes valores teriam caráter de provisões, de modo que deveriam ter sido adicionados para fins de apuração da base de cálculo da CSL, nos termos do art. 13, inciso I, da Lei n. 9249.

3.1. A independência da base de cálculo da CSL em relação ao IRPJ.

- O raciocínio desenvolvido pela fiscalização não merece prevalecer.

- Como se sabe, a base de cálculo da CSL é o resultado do período com observância da legislação comercial e com os ajustes previstos na legislação

específica, assim entendidos como aqueles expressamente previstos na legislação da CSL.

- Ora, o “caput” do art. 41 é claro ao dispor que “Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.” Desse modo, o parágrafo único, que dispõe sobre a indedutibilidade dos “tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa” se aplica única e exclusivamente à apuração do lucro real, não podendo ser estendido para a base de cálculo da CSL.

- A independência da apuração da base de cálculo da CSL em relação ao IRPJ foi reconhecida pela própria Receita Federal do Brasil. Confirma-se a Solução de Consulta n.212, de 5.8.2015, proferida pela COSIT, sustentando que “embora à CSLL apliquem-se as mesmas normas de apuração e de pagamento do IRPJ, no que se refere à composição da base de cálculo dessa contribuição não de ser observadas as regras específicas de sua legislação própria, inclusive no tocante aos ajustes do lucro líquido (adições e exclusões), pois é de seu cômputo que se origina o resultado ajustado, base de cálculo da CSLL” (destaques da impugnante).

- Além disso, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já consolidou o tema por meio dos acórdãos n. 9101-001.839, de 10.12.2013, e n. 9101-001510, de 20.11.2012, cuja ementa é a seguinte:

“APURAÇÃO BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

As despesas consideradas indedutíveis para apuração de Imposto de Renda não devem, necessariamente, ser consideradas para apuração da Base de Cálculo da CSLL. Não existe na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre lucro de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do lucro real”.

- Portanto, apenas os ajustes expressamente previstos na legislação dessa contribuição são autorizados, sendo que o art. 41 da Lei n. 8981 não está entre eles, visto que trata somente do lucro real. A maior prova disso é o outro fundamento legal da autuação, qual seja, o próprio art. 13 da Lei n. 9249, tendo em vista que este artigo é expresso ao dispor que “Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções”.

- Ora, tanto a Lei n. 8981 quanto a Lei n. 9249 são do ano de 1995, sendo claro que quando o legislador tinha interesse de impor os mesmos ajustes previstos para o IRPJ à CSL ele o fez de forma expressa, conforme disposto no art. 13 da Lei n. 9249. Em razão disso, percebe-se que é improcedente a linha de raciocínio da fiscalização no sentido de que o art. 41 da Lei n. 8981 é aplicável também para a CSL.

3.2. A inaplicabilidade do art. 13, inciso I, da Lei n. 9249. O conceito de provisão.

- Cumpre analisar agora o segundo argumento da fiscalização, que defende a indedutibilidade destes valores da base de cálculo da CSL com base no art. 13, inciso I, da Lei n. 9249. Para iniciar a análise, imprescindível a sua transcrição:

“Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n. 4506, de 30 de novembro de 1964:

I – de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n. 8981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n. 9065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

(...)” (destaques da impugnante)

- A análise desse dispositivo legal evidencia que, salvo as exceções previstas em lei, para fins de apuração das bases de cálculo IRPJ e da CSL não se admite a dedução de qualquer provisão. Desse modo, importa para o deslinde do presente caso compreender o conceito e a amplitude do termo provisão utilizado pelo mencionado dispositivo legal, a fim de identificar se os tributos com a exigibilidade suspensa possuem ou não natureza de provisão. Veja-se.

- Conforme acima visto, segundo o inciso I do art. 13 da Lei n. 9249, os valores que possuem a natureza de provisão não devem ser deduzidos do lucro real, nem do resultado do exercício, que corresponde ao lucro líquido. Se tais valores forem debitados do resultado contábil, devem eles ser adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSL, sob pena de reduzir, indevidamente, o resultado tributável da pessoa jurídica.

- Contudo, o referido dispositivo legal não conceitua o que é uma provisão. Aliás, o seu conceito não se encontra expresso em qualquer norma legal, apesar de ser mencionado em alguns artigos da Lei n. 6404, mais especificamente nos que tratam das demonstrações financeiras das sociedades por ações.

[...]

- Pelo regime de competência, ou regime econômico, que se contrapõe ao regime de caixa, a liquidação financeira de um passivo é irrelevante para fins de determinar a dedutibilidade de seu valor. Desse modo, em princípio, as despesas correspondentes às obrigações das pessoas jurídicas devem ser registradas, contabilmente, no momento em que incorridas, e não na data de seu pagamento.

- Sendo assim, os créditos tributários, ainda que estejam com a sua exigibilidade suspensa por força de provimentos jurisdicionais, não se amoldam ao conceito de provisão, pois este conceito não alcança obrigações existentes. Por conseguinte, o inciso I do art. 13 da Lei n. 9249 não impede a dedução de tributos, mesmo dos que estão com a exigibilidade suspensa em virtude de tutelas de urgência concedidas pelo Poder Judiciário.

- Desta forma, o fato de a impugnante não ter efetuado o recolhimento de determinadas exações tributárias, por estar discutindo a legitimidade de sua cobrança, não lhes retira a natureza jurídica de obrigações existentes, ou seja, de passivos a pagar, que representam despesas efetivas, não provisões.

[...]

- Por essa razão, não encontra amparo no ordenamento jurídico o entendimento manifestado pela fiscalização de que os créditos tributários, com a exigibilidade suspensa, por força de tutela de urgência concedida em medida judicial, representam provisões e, como tais, não podem ser deduzidas da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

- Some-se a isso que essa conclusão pode ser confirmada pela interpretação histórica da legislação tributária, conforme restará demonstrado no próximo tópico deste recurso.

- 3.3. A interpretação histórica da legislação tributária

- Atualmente é pacífico o entendimento de que o processo de compreensão do significado das normas legais não pode ser feito com base apenas na literalidade do dispositivo da lei, sob pena de se chegar a resultado inconsistente com o restante do ordenamento jurídico.

- Nesse sentido, há inúmeros precedentes, judiciais e administrativos, no sentido de que o verdadeiro significado das normas jurídicas e o seu exato alcance devem ser obtidos mediante a utilização conjunta de todos os métodos de hermenêutica, quais sejam: (i) literal; (ii) sistemático; (iii) histórico; (iv) finalístico; e (v) lógico.

[...]-Com efeito, se se entender que os tributos com a exigibilidade suspensa são meras provisões, retirar-se-á os efeitos das normas insertas no art. 8º da Lei n. 8541, de 23.12.1992, e no parágrafo 1º do art. 41 da Lei n. 8981, de 201.1.1995, aplicáveis exclusivamente ao IRPJ, tornando-as inócuas.

- Veja-se.

- O art. 3º do Decreto-lei n. 1730, de 17.10.1979, prescreve que “na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária”. Ou seja, desde

janeiro de 1980, as provisões somente podem ser deduzidas, da base de cálculo do IRPJ, se houver dispositivo legal neste sentido.

- Em relação à dedutibilidade dos créditos tributários, para fins do IRPJ, quando do advento do Decreto-lei n. 1730/79, vigorava a norma legal prevista no art. 16 do Decreto-lei n. 1598, de 26.12.1977, segundo a qual os tributos eram dedutíveis no período base em que ocorreu o seu fato gerador, se a pessoa jurídica apurasse os resultados pelo regime de competência, ou no do respectivo pagamento, caso o regime de apuração de resultado fosse o de caixa. Confira-se:

[...]

- Essa regra perdurou até a Lei n. 8541/92, que alterou o momento do reconhecimento das despesas com tributos, ao prescrever que “as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas” (art. 7º, “caput” – destaques da impugnante).

- Coerentemente com essa norma, o art. 8º da Lei n. 8541/92 determinava que “serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei n. 1598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia” (destaques da impugnante).

- Posteriormente, a sistemática da Lei n. 8541/92 foi parcialmente alterada pela Lei n. 8981/95 que, em seu art. 41, prescreve que “os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência” (destaques da impugnante). Outrossim, o parágrafo 1º desse artigo não admite a dedução dos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, nas hipóteses dos incisos II a IV do art. 151 do CTN.

- Essa breve descrição da evolução legislativa é relevante, posto que a norma do art. 3º do Decreto-lei n. 1730/79, que permite apenas a dedução das provisões expressamente previstas na legislação tributária, para fins do imposto de renda, não foi alterada e permanecia em vigor quando das publicações das Leis n. 8541/92 e 8981/95.

- Diante disso, se foram necessárias normas legais expressas (Lei n. 8541, art.8º, e Lei n. 8981, art. 41, parágrafo 1º), para vedar a dedutibilidade dos tributos cuja exigibilidade estivesse suspensa, para fins de determinar o lucro real, não faz o menor sentido lógico sustentar que referidos tributos

têm natureza de provisões, uma vez que, neste caso, a sua indedutibilidade decorreria do art. 3º do Decreto-lei n. 1730.

- Vê-se, pois, que as alegações fiscais conduzem à conclusão de que a norma inserta no art. 8º da Lei n. 8541, repetida, posteriormente, no parágrafo 1º do art. 41 da Lei n.8981, era inócua, pois a indedutibilidade das provisões já estava prevista no Decretolei n.1730/79. Por conseguinte, não se pode admitir como válido o entendimento manifestado pela fiscalização, em face das regras de interpretação dos textos legais, acima referidas, pois, em última análise, isso implicaria reconhecer a existência de não apenas palavras inúteis na lei, mas dispositivos legais inteiros.

- Se para fins de determinação do lucro real existem regras específicas, prevendo a indedutibilidade de tributos que estão com a exigibilidade suspensa, conclui-se que os respectivos lançamentos contábeis não se revestem das características de provisão. Logo, não se lhes aplica o disposto no inciso I do art. 13 da Lei n. 9249.

- De fato, a edição de nova norma (tal como ocorreu com a edição da Lei n. 8541, art. 8º, e Lei n. 8981, art. 41, parágrafo 1º) evidencia que, anteriormente à sua vigência, não havia norma legal que vedasse a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa para fins de apuração do lucro real, isto é, que o termo “provisão” veiculado pelo art. 3º do Decreto-lei n. 1730/79 não abarcava os tributos com exigibilidade suspensa.

- Com efeito, a introdução de dispositivo legal novo no direito positivo vigente é sinal concreto de que, antes dele, não havia a ordem legal dele emanada.

[...]

- No caso dos autos, a edição de nova norma (Lei n. 8541, art. 8º, e Lei n.

8981, art. 41, parágrafo 1º) evidencia que, anteriormente à sua vigência, não havia norma legal que vedasse a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa para fins de apuração do lucro real, isto é, que o termo “provisão”, veiculado pelo art. 3º do Decreto-lei n.

1730/79, não abarcava os tributos com exigibilidade suspensa.

- Na mesma linha de raciocínio, se para fins de apuração do lucro real os tributos cuja exigibilidade encontra-se suspensa por força de medida judicial não possuem natureza de provisão, tendo sido necessária a introdução no ordenamento de uma norma expressa veiculando a impossibilidade da dedução de tais valores para fins de apuração do lucro real, de igual forma, para apuração da base de cálculo da CSL, faz-se necessária a edição de norma legal expressa nesse sentido, o que, repita-se, não existe no ordenamento jurídico pátrio.

- Dessa forma, resta demonstrado que as despesas com tributos com a exigibilidade suspensa não se enquadram no conceito técnico de provisão, ao contrário do pretendido pela fiscalização, não havendo qualquer impedimento legal à sua dedutibilidade, sendo, por conseguinte, improcedente a acusação fiscal objeto de análise do presente processo administrativo.

- Portanto, com base em tudo o que foi exposto, conclui-se que a presente autuação não possui condições de prosperar, devendo ser imediatamente cancelada.

- 3.4. A atualização monetária incidente sobre o tributo com exigibilidade suspensa assume a condição de despesa financeira.

- Não bastasse toda a exposição feita acima, cumpre ressaltar mais uma razão que, por si só, tem o condão de rechaçar toda a exposição feita pela fiscalização no TVF. Inicialmente, relembre-se que no presente caso está em discussão a dedutibilidade dos juros de mora incidentes sobre o valor do crédito tributário que está com exigibilidade suspensa.

- Ignorou a fiscalização que estes valores possuem a natureza de despesa financeira, sendo de rigor a sua dedutibilidade da base de cálculo da CSL por expressa ausência de norma legal em sentido contrário.

- Nesse sentido, o Parecer Normativo CST n. 174/74 concluiu que “No que tange a juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesa financeira, e como tal são dedutíveis.” Da mesma forma, o PN CST n. 61/79.

- Na recente Solução de Consulta COSIT n. 208, de 4.12.2015, o Fisco confirmou que “já quanto aos juros moratórios acrescidos ao ICMS, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação do débito, caracterizam-se como despesa financeira e, como tal, são dedutíveis para fins de apuração do lucro real, à vista do que preceitua o item 8 do Parecer Normativo CST nº 174, de 26 de setembro de 1974.” - Para afastar qualquer dúvida, veja-se o acórdão n. 107-09344, de 16.4.2008, da 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“LUCRO REAL – JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – MEDIDAS JUDICIAIS – DEDUTIBILIDADE. Conforme o ‘caput’ do art. 41 da Lei 8.981/95, os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. Quando os tributos e contribuições estão com exigibilidade suspensa por força de medidas judiciais, nos termos do § 1º do mesmo artigo, a regra de dedutibilidade de que trata o caput do artigo, não se aplica ao principal. Não há base legal para que se exija a adição dos juros de mora calculados sobre o passivo discutido judicialmente”. (destaques da impugnante)- Vale ressaltar que o referido acórdão analisou a questão sob

o prisma do IRPJ e, mesmo diante da previsão contida no art. 41 da Lei n. 8981, afirmou que “não há base legal para que se exija a adição dos juros de mora calculados sobre o passivo discutido judicialmente”. E se este entendimento é aplicável para o IRPJ, que possui norma expressa sobre a indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, ainda mais imperativa é a sua aplicabilidade para a CSL, visto que não existe nenhuma norma expressa neste sentido.

- Confirmando a exposição feita acima, importa destacar o acórdão n. 1301-002.033, de 7.6.2016, o qual reconheceu que “Em conformidade com o disposto no art. 5º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, os juros de mora são devidos mesmo durante o período em que a cobrança houver sido suspensa por decisão judicial ou administrativa.” Esta decisão evidencia que os juros não possuem caráter de provisão, sendo admissível a sua dedutibilidade da base de cálculo da CSL por se tratarem de despesas financeiras.

- Portanto, com base no retro exposto, faz-se de rigor o reconhecimento da dedutibilidade dos juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSL e o conseqüente cancelamento da autuação fiscal.

- 4. A necessária compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSL.

- Por fim, é necessário destacar que, em caso de manutenção de qualquer parcela das exigências “sub judice”, o que se admite apenas para fins de argumentação, os cálculos correspondentes deverão levar em consideração os resultados de outras autuações lavradas contra a ora impugnante, referentes a anos-calendário passados. São os processos administrativos n. 19515.723039/2012-79, n. 10314.72849/2014-99, n. 10314.728430/2014-13 e n. 16561.720063/2014-74. Isso porque a fiscalização da Receita Federal do Brasil lavrou outros autos de infração, para exigir o IRPJ e a CSL da ora impugnante, em razão de infrações que supostamente teriam ocorrido no curso dos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010.

- Em virtude das autuações procedidas nestes outros processos, os saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSL foram integralmente absorvidos, conforme destacado no TVF.

- Neste contexto, tendo em vista que ao final daqueles processos a impugnante logrará demonstrar a insubsistência daquelas autuações, tem-se que, em caso de manutenção de qualquer parcela das exigências “sub judice”, as autoridades fiscais deverão recalculer os valores eventualmente devidos a título de IRPJ e CSL levando em conta os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSL restabelecidos após as decisões proferidas nos mencionados processos, procedendo à compensação destes valores, conforme determinam os art. 15 e 16 da Lei n. 9065, de 20.6.1995.

5. Conclusão e Pedido - Por todo o exposto, a impugnante requer seja admitida, conhecida e integralmente provida a presente impugnação, para o fim de determinar o cancelamento dos autos de infração ora questionados, com base nos fundamentos acima apresentados.

- Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para fins de argumentação, deve ser pelo menos admitido o crédito do imposto pago no exterior sobre os lucros ora exigidos.

- Também na hipótese de serem mantidas as exigências fiscais ora combatidas, requer-se que sejam respeitados no presente processo os efeitos decorrentes das decisões proferidas em outros processos, especialmente no que se refere à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSL de outros períodos.

- Ainda na remota hipótese de se entender pela manutenção da exigência fiscal ora combatida, deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício, pois a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas.

- Realmente, o art. 61, “caput” e parágrafo 3º, da Lei n. 9430, somente autoriza a incidência de juros sobre débitos “decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, sendo que os parágrafos 1º e 2º tratam minuciosamente do cálculo das multas sem prescrever a incidência de juros sobre elas.

- Ora, em decorrência do art. 3º do CTN, as multas não possuem natureza jurídica de tributo ou contribuição, o que, inclusive, é indisputado na doutrina e na jurisprudência. Diante disso, não cabe a aplicação do art. 61 da Lei n. 9430, que não previu a incidência de juros sobre as multas, mas apenas sobre o valor do principal de tributos e contribuições.

- Por fim, para provar os fatos expostos, protesta o impugnante por todas as provas em direito admitidas, tais como a juntada de documentos e a realização de diligências.

- Em atenção ao disposto no art.16, inciso V, do decreto n. 70235, com redação dada pela Lei n. 11.196, de 21/11/2005, a impugnante informa que não está questionando judicialmente a matéria discutida nestes autos.

A Recorrente apresentou este Recurso Voluntário em que sustenta a aplicabilidade da Convenção para Evitar Dupla Tributação entre Brasil e Espanha, veiculada no ordenamento interno através do Decreto nº 76.975/75. Referida Convenção tolheria a competência brasileira par tributar referidos rendimentos seja pela aplicação do art. 7, devido à ausência de um estabelecimento o Brasil, seja pela aplicação do art. 10, que diferiria a aplicação da tributação na residência até a distribuição efetiva dos dividendos.

Complementa ainda que, caso aplicável o art. 10, o § 4 do art. 23 da mesma Convenção demanda que o Estado da residência isente o rendimento do imposto de renda como meio para evitar a dupla tributação. Se há vedação expressa para tributação dos dividendos distribuídos, não se pode permitir a tributação antecipada, com fulcro no art. 74 da MP n. 2158- 35. Admitir este raciocínio, conforme restou consignado no voto acima destacado, significaria “reduzir os dispositivos convencionais a simplesmente nada.”

Sustenta que essa foi a conclusão que este Conselho em casos semelhantes, em relação à esta Convenção, destaca o caso Eagle (acórdão n. 101-95802). Referido entendimento também teria sido alcançado no Caso Vale do Rio Doce, julgado pelo STJ (Recurso Especial n.1325709-RJ, de 20.5.2014).

A recorrente rebate os fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 18/2013. Inicialmente distinguindo o método de equivalência patrimonial de efetiva distribuição, nos termos da lei societária, principalmente o art. 197 da Lei n. 6404/76.

Em seguida, aponta que o art. 7 tem um escopo objetivo, buscado proteger o lucro das empresas, independentemente de se tratar do lucro da empresa brasileira. Acrescenta que este raciocínio contraria o art. 25 da Lei n. 9.249/1995, pois seus parágrafos 2º e 3º, que versam respectivamente sobre lucros auferidos por intermédio de filiais e controladas, ou de coligadas, não pressupõem que tais valores integrem o lucro líquido da pessoa jurídica brasileira. Ao contrário, são grandezas que não integram aquele lucro líquido, mas que devem a ele ser adicionadas, para efeito de apuração do lucro real.

Quanto a este ponto finaliza sustentando que o parágrafo 6º do referido dispositivo, acima transcrito, o qual assegura que o resultado da equivalência patrimonial mantenha o tratamento tributário que lhe era reservado antes da entrada em vigor da Lei n. 9249.

Ora, a equivalência patrimonial, na legislação tributária, recebe tratamento neutro, não afetando o lucro real e a base de cálculo da CSL. Tivesse o legislador tributário a intenção de tributar o resultado de equivalência patrimonial, não teria sentido o referido parágrafo 6º, cujo teor afirma exatamente o inverso.

Em relação ao art. 23, diferentemente do que fala a Solução de Consulta em análise, a Convenção entre Brasil e Espanha consagra a isenção para dividendos, não sendo, portanto, aplicável o racional lá delineado.

Clama pela aplicação do resultado do julgamento da ADI 2.588 para caso de controladas fora de paraíso fiscal.

Sustenta a necessária compensação do crédito do imposto pago no exterior, nos termos do art. 14 da IN SRF 213/02, seja para as controladas na Espanha, seja para a controlada nos Estados Unidos, em que pese não ter apresentado `época o documento de arrecadação, juntado, entretanto com o presente Recurso.

Em relação à “falta de adição das despesas financeiras à base de cálculo da CSL”, a saber, os juros de mora calculados à taxa SELIC sobre os tributos com exigibilidade suspensa, sustenta a recorrente que o art. 41 da Lei nº 8.981/95 não se aplica à contribuição.

Acrescenta ainda que, a par do que sustenta a fiscalização, referidos valores não podem ser considerados provisões, inaplicável ao caso, portanto, o art. 13, I da Lei 9.249/95.

Assevera que na contabilidade, o elemento que caracteriza as provisões, distinguindo-as das obrigações propriamente ditas, é a incerteza, de modo que, em última análise, as provisões representam obrigações incertas, quanto à sua existência ou ao seu valor, sendo este o conceito que deve ser considerado na interpretação da legislação tributária.

Isto porque as obrigações tributárias não se enquadram no conceito de provisões. A obrigação de pagar tributos deriva diretamente da lei, constituindo-se no momento em que ocorre o seu fato gerador. E que fato de a recorrente não ter efetuado o recolhimento de determinadas exações tributárias, por estar discutindo a legitimidade de sua cobrança, não lhes retira a natureza jurídica de obrigações existentes, ou seja, de passivos a pagar, que representam despesas efetivas, não provisões. Colaciona precedentes do Carf nesse sentido.

Finaliza propondo uma interpretação histórica do dispositivo que levaria a conclusão de que se entender que os tributos com a exigibilidade suspensa são meras provisões, retirar-se-á os efeitos das normas insertas no art. 8º da Lei n. 8541, de 23.12.1992, e no parágrafo 1º do art. 41 da Lei n. 8981, de 201.1.1995, aplicáveis exclusivamente ao IRPJ, tornando-as inócuas.

Adverte a Recorrente que

o art. 8º da Lei n. 8541/92 determinava que “serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei n. 1598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia” (destaques da recorrente).

Posteriormente, a sistemática da Lei n. 8541/92 foi parcialmente alterada pela Lei n.8981/95 que, em seu art. 41, prescreve que “os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência” (destaques da recorrente). Outrossim, o parágrafo 1º desse artigo não admite a dedução dos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, nas hipóteses dos incisos II a IV do art. 151 do CTN.

(...)

Diante disso, se foram necessárias normas legais expressas (Lei n. 8541, art. 8º, e Lei n. 8981, art. 41, parágrafo 1º), para vedar a dedutibilidade dos tributos cuja exigibilidade estivesse suspensa, para fins de determinar o lucro real, não faz o menor sentido lógico sustentar que referidos tributos têm natureza de provisões, uma vez que, neste caso, a sua indedutibilidade decorreria do art. 3º do Decreto-lei n. 1730.

Finaliza afirmando que a lei 8.981/95 inovou no ordenamento, introduzindo vedação antes inexistente. E se assim o é, não poderia o intérprete buscar alcançar o mesmo resultado alterando a natureza jurídica dos valores em discussão.

Tais valores teriam, na visão da Recorrente, natureza jurídica de despesa financeira, conforme teria a própria fiscalização se manifestado em diversas oportunidades, por exemplo, na Solução de Consulta Cosit nº 208/2015. O que teria sido confirmado em precedentes do CARF.

Afirma ainda a Recorrente que, apesar de existirem processos administrativos pendentes, esta corte deve levar em consideração prejuízos fiscais e base de cálculo negativos que eventualmente sejam restituídos ao fim daqueles processos.

Por fim, sustenta a não incidência de juros calculados com base na Taxa Selic sobre a multa de ofício, haja vista a legislação tributária em vigência, principalmente o art. 61da Lei 9.430/96.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que sustenta que o Supremo Tribunal Federal confirmou a constitucionalidade do art. 74 da MP 2158-35/2001 para controladas localizadas fora de paraíso fiscal nos autos do RE 541090/SC.

E que, “diante disso, resta evidente a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e a sua compatibilidade com os Tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda”.

Sustenta que a Convenção não define o termo lucro, devendo ser buscada na legislação interna. E que as normas brasileiras não extrapolaram os limites do referido Tratado internacional, uma vez que definiram o que seria o lucro da pessoa jurídica situada no Brasil – termo não especificado na Convenção. Por sua vez, também não se verifica incompatibilidade entre o disposto em normas brasileiras e nas normas da Espanha. Isso porque o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, apresenta preceitos que correspondem ao âmbito de competência do Brasil – ou seja, define o que deve ser entendido como lucro das empresas brasileiras e o momento em que será possível haver incidência do IR e da CSLL sobre estes lucros. Dessa maneira, resta evidente que a Fiscalização fundamentou seu trabalho no conceito de lucro fornecido pela legislação brasileira. Com efeito, a autoridade administrativa responsável pelo lançamento, tendo como parâmetro de interpretação o direito interno, constatou a existência

de valores que se subsumiriam à hipótese que autoriza a tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Defende ainda que a norma veiculada no art. 74 da MP 2158-35/01 caracterize-se como norma CFC. Mencionado dispositivo legal tinha por missão: a) concretizar a tributação em bases universais para as pessoas jurídicas, levando em conta a renda auferida por intermédio das suas controladas ou coligadas no exterior; b) impedir o diferimento indeterminado da tributação de lucros produzidos no exterior – prática que vinha sendo muito adotada por contribuintes para se beneficiar de sistemas tributários mais favoráveis e, ao mesmo tempo, escapar da tributação no Brasil; c) estabelecer a presunção absoluta quanto ao momento em que se realiza a disponibilização dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas e coligadas.

Nessa linha, referida norma trata-se de técnica de tributação que busca apurar o lucro dos sócios brasileiros e não o lucro da empresa estrangeira. A própria OCDE entende que há compatibilidade entre normas CFC e os tratados para evitar a dupla tributação.

Defende ainda que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar o pagamento de tributos no exterior, vedada, portanto, sua compensação.

Sustenta ainda a indedutibilidade de juros Selic incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa. Afirma que a tese do contribuinte baseia-se em uma interpretação literal do art. 41 da Lei 8.981/95. Porém, referida lei regulamentaria não apenas o IRPJ, em suas três modalidades de apuração, como também a CSL, conforme se infere a partir do Capítulo I da referida lei, no qual são tratados, conjuntamente, o imposto sobre a renda e as contribuições sociais.

Além disso, o art. 2º da Lei 7.689/88 já impediria referida dedução, uma vez que determina a adição de provisões indedutíveis a base de cálculo da CSLL. Não bastassem os argumentos acima, cumpre ressaltar que o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, vedou expressamente a dedução de qualquer provisão, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sustenta ainda que a doutrina e mesmo o CPC 25 demonstram o caráter de provisão destes valores. Os valores relativos à taxa SELIC incidente sobre tributos que estão sendo discutidos em ações judiciais se encaixam perfeitamente ao conceito de provisões, descrito acima. Com efeito, os juros exigidos de tributos não pagos no vencimento correspondem a uma obrigação presente, proveniente de um evento já ocorrido (vencimento do tributo), porém, no caso de litígio judicial, a liquidação do passivo (SELIC) torna-se de valor e prazo incerto. Afinal, não é possível precisar quanto tempo irá demorar para que se tenha um desfecho da ação judicial – o que afeta o prazo –, tampouco é possível saber qual será o conteúdo da decisão judicial – o que traz incerteza sobre a obrigação, ou seja, se o tributo deverá ser pago ou não. Nesse cenário, os valores dos tributos devido e dos juros de mora sobre eles incidentes devem ser reconhecido na contabilidade

do contribuinte, mas apenas a título de provisão, dada a incerteza quanto à existência da obrigação, ao seu prazo de pagamento.

Por fim, a recorrente ainda apresenta o argumento de que a SELIC seria uma despesa financeira e, por essa razão, seria dedutível da base de cálculo da CSLL, independente de os tributos que a originaram estarem ou não com exigibilidade suspensa. No tocante a esse ponto, importante lembrar que a SELIC é um encargo acessório ao tributo, ou seja, a condição para sua existência é que haja tributo vencido e não pago. Desse modo, não é possível conferir existência autônoma para a SELIC, como se essa taxa de atualização fosse independente do tributo vencido que justifica a sua exigência. Por essa razão, ainda que a SELIC tenha natureza de despesa financeira, como ela está vinculada ao tributo com exigibilidade suspensa, os argumentos apresentados acima, sobre a incerteza da obrigação referente ao tributo objeto de ação judicial, são estendidos para a SELIC. Implica dizer que a SELIC que acompanha uma obrigação incerta quanto à sua existência, torna-se igualmente incerta, o que conduz ao seu registro como provisão, e não como passivo.

Defende ainda que a localização do art. 41 indica que este dispositivo contém uma norma que visa uma alteração da sistemática que até então vigia, no que diz respeito à formação do lucro real. Mais especificamente, com o art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, passou-se a admitir a dedução de despesas relativas a tributos e contribuições, na determinação do lucro real, excetuando os casos em que os tributos e contribuições estejam com sua exigibilidade suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, havendo ou não depósito judicial. O que teria sido reforçado pelo disposto no art. 57 da Lei 8.981/95.

Sustenta, por fim, a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Em sessão realizada no dia 21 de novembro de 2018, esta Turma decidiu pelo sobrestamento do julgamento do presente processo, negando provimento ao recurso voluntário.

Após tomar ciência do referido Acórdão a Fazenda Nacional opôs embargos inominados, fls. 2.626/2.630.

Os embargos foram admitidos, despacho de admissibilidade, fls 2.634/2.636 para sanar o seguinte vício:

Assim, enquanto o voto do relator menciona apenas o sobrestamento do cumprimento da decisão, a parte dispositiva do julgado, por sua vez, acrescenta a partícula “o julgamento” logo após o vocábulo “sobrestar”, dando a entender que o colegiado teria decidido sobrestar o julgamento deste processo, e não apenas o cumprimento da decisão nele proferida.

Nestes termos, em face da existência da contradição, ou obscuridade, acima apontada, devem os embargos ser admitidos, a fim de que o colegiado saneie o vício apontado.

Em sessão realizada no dia 14 de maio de 2024, esta turma resolveu acolher os embargos opostos dando-lhe provimento, nos seguintes termos:

Desta forma, os itens 2.4 DOS PREJUÍZOS FISCAIS E DAS BASES NEGATIVAS e 4. CONCLUSÃO, bem como sua parte dispositiva, da Resolução embargada, deverão ser alterados e deverão estar redigidos da seguinte maneira:

"2.4 DOS PREJUÍZOS FISCAIS E DAS BASES NEGATIVAS Haja vista a existência de processos administrativos que podem impactar no julgamento do presente processo, entendo pelo sobrestamento do julgamento deste processo nos termos do voto até aqui exarado até que sejam julgados os processos administrativos n.19515.723039/201279, n. 10314.72849/201499, n. 10314.728430/201413 e n.16561.720063/201474.

(...)

Isto posto, encaminho voto no sentido de sobrestamos o julgamento do presente processo administrativo até que se verifique o trânsito em julgado dos processos supra mencionados.

### 3. CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto pelo parcial provimento do presente Recurso Voluntário para afastar a aplicação do art. 74 da MP 215835/01 e sobrestar o julgamento do presente processo administrativo nos termos do item 2.4 deste voto."

Na parte dispositiva:

Resolvem os membros do colegiado, por voto de qualidade, i) negar provimento ao recurso voluntário em relação à tributação dos rendimentos das controladas na Espanha (Tratado), vencidos o Relator e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Junia Roberta Gouveia Sampaio que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Evandro Correa Dias; por maioria de votos, podendo esta decisão ser alterada por ocasião de novo julgamento, quando cessarem os motivos do sobrestamento, ii) sobrestar o julgamento deste processo até que sejam julgados os processos administrativos nº 19515.723039/2012-79, nº. 10314.72849/2014-99, nº. 10314.728430/2014-13 e nº. 16561.720063/2014-74, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Sendo assim, por todo o exposto, voto por acolher os embargos opostos nos termos do despacho de admissibilidade, dando-lhe provimento para alterar os itens 2.4 DOS PREJUÍZOS FISCAIS E DAS BASES NEGATIVAS e 4. CONCLUSÃO, bem como sua parte dispositiva, da Resolução embargada, nos termos deste voto.

Após decisão administrativa definitiva dos processos indicados na Resolução, o presente retorna para esta Turma para novo julgamento.

**VOTO**

Conselheiro **Alexandre Iabrudi Catunda**, Relator

**Tempestividade e admissibilidade do recurso voluntário**

O recurso voluntário é tempestivo e, por preencher todos os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

**Do alcance da decisão dos embargos opostos contra a Resolução nº 1402-000.758**

A principal matéria a ser apreciada neste julgamento, a possibilidade de computar como acréscimo patrimonial positivo da recorrida os lucros auferidos por suas empresas controladas com sede na Espanha, já foi objeto de apreciação na Resolução nº 1402-000.758 que determinou o sobrestamento do julgamento deste processo até que fossem julgados os processos administrativos nº 19515.723039/2012-79, nº. 10314.72849/2014-99, nº. 10314.728430/2014-13 e nº. 16561.720063/2014-74.

Ocorre que, de acordo com o RICARF, tanto na redação vigente a época da sessão que realizou o julgamento anterior, como com a atual redação, determinam que as decisões em forma de resolução quando for cabível nova apreciação do recurso voluntário:

Portaria MF nº 1.634/2023 (Atual RICARF)

Art. 114 (...)

(...)

§ 4º A decisão será em forma de resolução quando for cabível à Turma pronunciar-se sobre o mesmo recurso, em momento posterior, ou quando se tratar de declinação de competência, identificada após iniciado o julgamento.

Portaria MF nº 343/2015

Art. 63 (...)

(...)

§ 4º A decisão será em forma de resolução quando for cabível à turma pronunciar-se sobre o mesmo recurso, em momento posterior.

Foi nesse sentido que esta Turma, esclarecendo que a matéria apreciada na Resolução nº 1402-000.758, deveria ser novamente julgada, conforme o RICARF determina e esclarecido no Acórdão de Embargos nº 1402-006.929, proferido por esta Turma que, dentre outras correções, alterou a parte dispositiva da citada Resolução, acrescentando o texto sublinhado, conforme cópia colacionada abaixo:

Resolvem os membros do colegiado, por voto de qualidade, i) negar provimento ao recurso voluntário em relação à tributação dos rendimentos das controladas na Espanha (Tratado), vencidos o Relator e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Junia Roberta Gouveia Sampaio que

davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Evandro Correa Dias; por maioria de votos, podendo esta decisão ser alterada por ocasião de novo julgamento, quando cessarem os motivos do sobrestamento, ii) sobrestar o julgamento deste processo até que sejam julgados os processos administrativos nº 19515.723039/2012-79, nº. 10314.72849/2014-99, nº. 10314.728430/2014-13 e nº. 16561.720063/2014-74, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Sendo assim, em consonância com o RICARF e com o que foi decidido por esta Turma no Acórdão de Embargos nº 1402-006.929, a matéria já apreciada anteriormente será objeto de novo pronunciamento neste voto que será submetido a julgamento por esta Turma.

A decisão consignada neste novo julgamento é que poderá ser objeto dos recursos a que as partes terão direito.

### **Do mérito**

Conforme já relatado, a recorrente foi autuada em razão de não haver oferecido à tributação, no ano-calendário de 2011, os lucros auferidos no exterior através de suas controladas CSN Minerals S.L., CSN Metals S.L., CSN Américas S.L. e CSN Export-Europe S.L., domiciliadas na Espanha.

O lançamento do crédito tributário teve como fundamento, os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249/95, 21 e 74 da MP nº 2.158-35/01.

Os art. 25 a 27 da Lei 9.249/95 introduzem na legislação pátria do IRPJ o regime de tributação em bases universais, *in verbis*, com redação vigente à época da ocorrência do fato gerador:

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 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 embasem 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.

Art. 27. As pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

O art. 21 da MP nº 2.158-35/01 estendeu o referido regime à CSLL enquanto o art. 74, do mesmo diploma legal, definiu o momento da disponibilização do lucro auferido através de coligadas e controladas estrangeiras. Este artigo foi posteriormente revogado pela Lei 12.973/2014, em data posterior aos acontecimentos dos fatos:

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.

(...)

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. (Vide Lei nº 9.532, de 1997) (Vide ADI nº 2588, 2001) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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. (Vide ADI nº 2588, 2001) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Este último artigo foi objeto de ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, STF, no ADI 2588/DF.

Em julgamento desta ação, nossa Suprema Corte decidiu que o art 74 não se aplica às empresas coligadas localizadas em países sem tributação favorecida, mas se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados, conforme o texto do Acórdão abaixo transcrito:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos em, julgar parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei). O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001

Ocorre que a referida decisão ficou silente com relação à sua aplicabilidade com relação às empresas controladas situadas em países sem tributação favorecida, como é o caso aqui tratado.

Assim, como não há nenhuma decisão do STF declarando sua inconstitucionalidade para o caso concreto aqui apreciado e, em razão do entendimento consolidado por este colegiado com a publicação da Súmula CARF nº 02, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, o art 74 é perfeitamente aplicável ao caso. Isto porque os lucros que serviram como base de cálculo do lançamento são de empresas coligadas, situadas na Espanha, país que não possui tributação favorecida.

Este é o mesmo entendimento da recorrente, que apenas pugna pela aplicação da inconstitucionalidade do art 74, caso também seja declarada para empresas controladas situadas em países sem tributação favorecida:

A recorrente não pretende que essa questão seja reconhecida na esfera administrativa, mas pede vênua para prequestionar a matéria, sustentando que, caso seja declarada a inconstitucionalidade do art. 74 para as empresas controladas fora de paraíso fiscal, esta decisão seja aplicada também para o caso dos autos.

Como não houve qualquer outro posicionamento do STF, deve ser considerado, no caso aqui discutido, como aplicável o regime de tributação em bases universais, com base no art 74 da MP 2.158-35/01, para empresas controladas situadas em países sem tributação favorecida.

No entanto, além deste argumento, a recorrente pugna pela aplicação do acordo entre Brasil e Espanha para evitar bitributação que, no seu entender, a exoneraria do crédito tributário lançado:

Portanto, não restam dúvidas de que a pretensão fiscal é descabida, tendo em vista estar em total contrariedade com as disposições constantes da Convenção firmada entre Brasil e Espanha para evitar a bitributação, o que impõe o imediato cancelamento da presente autuação.

Em sessão realizada no dia 21 de novembro de 2018 esta turma apreciou esta matéria, no sentido de não dar provimento a recorrente.

No entanto, conforme já dito anteriormente, esta matéria deve ser novamente julgada e submetida à nova apreciação dos demais Conselheiros desta Turma.

Neste sentido, por possuir o mesmo entendimento, adoto o voto vencedor, da lavra do ex- Conselheiro Evandro Correa Dias, da Resolução nº 1402-000.758, acrescentando, ainda, minhas considerações:

A recorrente alega que não pode prosperar a tributação no Brasil, dos lucros apurados pelas controladas sediadas nos países com os quais foram celebrados Tratados Internacionais, no sentido de evitar a dupla tributação, dentre os quais a Espanha, os quais devem prevalecer em relação à legislação interna brasileira e que de acordo com o artigo 7º da Convenção Brasil-Espanha (Tratado) se as controladas da impugnante não possuem estabelecimentos permanentes no Brasil, este país não possui competência para tributar os lucros auferidos pelas empresas na Espanha.

Entende-se que não assiste razão à recorrente em seu argumento, pois a norma do art. 74 da MP 2158-35/01 incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros. Conforme esse dispositivo legal, o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

Verifica-se que a mesma matéria já foi objeto de análise neste CARF, conforme acórdão nº 1401-002.834 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, no sentido que inexistente qualquer conflito da norma do art. 74 da MP 2158-35/01 com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros. Logo utiliza-se, também, os fundamentos de decidir utilizados no referido acórdão, em processo que tratava de tributação de lucros no exterior à semelhança do presente.

Diante disso, passamos a reproduzir as razões de decidir do Acórdão nº 1401-002.834 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

" Da Compatibilidade da Lei com a Vedação Tratado

Após ler e reler todas as peças, alegações e acórdãos contra e a favor da tributação levada a efeito pela fiscalização, meu entendimento seguiu no sentido de que, em verdade não se está tributando os lucros auferidos pela controlada da empresa sediada no exterior, mas sim a parte dos lucros que pode ser atribuída à empresa brasileira que é a controladora.

Claro que há uma dificuldade em se estabelecer esta diferenciação, até mesmo porque as normas do tratado para evitar a dupla tributação parecem ser claras. Ocorre, no entanto, que sutilezas as diferenciam.

Quando se falou na necessidade de evitar a dupla tributação tem-se que o cumprimento da regra dá-se pela compensação, do imposto pago no exterior, quando do cálculo do imposto a ser pago no Brasil. Assim, se a alíquota nacional é superior à do exterior, compensando-se o que foi pago no exterior, paga-se, no Brasil, apenas a diferença de alíquotas.

No caso da instituição de tributos pela MP 2.158-35, temos como exemplo paralelo, o que ocorreu durante um determinado período na nossa própria legislação, relativo à tributação dos lucros distribuídos aos sócios em empresas brasileiras. Ora, de forma similar à tributação tratada neste auto de infração, o lucro da empresa é apurado e tributado. Os sócios, quando se beneficiavam destes lucros sofriam nova tributação, posto que os rendimentos eram, agora, deste sócio e não mais da empresa, não tendo que se falar em dupla tributação.

É o mesmo que se aplica com as regras postas em confronto com as normas de vedação do tratado. Os lucros da empresa Holandesa foram lá tributados regularmente. A tributação na controlada brasileira se refere à parcela dos lucros que lhe é cabível em função de sua participação na controlada. Por óbvio a confusão aparente se demonstra em função de, em grande parte dos casos, a situação de controle ser total pela detenção integral do controle da empresa. No entanto este fato não impede a demonstração de que se tratam de tributos que incidem sobre matérias diferentes.

O Imposto sobre os lucros é apurado e pago na Holanda sobre os lucros apurados no exercício. No Brasil, a Lei nº 9.249/95, art. 25, § 2º, II determina que sejam acrescidos ao lucro líquido da controlada brasileira apenas na proporção de sua participação acionária. Assim, em verdade, demonstra-se que não se está tributando o lucro da empresa holandesa novamente, mas sim a parcela cabível à controladora nacional.

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;

Inobstante a irresignação das empresas atingidas por esta tributação e, ainda, diante de seus robustos argumentos, havemos de esclarecer que

esta imposição normativa aplicada às empresas nacionais que possuem coligadas ou controladas no exterior, não foi imposta pelo fisco como agente legislativo.

Em verdade estamos diante de uma opção tributária exercida pelo legislador pátrio. Simples assim.

Na prática existem diversos casos semelhantes de tributação de lucros já tributados anteriormente nas empresas que servem a demonstrar que o legislador bem sabe as opções legislativas existentes em matéria tributária e, diante das opções disponíveis, exerce o seu poder de determinar quais são as matérias submetidas à tributação.

Vejamos, de início, a distinção entre tributação dos lucros distribuídos aos funcionários das empresas, enquanto que os sócios desta mesmas empresas recebem parte do mesmo lucro de forma isenta. Vejamos, abaixo, as hipóteses em que o lucro distribuído é isentado, conforme art. 39, do Regulamento do Imposto de Renda.

#### Lucros e Dividendos Distribuídos

XXVI- os lucros ou dividendos calculados com base nos resultadosapurados no ano-calendário de 1993, pagos ou creditados pelas pessoasjurídicas tributadas com base no lucro real, a pessoas físicas residentes oudomiciliadas no País (Lei nº8.383, de 1991, art. 75);

XXVII- os lucros efetivamente recebidos pelos sócios, ou pelo titularde empresa individual, até o montante do lucro presumido, diminuído doimposto de renda da pessoa jurídica sobre ele incidente, proporcional à sua participação no capital social, ou no resultado, se houver previsão contratual, apurados nos anos-calendário de 1993 e 1994 (Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 20);

XXVIII - os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente (Lei nº 8.981, de 1995, art. 46);

Veja-se, até antes de 1995, todo o lucro distribuído era tributado também pelos beneficiários pessoas físicas. Após a edição de norma isentiva, os sócios passaram a receber os lucros de forma isenta, enquanto que os funcionários da empresa, recebendo parcela do mesmo lucro, os recebem de forma tributada.

Será que também tal distinção não é injusta? Se uma empresa, para obter resultados tem de conjugar os esforços do trabalho de seus funcionários, do capital empregados pelos donos e do conhecimento aplicado ao trabalho, porque o lucro percebido pelos sócios é isento e o percebido

pelos funcionários é tributado? Infelizmente trata-se de política fiscal que é idealizada pelo Poder Legislativo, detentor único de competência constitucional para tanto.

Apresentamos um outro exemplo, até mais próximo da realidade desta 1ª Seção do CARF. Eis que se refere ao tratamento tributário dado ao ganho de capital auferido na alienação de investimentos pelas pessoas físicas ou jurídicas. Porque a alíquota das pessoas físicas, de até 22,5%, isso após recente majoração, visto que anteriormente era de apenas 15%, é inferior às alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas na mesma operação, esta de 25%?

Novamente nos deparamos com uma opção legislativa de estabelecer as alíquotas aplicáveis à operação de acordo com a análise realizada dentro das opções disponíveis no devido processo legislativo no que toca ao estabelecimento das hipóteses de incidência.

Note-se que nenhum imposto ou contribuição é instituído senão em virtude de lei e esta, quando editada, presume-se constitucional, somente podendo ser evitada por meio de ação judicial com pedido de inconstitucionalidade incidental ou, até mesmo, em sede de controle concentrado, por meio dos órgãos de classe representativos.

Aparentemente estas diferenças de tributação consistem numa gritante injustiça, mas não passam, em verdade de uma política tributária realizada por opção do legislador.

Ocorre, no entanto, que tais políticas não possuem o condão da imutabilidade.

No nosso direito tributário as opções legislativas, como a que decorre da presente autuação, podem até ser contestadas na justiça, nas cortes internacionais, etc, mais ainda quando envolvem empresas como a do porte deste processo com capacidade financeira, política e técnica de se defender e de militar em qualquer campo de contenda jurídica e/ou política.

É neste sentido, inclusive, que este relator entende que a interpretação destas normas, inclusive quando houver os casos em que direcionadas diretamente a beneficiar as empresas com determinadas políticas tributárias deliberadas, não pode ser simplesmente desconsiderada pelos órgãos da administração, posto lhes faltar a legitimidade para exercer tal direito. Não cabe à administração tributária, e ao CARF, como órgão julgador administrativo, contestar a aplicação de lei aprovada no curso do devido processo legislativo.

Assim, demonstrando os motivos que me levaram à concluir pela compatibilidade entre as normas estabelecidas em tratado e as normas que criaram a tributação dos lucros auferidos pelas controladas no exterior,

verificando que a mesma matéria já foi objeto de análise neste CARF, inclusive com acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de meu entendimento. Utilizarei, também, os fundamentos de decidir utilizados pelo acórdão nº 9101-002.751, de 04 de abril de 2017, em processo que tratava de tributação de lucros no exterior à semelhança do presente.

"Tratados para Evitar Dupla Tributação da Renda e Art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

A autuação fiscal tratou da tributação de lucros no exterior auferidos por controlada da Contribuinte, Petrobrás Netherlands B.V. (PNBV), que não forma oferecidos à tributação no ano-calendário de 2009.

Relata o Termo de Verificação Fiscal (efl. 691) que a Contribuinte, intimada a se justificar pela não inclusão dos lucros na base tributável, alegou que o seu lucro obtido não havia sido adicionado ao lucro real em obediência ao art. 7º do Decreto nº 355/91, que promulgou a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação entre o Brasil e os Países Baixos, onde fica sediada a controlada.

Entendeu a Fiscalização que não procedia a interpretação dada à legislação tributária pela Contribuinte, e efetuou o lançamento fiscal de IRPJ e CSLL.

Foram deduzidos os valores pagos a título de imposto de renda na Holanda (efl. 693/694).

A matéria devolvida para o Colegiado trata da repercussão dos tratados para evitar dupla tributação da renda e a legislação pátria que trata dos lucros no exterior.

Transcrevo o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

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.

A decisão recorrida partiu do pressuposto de que a norma, ao falar da incidência sobre o lucro disponibilizado à controladora no Brasil por sua controlada no exterior, estaria, na realidade, tratando da materialidade dividendos, que estaria expressamente autorizada pelo art. 10 da Convenção firmada entre Brasil e Holanda. Nesse contexto, negou provimento ao recurso voluntário.

Não obstante a substancial argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

Os dividendos dependem a existência de resultado positivo da empresa. Constituem-se em uma das destinações dadas ao resultado. Necessariamente, são de quantum inferior ao dos lucros.

MARTINS2, no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente previstos nos arts. 203 e 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre percentual do lucro, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

Ordem	Descrição	Artigo Lei das S/A
1º	Prejuízos Acumulados	189
2º	Reserva Legal	193
3º	Div. Fixo/mínimo prioritários preferencial, inclusive cumulativos	203
4º	Reserva Contingências	195
5º	Reserva Especial Div. Não Distribuídos	202 (§§ 4º e 5º)
6º	Reserva Lucros a Realizar	197/202, inc. II
7º	Dividendo Obrigatório	202
8º	Reserva Retenção de Lucros e Reserva Estatutária	194, 196 e 198

Na realidade, apesar de o termo "disponibilizados" conferir razoável margem a dúvida, vez que, se seriam lucros disponibilizados, seriam aqueles destinados a quem de direito, a disponibilização trata do aspecto temporal da norma, ou seja, do momento em que os lucros foram entregues aos sócios.

Nesse contexto, em relação ao art. 74 em debate, o aspecto material trata dos lucros auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em quantum proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Como já visto, o lucro pode ter diversas destinações. Contudo, a legislação brasileira adotou, para os lucros percebidos no exterior por meio de investimentos em controladas ou coligadas, um tratamento diferenciado.

Fato é que, tanto para investimentos de controladas/coligadas no Brasil, quanto no exterior, os lucros auferidos pelas investidas são refletidas na contabilidade da investidora por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

Para investimentos no Brasil, a investidora contabiliza o resultado positivo da investida, proporcional à sua participação, e exclui o resultado na apuração do lucro real. Nesse caso, viabiliza-se a neutralidade porque, como o lucro auferido pela investida já foi tributado no Brasil, não cabe sua tributação no resultado da investidora. E principalmente porque a investida encontra-se no Brasil, ou seja, os lucros auferidos pela investida são necessariamente oferecidos à tributação.

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real.

Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, ao final de cada ano-calendário.

Parte-se da premissa de que os lucros são da investidora brasileira, e, por isso, a sua tributação não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento.

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis menores, e a controladora brasileira, que detém poder de decisão sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos.

Trata-se de situação em que a neutralidade que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada. Porque quando ambas estão no Brasil, a mesma alíquota é aplicada sobre o lucro da investida e o da investidora. Tributa-se o lucro de investida, e tal valor não é tributado pela investidora. Não há prejuízo no sistema.

Por outro lado, se investida está em país de tributação menor, não há que se falar em neutralidade. Na realidade, operacionaliza-se um diferimento em tempo indeterminado da tributação.

E, precisamente para se evitar tal diferimento, o art. 74 da norma em debate dispôs expressamente sobre aspecto temporal: o lucro presume-se distribuído para a empresa brasileira (na condição de detentora das ações/quotas da investida), na proporção de sua participação, ao final do ano-calendário.

E a neutralidade, que se operacionaliza quando tanto investida quanto investidora estão no Brasil, também é tutelada ao se dispor quando a investida está no exterior.

Vale transcrever o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

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.

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação

por tempo indeterminado. A tributação só se consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil.

Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Holanda.

Por sua vez, precisamente sobre a perspectiva de que a materialidade trata dos lucros auferidos pela investidora brasileira, que não se aplica o art. 7º da Convenção Brasil-Países Baixos.

Isso porque os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Ou seja, a legislação brasileira diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil.

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 18, da Cosit:

As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

"Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável."

26. Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):

" 10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que

tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros."

27. Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

28. O art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

29. É certo que a função primordial dos tratados é promover, mediante a eliminação da dupla tributação, as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas. Esse objetivo é igualmente alcançado uma vez que o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior, na hipótese de reconhecimento de lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real. Portanto, a aplicação da norma interna brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla tributação.

Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção Modelo:

" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.

7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "

Assim, tendo em vista que o Tratado Brasil-Holanda não se aplica ao caso em análise, tanto para IRPJ quanto para CSLL, resta prejudicada a apreciação da matéria "inclusão da CSLL no tratado internacional", que se aplicaria apenas se prevalecesse entendimento de que os lucros auferidos tratados nos presentes autos fossem aqueles auferidos por investidores localizados na Holanda, o que não é a situação dos presentes autos.

Isso porque, como já visto, não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Holanda para evitar bitributação de renda. Assim, os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, havendo, nesse contexto, incidência do IRPJ e da CSLL.

Acrescente-se, em relação aos demais argumentos apresentados pelo recorrente em razão da consideração de caracterização de estabelecimento permanente e ofensa às vedações do tratado, além de impossibilidade de aplicação das CFC rules, estes argumentos se resolvem a partir da demonstração que a matéria tributável objeto do tratado é diversa da matéria tributável objeto da Lei, assim não estaríamos tratando da aplicação das CFC rules no caso concreto.

Sendo objetos de tratamento diferente, as normas impostas pela MP 2.158-35 não se encontram limitadas pelas disposições do Tratado e, assim, descabem os argumentos que levam à consideração das disposições do Tratado quem, no presente caso, se demonstra não aplicável à matéria dos autos."

Além dos motivos expostos voto acima, que em grande parte utiliza-se do voto do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, no Acórdão nº 1401-002.834, destaco, ainda, o que se segue.

Os acordos para evitar bitributação são sobretudo para evitar que os fatos geradores definidos nos tratados sejam tributados ao mesmo tempo no Brasil e no país estrangeiro em que é sediada a outra parte da relação.

Assim, podemos citar como exemplo a situação em que uma pessoa jurídica, residente no Brasil, faz um pagamento em razão de uma prestação de serviços realizada por determinada entidade situada no exterior. Não raras as vezes essas operações são tributadas ao mesmo tempo aqui no Brasil (normalmente retenção na fonte) e no país onde a outra entidade é sediada.

Para resolver este conflito de legislações tributárias de diferentes países são celebrados os , para que esta operação não seja tributada nos dois países em virtude do conflito entre as legislações tributárias são celebrados os acordos internacionais para evitar bitributação.

Nesses acordos são definidos para cada situação específica, em que há esse conflito de legislações tributárias, em qual país ocorrerá a tributação da operação.

No entanto, não é esse o caso aqui em comento, pois não existe conflito entre as legislações dos países envolvidos. Isto porque, o lucro das controladas, fato gerador da obrigação tributária na Espanha, foi tributado somente na Espanha.

O que ocorre é que o lucro disponibilizado pelas controladas faz parte da base de cálculo do imposto da controladora brasileira. Assim o que se configura é que o lucro da controlada no exterior deixa de ser fato gerador de qualquer imposto, impedindo qualquer conflito de legislações sujeitas a serem dirimidas por meio dos tratados internacionais para evitar a bitributação.

Podemos acrescentar, ainda, que em qualquer acordo formalmente redigido, quando uma das partes entende que a outra o estaria descumprido pode e deve buscar seus direitos com as autoridades competentes para julgar o caso.

Nos acordos para evitar dupla tributação, por se tratar de tratados ou convenções entre nações independentes, seria das cortes internacionais a competência para dirimir a questão.

Ocorre que, neste caso, sequer há interesse a ser questionado pela outra parte, no caso a Espanha, uma vez que o lucro da empresa residente em seu país foi tributado normalmente na legislação daquele país.

Assim teríamos a estranha situação em que quem possui o direito a fazer a denúncia deste tratado perante os órgãos internacionais competentes, caso prevaleça o entendimento da recorrente, seria o próprio país prejudicado pelo suposto descumprimento do Tratado.

Portanto, não há como se afirmar que a legislação brasileira está em desacordo com o que foi estabelecido em tratado internacional, pois sequer há interesse processual da outra parte em denunciar o Brasil por desrespeito ao que foi convencionado pelas respectivas nações.

Por fim, cumpre complementar, ainda, que os tratados internacionais seguem os modelos padrão da OCDE.

Neste sentido, enquanto não houver decisão vinculante a este colegiado, entendo que a melhor interpretação sobre o tema é deste Órgão internacional, pois foi quem elaborou todos os textos que serviram de modelo.

Desta forma, transcrevo parcialmente o Comentário ao Artigo 7.º Relativo à Tributação dos Lucros das Empresas (Commentary on Article 7 Concerning the Taxation of Business Profits), publicação emitida pela OCDE<sup>1</sup> em seu texto original, acompanhada de tradução livre, no TVF às fls 2.243, também consta a tradução efetuada pela autoridade fiscal:

<sup>1</sup> [https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/mtc\\_cond-2017-10-en.pdf?expires=1731437548&id=id&accname=guest&checksum=97A501BE059A0E1788CB4C5E87601D49](https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/mtc_cond-2017-10-en.pdf?expires=1731437548&id=id&accname=guest&checksum=97A501BE059A0E1788CB4C5E87601D49), fl 203

## COMMENTARY ON ARTICLE 7 CONCERNING THE TAXATION OF BUSINESS PROFITS

(...)

The purpose of paragraph 1 is to provide limits to the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits<sup>13</sup>. The purpose of paragraph 1 is to provide limits to the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits

## COMENTÁRIO AO ARTIGO 7.º RELATIVO À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS

(...)

O objetivo do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante de tributar os seus próprios residentes sob provisões de empresas controladas estrangeiras encontradas em seu direito interno, mesmo que o imposto cobrado de tais residentes possa ser calculado por referência à parte dos lucros de uma empresa que é residente do outro Estado Contratante e que seja atribuível à participação daqueles residentes nessa empresa. O imposto desta forma cobrado por um Estado de seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e, portanto, não pode ser dito ter sido cobrado sobre esses lucros.

Observa-se que a própria OCDE, interpretando suas próprias convenções modelo, afirma que o imposto cobrado de seus residentes não reduz o lucro de empresas localizada em outro Estado, tampouco, pode se afirmar que foi cobrado sobre esses mesmos lucros.

Assim, não assiste razão ao contribuinte com relação a esta matéria.

**Da Falta ou Insuficiência de Adições à Base de Cálculo Ajustada da CSLL**

Segundo a fiscalização a recorrente não teria adicionado à base de cálculo da CSLL os valores de PIS e Cofins, cuja exigibilidade estava suspensa devido à discussão judicial desses débitos, nos termos do art 13, I, da Lei nº 9.249/95 e do Art 41 e 57 da Lei nº 8.981/95:

Lei nº 9.249/95:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

(...)

Lei nº 8.981/95:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

(...)

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Argumenta a recorrente, em rápida síntese, que o § 1º do art 41, não se aplicaria ao disposto no art 57.

Sobre essa matéria, assim ficou decidido em primeira instância:

Temos aqui a contabilização em conta de resultados (despesas) de valores a título de atualização monetária de contribuições sociais que estão sendo objeto de discussões judiciais e a Contribuinte não adicionou tais valores à base de cálculo da CSLL.

A legislação tributária é muito clara: se os tributos/contribuições estão sendo objeto de discussão junto ao Poder Judiciário, os valores envolvidos não podem ser computados na apuração do Lucro Real e nem da base de cálculo da CSLL, conforme art.41 da Lei 8.981/95, consolidado no art.344 do RIR/99.

Como relatoriado, a Impugnante alega não haver previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com juros incidente sobre contribuições sociais alvo de disputas judiciais. Colaciona também ementário administrativo que estaria a corroborar seu entendimento.

A despeito do entendimento firmado nos julgados administrativos colacionados, de se dizer que o artigo 57 da Lei 8.981/95 reflete a intenção do legislador de evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas tinham de comum. Por exemplo: como as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido -ou o resultado contábil do período de apuração - torna-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais, etc, aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.

Portanto, o juízo feito pela Administração Tributária, consubstanciado no citado ato normativo, corrobora o entendimento acerca da aplicabilidade do comando contido no artigo 57, da Lei nº 8.981, de 1995, à hipótese aqui tratada, ao prever para a CSLL as mesmas regras e condições de dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa em relação ao IRPJ.

Pela leitura do trecho do Acórdão recorrido acima colacionado, concluiu pela aplicabilidade do art 57 da Lei 8.981/95, uma vez que a finalidade deste dispositivo é evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das duas bases de cálculo semelhantes.

Além das razões de decidir acima destacada, acrescento, ainda, o art 352 do RIR/99, vigente à época dos fatos, além do art 131, § 1º da IN RFB 1700/17 e tabela contida no Anexo I da mesma Instrução Normativa, com as alterações efetuadas pela IN RFB 1.881/19, que trazem esta mesma determinação:

RIR/99:

Art. 352. Os impostos e as contribuições são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, caput) .

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos e às contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos estabelecidos no inciso II ao inciso V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional , independentemente de haver ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º) .

IN RFB 1700/17:

Art. 131. As despesas realizadas com o pagamento de tributos são dedutíveis na determinação do lucro real e do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a V do caput do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

Anexo I:

ANEXO I  
TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO  
(Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.)

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se ao CSLL?	Dispositivo na IN	Controle na Parte B? (*)	Adição ou Exclusão Relacionada (*)
A.078	Impostos e Contribuições Suspensas de 1966 - Código Tributário Nacional, haja ou não depósito judicial.	As despesas com impostos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, haja ou não depósito judicial.	Sim	Sim	Art. 131, §1º	Sim (D)	E.051

Como se vê tanto o RIR/99, como a IN 1.700/17, definem que não são dedutíveis da base de cálculo de qualquer contribuição os tributos suspensos com os fundamentos do art 151, Incisos II a V, do CTN.

Vale dizer que a indedutibilidade das contribuições suspensas com os fundamentos do art 151, Incisos II a V, do CTN abrange multas e juros, em virtude do disposto do art 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Desta forma não procede a interpretação da recorrente que a atualização monetária incidente sobre o tributo com exigibilidade suspensa tem natureza de despesa financeira, pois os juros incidentes, por serem decorrentes da obrigação principal, têm a mesma natureza, conforme o disposto no art 139 acima colacionado.

Sendo assim, não assiste razão a recorrente também sobre esta matéria.

#### **Dos pagamentos no exterior**

Pugna a recorrente pelo reconhecimento dos pagamentos efetuados pela controlada indireta CSN LLC sediada no exterior para compensação do imposto lançado.

Inicialmente a fiscalização não reconheceu os pagamentos em virtude de que os documentos apresentados não teriam sido suficientes para sua comprovação nos termos da legislação vigente.

Este entendimento foi acompanhado pela DRJ09:

Por meio do Termo de Intimação 07, supracitado, a Contribuinte fora intimada, dentre outras coisas, a apresentar:

4. Apresentar (se houver) comprovante de recolhimento de IR pago pela empresa CSN LLC, tendo em vista que foi informado o valor de \$239 mil euros na planilha “Impostos Pagos –Grupo CSN” apresentada em 24/09/2014, no entanto, não foi apresentado qualquer documento comprobatório correspondente.

A Contribuinte informou (fls.1.322 a 1.327) que precisava de um prazo de 30 dias para o atendimento da "...notarização, consularização e tradução dos comprovantes." Durante a fiscalização e passados quase uma centena de dias, não houve a apresentação de qualquer documento neste sentido e, agora, a Contribuinte vem apresentar um documento [Illinois Department of Revenue / 2011 Form IL – 1120 Corporation Income and Replacement Tax Return, fls. 2.327/2.333] em idioma estrangeiro, solicitando sua aceitação para os fins que pretende, de compensar eventual imposto pago no exterior pela CSN LLC.

Para situações desta natureza, envolvendo pagamento de impostos no exterior para fins de compensação com o imposto ora apurado de ofício, é prudente que devam passar pelo crivo da autoridade fiscal, a exemplo dos demais impostos então recolhidos no exterior de outras controladas, vistos nos autos e reconhecidos pela autoridade. A Fiscalização proporcionou que a Contribuinte se manifestasse e apresentasse os documentos pertinentes, mas esta não os apresentou, trazendo agora um documento que não satisfaz, inconclusivo, e em idioma estrangeiro, o que torna o inaceitável perante este órgão julgador.

Acerca das formalidades exigidas quanto à documentação, a Coordenadoria do Sistema de Tributação da Receita Federal proferiu a solução de Consulta Interna sobre a matéria:

“TRADUÇÃO JURAMENTADA DE DOCUMENTOS OBTIDOS NO EXTERIOR, ESCRITOS EM IDIOMA ESTRANGEIRO, NA INSTRUÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – Solução de Consulta Interna COSIT n.º 21, de 20/07/2000.

Para ter validade no processo administrativo fiscal, a prova obtida no exterior, em idioma estrangeiro, deve ser traduzida para o português por tradutor juramentado, seja ela produzida pelo sujeito passivo ou por agente da administração tributária.”

Como visto a DRJ09 não aceitou o documento trazido pela recorrente em sua impugnação por ausência de tradução oficial, no entanto, esta foi apresentada em seu recurso voluntário às fls 2.459/2.490. Abaixo são reproduzidas as suas principais partes:

Tradução Nº 87

Livro Nº 142

Folhas Nº 1

Eu abaixo assinada, ELIZABETH RAYES, Tradutora Pública Juramentada e Intérprete Comercial certifico que a tradução fiel de um Documento Original no Idioma Inglês para o vernáculo que me foi apresentado, é do seguinte teor:

[brasão e selo do Estado de Illinois, EUA]

**ESTADO DE ILLINOIS**

**SECRETÁRIO DE ESTADO**

**PAÍS DE DESTINO: BRASIL**

**APOSTILA**

(Convention de La Haye du 5 Octobre 1961)

1. País: **ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA**
- ESTE DOCUMENTO PÚBLICO**
2. foi assinado por **ELIAS RODRIGUEZ**
3. atuando no cargo de : **TABELIÃO PÚBLICO, CONDADO DE COOK**
4. contém o selo/carimbo do **ESTADO DE ILLINOIS**
- Certificado**
5. em **CHICAGO, ILLINOIS** 6. no dia **7 de abril de 2017**
7. pelo: **Secretário de Estado, Estado de Illinois**
8. No. **C17MK011661**
9. Selo/Carimbo (contém selo) 10. Assinatura (assinado)  
**JESSE WHITE**  
**Secretário de Estado**  
**Estado de Illinois**

**CERTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO**

O documento anexo é uma cópia verdadeira e exata do:

**Imposto de Renda Sobre Renda de Pessoa Jurídica - Illinois 2011 (3 páginas)**

assinatura (assinado)

**07/04/2017**  
Data

Estado de Illinois  
 Condado de Cook  
 Assinado e atestado perante minha pessoa em 07/04/2017  
 por: Jerry Richardson

(selo)  
 ELIAS RODRIGUEZ  
 Selo Oficial  
 Tabelião Público – Estado de Illinois  
 Minha comissão expira em 26 de julho de 2020

Assinatura do Tabelião  
 (assinado)

**Passo 2: Calcule seu lucro ou perda**

1. Lucro tributável federal do Formulário 1120 dos EUA, Linha 30. Anexe uma cópia de sua declaração de imposto federal.	1. _____
2. Dedução da perda líquida operacional do Formulário 1120 dos EUA, Linha 29a. Este valor não pode ser negativo.	2. <u>5,497,644.00</u>
3. Rendimentos de juros estadual, municipal e outra renda excluída da Linha 1.	3. _____
4. Imposto de renda e de substituição de Illinois deduzidos ao chegar na Linha 1.	4. <u>335,000.00</u>
5. Adição de Depreciação Especial de Illinois. <b>Anexar</b> Formulário IL-4562.	5. _____
6. Adições de despesas de partes relacionadas. <b>Anexar</b> a Programação IL-80/20.	6. _____
7. Fatia distribuição das adições. <b>Anexar</b> a Programação K-1-P ou K-1-T.	7. _____
8. Outras adições: <b>Anexar</b> Programação M (para negócios)	8. _____
9. Adicione Linhas 1 até 8. Este valor é seu lucro ou perda.	9. <u>5,832,644.00</u>

<b>Passo 8: Calcule suas restituição ou saldo devedor</b>	
50 Imposto de substituição líquido da Linha 44.	50. 32.958.00
51. Imposto de renda líquido da Linha 49.	51. 92.282.00
52. Imposto líquido total e impostos de substituição. Adicione as Linhas 50 e 51.	52. 125.240.00
53 Pagamento a menor da multa de imposto estimado do Formulário IL-2220. Ver instruções.	53. _____
54. Total do imposto e multa. Adicionar Linhas 52 e 53.	54. 125.240.00
55. Pagamentos.	
a. Crédito da diferença a maior de 2010.	55a _____
b. Pagamentos estimados totais.	55b 280.000.00
c. Formulário IL-505-B (prorrogação)	

A recorrente pugna pelo reconhecimento do documento apresentado nos termos do art 16, § 2º, da Lei 9.430/96:

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

(...)

§ 2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do caput deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

Observe-se que há dois requisitos a serem cumpridos para compensação dos pagamentos efetuados no exterior exigidos pela legislação acima citada. O primeiro deles é apresentar as demonstrações financeiras da controlada. Este requisito é importante para o cálculo do limite da compensação.

O segundo é o documento de arrecadação apresentado em conjunto com a legislação do país de origem que prevê a incidência do imposto de renda pago por meio do documento apresentado.

A recorrente não apresenta as demonstrações financeiras, no entanto estas elas foram auditadas em procedimento fiscal, sendo desnecessária sua apresentação nesta fase recursal.

Dentre os documentos acostados, recorrente trouxe a tradução apenas da sua declaração de rendimentos no estado de Illinois, aparentemente equivalente à DIPJ brasileira, fls 2.459/2.490.

Este documento apresenta as seguintes informações de interesse para este processo, valores em moeda local:

Total do Imposto pago:	335.000,00
Total do Imposto devido:	125.240,00
Lucro da controlada	5.832.644,00

Os comprovantes de arrecadação estão colacionados, às fls 2.330/2.333, e trazem os seguintes valores de recolhimento, também em moeda local:

Data	Valor
05/05/2011	27.500,00
10/06/2011	27.500,00
01/09/2011	90.000,00
15/12/2011	190.000,00
Total	335.000,00

Como se pode observar o total comprovado de recolhimento é de \$335.000,00 que, após a conversão para moeda nacional, este valor é equivalente à R\$ 567.753,75.

Ocorre que o valor do imposto devido ao final do ano calendário em comento foi de \$125.240,00, equivalente a R\$ 201.096,71, conforme cálculos trazidos pela recorrente também confirmados por este Relator:

DATA	VALOR PAGO (US\$)	CÂMBIO	VALOR (R\$)
05/05/2011	USD 27.500,00	1,6219	R\$ 44.602,25
10/06/2011	USD 27.500,00	1,5938	R\$ 43.829,50
01/09/2011	USD 70.240,00	1,604	R\$ 112.664,96
TOTAL	USD 125.240,00		R\$ 201.096,71

Portanto a recorrente somente tem o direito de compensar no Brasil este último valor, conforma a própria postulante requer:

A diferença contida nas planilhas acima se deve ao fato de que os pagamentos realizados no decorrer do ano foram estimados (vide valores na planilha “Total Pago”), sendo que ao final do período, conforme exposto no Form IL – 1120 (Step 8), o valor efetivamente devido foi de US\$ 125.240,00, o qual totaliza R\$ 201.096,71 (vide valores na planilha “Crédito a ser compensado no Brasil”).

Ressalte-se que, conforme visto acima, segundo dispõe o art. 14, parágrafo 10, da Instrução Normativa SRF n. 213/02, o limite de crédito a compensar no Brasil

relativamente à CSN Américas é de R\$ 111.665.273,70, sendo que o crédito já reconhecido pela fiscalização é de R\$ 2.888.605,02, admitindo-se a compensação também do montante de R\$ 201.096,71.

Observa-se que este valor está dentro do limite imposto pela legislação de regência conforme já apurado e demonstrado pelo trecho do recurso voluntário acima.

Sendo assim, a recorrente tem razão neste tópico devendo o imposto de renda lançado ser reduzido em R\$ 201.096,71.

Os demais pagamentos foram reconhecidos pela primeira instância de julgamento e foi objeto de recurso de ofício que será apreciado posteriormente.

#### **Dos juros sobre a multa de ofício**

Pugna a recorrente pela não incidência dos juros sobre a multa de ofício. Este tema já foi consolidado por este colegiado por meio da Súmula CARF 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Sendo assim, não merece prosperar a pretensão da recorrente neste ponto.

#### **Da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas de CSLL**

Pugna recorrente pelo aproveitamento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de anos calendários anteriores que foram absorvidos por outras autuações controladas nos processos administrativos 19515.723039/2012-79, 10314.728429/2014-99, 10314.728430/2014-13 e 16561.720063/2014-74.

Conforme já relatado, em sessão realizada no dia 21 de novembro de 2018, esta Turma decidiu pelo sobrestamento do julgamento do presente processo até que os processos administrativos acima citados tivessem suas decisões administrativas definitivas.

Tendo em vista que foram cessados os motivos do sobrestamento, passo a demonstrar os resultados definitivos de cada processo, as folhas indicadas são correspondentes aos respectivos processos.

19515.723039/2012-79 Foi mantido o crédito tributário lançado, Acórdão de Recurso de Ofício nº 1401-001.239, fls 5.735/5.805

10314.72849/2014-99 Foi mantido o crédito tributário lançado, Acórdão de Recurso Voluntário nº 1301-003.421, fls 1.390/1.421

10314.728430/2014-13 Foi mantido o crédito tributário lançado, Acórdão de Recurso Voluntário nº 1301-003.420, fls 1.068/1.106

16561.720063/2014-74 Foi exonerado o crédito tributário lançado Acórdão de Recurso Especial nº 9101-006.097, fls 4.619/4.686.

Portanto somente o resultado definitivo do processo nº 16561.720063/2014-74 exonerou o crédito tributário lançado.

Neste sentido o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL que porventura tenham sido aproveitados naquela autuação podem ser compensados para dedução dos tributos lançados neste nos termos da legislação aplicável.

#### **Do recurso de ofício**

A DRJ concedeu o direito à recorrente de utilizar à compensar do imposto apurado os pagamentos efetuados pelas controladas no exterior, exonerando do crédito tributário lançado os seguintes valores pagos:

CSN Export Europe	R\$ 1.877.584,08
CSN Metals	R\$ 7.173.286,68
CSN Américas	R\$ 2.888.605,02

Inicialmente cumpre esclarecer que os valores exonerados acrescidos das multas de ofício superam o limite de R\$ 15.000.000, estabelecido pela Portaria MF nº2/23 para interposição de recurso de ofício.

Neste sentido, o recurso de ofício deve ser conhecido. Assim, passo à sua apreciação.

A fiscalização de fato reconheceu estes pagamentos, no entanto, entendeu que a recorrente não teria direito a compensá-los pelos seguintes argumentos constantes no TVF:

Embora admitida, a compensação dos impostos sobre a renda pagos no exterior sujeita-se, ainda, aos limites dispostos nos parágrafos do artigo 14 da IN SRF nº 213/2002. Resumidamente, o cálculo da compensação deve ser feito:

- a) de forma individualizada, por controlada, vedada a consolidação de valores de controladas diferentes (§4º);
- b) proporcionalmente ao montante de lucros no exterior adicionados ao lucro real no Brasil (§7º);
- c) limitado ao montante do IR e adicional devidos no Brasil sobre os lucros respectivamente incluídos na apuração do lucro real (§9º), da seguinte forma (§§10 e 11):
  - c1) LIMITE 1: o valor do imposto que foi pago no exterior correspondente aos lucros computados na apuração do lucro real no Brasil;
  - c2) LIMITE 2: diferença entre o valor do IR e adicional devidos, com e sem a inclusão dos lucros auferidos no exterior;

Com base no dispositivo do item II do §10 do artigo 14 da IN SRF nº 213/2002, já anteriormente reproduzido, elaboramos o quadro a seguir, em reais, que demonstra o valor máximo que poderia ser compensado pela fiscalizada, em

relação a cada uma das controladas para as quais houve comprovação de IR recolhido no exterior:

**Quadro 7:**

	<b>CSN</b>	<b>CSN Export Europe</b>	<b>CSN Metals</b>	<b>CSN Américas</b>
Lucro Real	(1.496.919.702,45)			
Lucros no Exterior	-	311.721.217,80	155.087.220,00	446.661.094,80
Lucro Real após a inclusão dos lucros no exterior	-	(1.185.198.484,65)	(1.341.832.482,45)	(1.050.258.607,65)
IR Devido (15%)	0,00	0,00	0,00	0,00
Adicional (-R\$240mil / 10%)	0,00	0,00	0,00	0,00
IR Total Devido	0,00	0,00	0,00	0,00

*OBS: Não houve comprovação de imposto de pago pela CSN Minerals, razão pela qual a controlada não aparece no quadro acima.*

Com base na DIPJ do ano-calendário de 2011, Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real, verifica-se que a fiscalizada não apurou lucro, mas apurou um prejuízo de R\$ 1.496.919.702,45. Sendo assim, não há como se proceder à compensação do imposto de renda pago no exterior, uma vez que, após a inclusão dos lucros auferidos individualmente por cada uma das três controladas no exterior que tiveram imposto comprovadamente pago, o resultado da fiscalizada permanece negativo, não resultando em imposto a pagar, esbarrando, assim, nos limites dos §§9º e 11 do art. 14 da IN nº 213/02, os quais reproduzimos novamente:

(...)

Com base na DIPJ do ano-calendário de 2011, Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real, verifica-se que a fiscalizada não apurou lucro, mas apurou um prejuízo de R\$ 1.496.919.702,45. Sendo assim, não há como se proceder à compensação do imposto de renda pago no exterior, uma vez que, após a inclusão dos lucros auferidos individualmente por cada uma das três controladas no exterior que tiveram imposto comprovadamente pago, o resultado da fiscalizada permanece negativo, não resultando em imposto a pagar, esbarrando, assim, nos limites dos §§9º e 11 do art. 14 da IN nº 213/02, os quais reproduzimos novamente:

Como podemos observar o entendimento da fiscalização é de que o limite do imposto pago no exterior é calculado com a inclusão dos lucros obtidos no exterior de cada controlada individualmente.

Por sua vez a recorrente, ao apresentar sua impugnação afirma que devem ser considerados todo lucro obtido pelas controladas para se calcular o limite de compensação, conforme aduz o art. 14 da Instrução Normativa SRF n. 213/02, parágrafos 9º, 10 e 11, apresentando, inclusive os cálculos que entende como corretos:

Neste resultado da controladora do Brasil deve-se considerar o resultado de outras pessoas jurídicas sediadas no exterior que eventualmente estejam sendo tributadas, devendo ser individualizada apenas cada pessoa jurídica sediada no exterior.

Esta é a correta interpretação da dicção contida no mencionado art. 10 da Instrução Normativa SRF n. 213/02. Isto porque, no inciso I, a norma dispõe que

deve ser calculado o valor “do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real”. Ou seja, deve-se analisar o valor individualmente.

Adiante, o inciso II do art. 10 determina que a pessoa jurídica deverá calcular o valor “do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.” Ou seja, a pessoa jurídica no Brasil deverá individualizar o resultado por filial, sucursal, controlada ou coligada (inciso II), para verificar o limite de compensação do crédito do imposto para cada uma delas (inciso I). Este é o verdadeiro comando do dispositivo normativo.

Assim, diferentemente do entendimento esposado pela fiscalização, não se deve isolar o resultado apurado pela controladora exclusivamente no Brasil para adicionar individualmente os resultados apurados no exterior. O que se deve fazer é isolar o resultado da controladora no Brasil apenas do resultado apurado pela controlada a que se está calculando o limite, conforme determina o parágrafo 10, inciso II, do art. 14, da Instrução Normativa SRF n. 213/02 acima transcrito.

Nesta ordem de ideias, confira-se o método de cálculo correto, nos termos da legislação acima mencionada, de forma segregada por pessoa jurídica:

CSN Export Europe		
		CSN
A	Resultado - Brasil	-R\$ 1.496.919.702,45
B	Lucros no Exterior	R\$ 2.453.164.321,80
C	Lucro Real	R\$ 956.244.619,35
D	Lucro controlada no exterior	R\$ 311.721.217,80
E	Lucro Real antes da inclusão dos lucros no exterior	R\$ 644.523.401,55
F	IR Devido (15%)	R\$ 96.678.510,23
G	Adicional (-R\$ 240mil * 10%)	R\$ 64.428.340,16
H	IR Total Devido	R\$ 161.106.850,39
I	Lucro Real após a inclusão do lucros no exterior	R\$ 956.244.619,35
J	IR Devido (15%)	R\$ 143.436.692,90
K	Adicional (-R\$ 240mil * 10%)	R\$ 95.600.461,94
L	IR Total Devido	R\$ 239.037.154,84
M	Limite de crédito a compensar (L - H)	R\$ 77.930.304,45

Portanto, para a CSN Export Europe, segundo dispõe o art. 14, parágrafo 10, inciso II, da Instrução Normativa SRF n. 213/02, o limite de crédito a compensar no Brasil é de R\$ 77.930.304,45. Tendo em vista que o valor do imposto pago no exterior, segundo o inciso I do mesmo dispositivo é R\$ 1.877.584,08, a totalidade deste valor deve ser compensada.

CSN Metals		
		CSN
A	Resultado - Brasil	-R\$ 1.496.919.702,45
B	Lucros no Exterior	R\$ 2.453.164.321,80
C	Lucro Real	R\$ 956.244.619,35
D	Lucro controlada no exterior	R\$ 155.087.220,00
E	Lucro Real antes da inclusão dos lucros no exterior	R\$ 801.157.399,35
F	IR Devido (15%)	R\$ 120.173.609,90
G	Adicional (-R\$ 240mil * 10%)	R\$ 80.091.739,94
H	IR Total Devido	R\$ 200.265.349,84
I	Lucro Real após a inclusão do lucros no exterior	R\$ 956.244.619,35
J	IR Devido (15%)	R\$ 143.436.692,90
K	Adicional (-R\$ 240mil * 10%)	R\$ 95.600.461,94
L	IR Total Devido	R\$ 239.037.154,84
M	Limite de crédito a compensar (L - H)	R\$ 38.771.805,00

Do mesmo modo, para a CSN Metals, segundo dispõe o art. 14, parágrafo 10, da Instrução Normativa SRF n. 213/02, o limite de crédito a compensar no Brasil é de R\$ 38.771.805,00. Tendo em vista que o valor do imposto pago no exterior, segundo o inciso I do mesmo dispositivo, é R\$ 7.173.286,68, a totalidade deste valor deve ser compensada.

CSN Americas		
		CSN
A	Resultado - Brasil	-R\$ 1.496.919.702,45
B	Lucros no Exterior	R\$ 2.453.164.321,80
C	Lucro Real	R\$ 956.244.619,35
D	Lucro controlada no exterior	R\$ 446.661.094,80
E	Lucro Real antes da inclusão dos lucros no exterior	R\$ 509.583.524,55
F	IR Devido (15%)	R\$ 76.437.528,68
G	Adicional (-R\$ 240mil * 10%)	R\$ 50.934.352,46
H	IR Total Devido	R\$ 127.371.881,14
I	Lucro Real após a inclusão do lucros no exterior	R\$ 956.244.619,35
J	IR Devido (15%)	R\$ 143.436.692,90
K	Adicional (-R\$ 240mil * 10%)	R\$ 95.600.461,94
L	IR Total Devido	R\$ 239.037.154,84
M	Limite de crédito a compensar (L - H)	R\$ 111.665.273,70

Por sua vez, para a CSN Américas, segundo dispõe o art. 14, parágrafo 10, da Instrução Normativa SRF n. 213/02, o limite de crédito a compensar no Brasil é de R\$ 111.665.273,70. Considerando que o valor do imposto pago no exterior reconhecido pela fiscalização, segundo o inciso I do mesmo dispositivo, é R\$ 2.888.605,02, a totalidade deste valor deve ser compensada.

Este entendimento foi acompanhado pelo Acórdão recorrido, conforme abaixo:

Neste tópico, devo concordar com os argumentos apresentados pela Impugnante, os quais os considero também como a interpretação correta da legislação, de forma que acato-os pelos seus próprios fundamentos, devendo os impostos pagos no exterior pelas controladas (consideradas nos autos) serem compensados com o imposto devido, ora apurado de ofício.

A autoridade atuante já os reconheceu quanto à sua autenticidade (item 4.1.3 do Termo Fiscal, reproduzido no relatório deste Voto), de forma que a seguir se

faz a retificação do lançamento em face da compensação dos valores pagos no exterior:

O procedimento para o cálculo do limite para compensação do imposto de renda devido no Brasil com o que foi pago no exterior está regulado pela IN SRF n. 213/02, art 14, §§ 9º ao 11:

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

(...)

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.”

Observa-se que pela leitura do § 9º do dispositivo normativo acima colacionado o principal objetivo é se evitar que se obtenha uma compensação maior que o valor devido total do IR no Brasil, incluindo os rendimentos obtidos no exterior.

Por sua vez temos que no Inciso I do parágrafo 10 o valor calculado do imposto pago no exterior deve ser feito de forma individualizada por cada filial, sucursal, controlada ou coligada, desde que seus rendimentos tenham sido computados na determinação do lucro real.

Já o Inciso II, que se refere ao cálculo do limite para compensação deste imposto deve ser considerado todo os dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

Portanto, entendo como correta a interpretação dada pela autuada, acompanhada pela instância julgadora de primeiro grau.

Desta forma deve ser negado provimento ao recurso de ofício, devendo ser compensado no IRPJ os seguintes valores pagos no exterior pelas controladas da recorrente:

<b>IMPOSTO DEVIDO APÓS AS DEDUÇÕES</b>	
Imposto Antes das Deduções	R\$ 239.037.154,83
Deduções / Imposto pago no Exterior:	
CSN Export Europe	(R\$ 1.877.584,08)
CSN Metals	(R\$ 7.173.286,68)
CSN Américas	(R\$ 2.888.605,02)
<b>IMPOSTO DEVIDO</b>	<b>R\$ 227.097.679,05</b>

### Conclusão

Sendo assim, por todo o exposto, voto por i) dar provimento parcial ao recurso voluntário para i.i) reconhecer o direito aos pagamentos de imposto feitos pela controlada no exterior CSN LLC, nos termos deste voto; i.ii) conceder o direito à compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL que deixaram de ser aproveitados em virtude dos lançamentos constantes no processo nº16561.720063/2014-74, revertidos posteriormente por decisão administrativa definitiva e ii) conhecer do recurso de ofício para, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Iabrudi Catunda**

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni

O ilustre relator apresentou voto de extrema qualidade o qual oportunizou debates de alto nível e admirável democracia tributária. No entanto, com todo respeito, Conforme é de conhecimento, o artigo 74 da Medida Provisória 2158-35 objetivou tributar os lucros auferidos no exterior antes de sua efetiva disponibilização para pessoa jurídica domiciliada no Brasil, conforme redação abaixo.

*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. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*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.*

No mesmo sentido o artigo 77 da subsequente Lei 12.973/2014, conforme abaixo transcrito:

*Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76*

Referido artigo 77, apesar de mencionar “a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial” não alcança a parcela do Método da Equivalência Patrimonial (MEP) e sim o lucro auferido pelas sociedades controladas no exterior.

Esse o cenário geral.

No entanto, entendo que presente caso existe um cenário específico em face da aplicação de Tratado Internacional com a Espanha.

De fato, os lucros apurados pelas controladas da Recorrente domiciliadas na Espanha, no meu entendimento, não poderiam ser tributados no Brasil em face de convenção firmada entre os países com o objetivo de evitar dupla tributação, sendo o caso de obediência ao artigo 98 do CTN, o qual dispõe:

*“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”*

Mencionado tratado celebrado com a Espanha contém disposições a respeito da tributação dos “lucros das empresas” (artigo 7º) e também em relação aos “dividendos” (art. 10), abaixo transcritos:

*“Artigo 7*

*Lucros das Empresas*

*1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento estável.”*

*“Artigo 10º*

*Dividendos*

*1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.*

2. *Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.*

*Este parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que deram origem aos dividendos pagos.*

3. *O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica quando o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente a que estiver ligada a participação geradora dos dividendos. Neste caso, serão aplicáveis as disposições do Artigo 7.*

4. *O termo 'dividendos' usado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, partes de empresas mineradoras, ações de fundador ou outros direitos que permitam participar dos lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.*

5. *Quando uma sociedade residente da Espanha tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação fiscal brasileira. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente determinado após o pagamento do imposto de renda de sociedades referente a esses lucro!*

*Não obstante, o imposto só será aplicável quando os lucros forem efetivamente transferidos para o exterior.”*

É possível verificar da transcrição do artigo 7º acima que foi acordado entre Brasil e Espanha que o país de residência da pessoa jurídica tem a competência para tributar os lucros auferidos por empresas que estejam situadas em seus respectivos países.

Isso significa que no presente caso está excluída a competência para tributar do país em que estiverem localizados os sócios ou acionistas se a empresa tiver sede no país estrangeiro. Isso significa dizer que o Brasil, nesse caso, não tem competência para tributar. Isto porque no presente caso as controladas da Recorrente CSN não possuem estabelecimentos permanentes no Brasil. Esse argumento já seria suficiente para dar provimento ao Recurso.

No entanto, existe um segundo argumento da Recorrente o qual também pode ser considerado.

O artigo 10 do Tratado Brasil e Espanha menciona a questão da tributação dos dividendos (se for o caso) quando do dividendo efetivamente distribuído. Não é o caso.

Ou seja, dispõe o artigo 10 que somente pode ocorrer tributação se houver distribuição de dividendos, afastando, assim, a regra geral de tributação do artigo 74 da MP 2158-35 artigo 77 da Lei 12.973/2014.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário com relação ao tópico acima mencionado.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni**

DOCUMENTO VALIDADO