



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

Processo nº 16561.720063/2014-74
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-002.834 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2018
Matéria IRPJ - LUCROS NO EXTERIOR
Recorrentes COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-HOLANDA 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-Holanda 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.

DISPONIBILIDADE. ARTIGO 43 DO CTN. RESPEITADO.

Considerando que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 estabeleceu o regime de competência e, como consequência, sujeitou as empresas brasileiras à disponibilidade econômica, conclui-se que não há violação ao disposto no artigo 43 do CTN.

CSLL. REFLEXO.

As normas de tributação dos lucros auferidos no exterior para o IRPJ aplicam-se à tributação da CSLL.

TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS NO EXTERIOR. BASE DE CÁLCULO. LUCRO APURADO DE ACORDO COM AS NORMAS DO PAÍS DE ORIGEM.

A base de cálculo de tributação dos lucros auferidos no exterior é o valor do lucro auferido de acordo com as normas do país de origem convertido para reais na data de encerramento do balanço. Não pode servir como base de cálculo o valor do lucro auferido com a reclassificação das contas para a apresentação de balanço de acordo com as normas nacionais.

DESPESAS COM ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPOSSIBILIDADE. GLOSA MANTIDA.

Mantém-se a glosa de despesas de atualização monetária de tributos com exigibilidade suspensa em face da inexistência de conclusão da ação judicial que determinou a suspensão. Só admite-se a dedução das despesas após o encerramento da lide com a determinação de pagamento do tributo devido.

**COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR.
LIMITAÇÃO TEMPORAL. INEXISTÊNCIA.**

Com a edição da MP 2.158-35 não mais existe limite temporal para a compensação do imposto pago no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à tributação dos lucros no exterior. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso para tão somente excluir da autuação de lucros no exterior o montante de R\$ 77.533.786,60, relativo à redução do lucro tributável da empresa CSN AMÉRICAS.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto- Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Lívia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

O presente processo refere-se a fiscalização relativa à tributação de lucros auferidos por controladas situadas no exterior e não oferecidos à tributação no país. No início do TVF o fiscal apresenta a relação das empresa controladas e os valores dos resultados auferidos conforme abaixo:

Nome da Sociedade	País de Domicílio	Participação Direta	Lucro Líquido antes do IR (R\$)
International Investment Fund	Belize	100%	18.143.792,76
CSN Island VII Corp	Ilhas Cayman	100%	-3.462.415,62
CSN Island VIII Corp	Ilhas Cayman	100%	40.290.031,21
CSN Island IX Corp	Ilhas Cayman	100%	-3.527.573,27
CSN Island X Corp	Ilhas Cayman	100%	-4.598.782,58
CSN Island XI Corp	Ilhas Cayman	100%	-4.802.259,19
CSN Island XII Corp	Ilhas Cayman	100%	-29.194.463,33
CSN Energy S.A.R.L.	Luxemburgo	100%	252.364.898,72
CSN Export S.A.R.L.	Luxemburgo	100%	201.183.725,31
CSN Overseas S.A.R.L.	Luxemburgo	100%	29.158.473,29
CSN Panama S.A.R.L.	Luxemburgo	100%	154.346.328,04
CSN Steel S.A.R.L.	Luxemburgo	100%	-59.925.199,83
Tangua INC	Panamá	100%	2.265.399,63

Seguindo na apresentação do TVF, a fiscalização apresenta sua interpretação acerca da tributação dos lucros de controladas sediadas no exterior indicando, conforme esta interpretação, a possibilidade de se tributarem estes resultados sem o conflito com a existência de tratados para evitar a dupla-tributação, tanto no que se refere ao IRPJ, quanto à CSLL.

Apresenta então pontos relativos às normas que possibilitam a compensação dos prejuízos auferidos pelas mesmas empresas que obtiveram resultados positivos e, igualmente, pela possibilidade de compensação do imposto pago no exterior.

Entende que a conversão dos resultados positivos deve ser feita pelo câmbio da data do encerramento do exercício, enquanto que, na ocorrência de prejuízos, estes devem ser controlados em dólar para aproveitamento nos períodos futuros em que houver lucro que possa ser deduzido.

Quanto a esta sistemática de controle dos prejuízos compensáveis não apresenta norma jurídicas, apenas uma interpretação baseada, a *contraio sensu*, nas normas de conversão dos lucros quando tributáveis, conforme abaixo:

Sendo assim, os demonstrativos elaborados no presente Termo de Verificação Fiscal basearam-se nos valores em moeda estrangeira constantes nas demonstrações financeiras apresentadas pela fiscalizada, convertidos para reais utilizando-se as taxas de câmbio em consonância com os dispositivos legais acima transcritos, ou seja, a taxa para venda em 31/12/2010.

Por outro lado, quando a empresa estrangeira apura resultado negativo, ou seja, prejuízo, não há que se falar em conversão para reais na data de encerramento do período de apuração, uma vez que tal resultado não pode ser compensado com eventual resultado positivo da controladora brasileira, conforme vedação expressa no caput do artigo 4º da IN SRF nº 213/2002, já reproduzido anteriormente.

Por esta razão, os saldos de prejuízos apurados no exterior devem ser controlados em suas moedas originais. Somente os resultados positivos são convertidos para reais, conforme os dispositivos normativos acima reproduzidos.

Uma vez exaurido este saldo de prejuízos passíveis de compensação, e restando eventual diferença positiva, esta sim deve ser convertida para reais na data de sua apuração, tornando possível assim sua adição ao resultado apurado pela investidora brasileira.

Intimada a empresa para apresentar os valores dos lucros que foram adicionados, diante da resposta assim se pronunciou a fiscalização.

Em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal e de Intimação nº 01, de 13/11/2013, a fiscalizada apresentou diversos documentos, dentre os quais cópia do Estatuto Social, balanços patrimoniais e demonstrações de resultado das controladas estrangeiras, em moeda estrangeira e em reais.

*Analizando-se as fichas 09A (Demonstração do Lucro Real) e 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) da DIPJ AC 2010, 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\$ 58.433.823,97**.*

Observa-se que tal valor representa a soma dos lucros tidos como disponibilizados pela fiscalizada, informados na Ficha 34 da DIPJ, conforme a seguir descrito:

Quadro 2:

Nome da Sociedade	País	Lucro Disponibilizado
International Investment Fund	Belize	18.143.792,76
CSN Island VIII Corp	Ilhas Cayman	40.290.031,21
TOTAL		58.433.823,97

Sendo assim, verifica-se que não foram adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os seguintes resultados positivos:

Quadro 3:

Nome da Sociedade	País	Lucro Apurado
CSN Energy S.A.R.L.	Luxemburgo	252.364.898,72
CSN Export S.A.R.L.	Luxemburgo	201.183.725,31
CSN Overseas S.A.R.L.	Luxemburgo	29.158.473,29
CSN Panama S.A.R.L.	Luxemburgo	154.346.328,04
Tangua INC	Panamá	2.265.399,63

.....

Por outro lado, a fiscalizada foi questionada, por meio do Termo de Intimação nº 3, de 19/02/2014, sobre por que não ofereceu à tributação os lucros apurados pelas demais controladas estrangeiras mencionadas acima, ao que a fiscalizada respondeu em 14/03/2014:

“Os lucros das demais empresas não foram oferecidos à tributação por se enquadrarem no artigo 7º, §1º da Convenção firmada entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para evitar a dupla tributação (...)”

Conforme já argumentado no item 4.1.1.2 precedente, a Convenção celebrada entre Brasil e Luxemburgo por meio do Decreto nº 85.051, de 18/08/80, não isenta a controladora brasileira de adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros apurados por suas investidas localizadas em Luxemburgo, contrariamente ao que entende a fiscalizada, razão pela qual tais valores devem ser lançados de ofício por meio do presente Auto de Infração.

Diante de todo o exposto, conclui-se que não foram oferecidos à tributação, embora tributáveis, os seguintes valores disponibilizados no exterior no ano-calendário de 2010:

Quadro 7:

Nome da Sociedade	País	Lucro Tributável
CSN Energy S.A.R.L. (atual CSN Minerals)	Luxemburgo	271.743.890,40
CSN Overseas S.A.R.L. (atual CSN Metals)	Luxemburgo	29.158.500,00
CSN Panama S.A.R.L. (atual CSN Americas)	Luxemburgo	145.031.046,60
CSN Export S.A.R.L.	Luxemburgo	188.930.460,37
TOTAL		634.863.897,37

Em relação à compensação do imposto pago no exterior assim se pronunciou a fiscalização:

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 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;

Primeiramente, tendo em vista que não consta a data de pagamento dos impostos pagos nos comprovantes apresentados, solicitamos, por meio do Termo de Intimação nº 09, de 04/06/2014, cujo prazo foi prorrogado por meio do Termo de Intimação nº 10, de 16/06/2014, que a empresa informasse a data de pagamento, resposta esta que não foi fornecida até o encerramento da presente ação fiscal, razão pela qual convertemos os valores pela taxa de câmbio para venda em 31/12/2010 (\$2,2280) na tabela a seguir:

Quadro 9:

CSN EXPORT			
Tributo	Total Pago (Euros)	Câmbio	Total Pago (Reais)
Corporate Income Tax (CIT)	17.547.271,04	2,2280	39.095.319,88
Municipal Business Tax (MBT)	5.422.082,00	2,2280	12.080.398,70
			51.175.718,57

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

Quadro 10:

	CSN	CSN Export
Lucro Real	402.853.820,43	
Lucros no Exterior	-	201.183.652,80
Lucro Real após a inclusão dos lucros no exterior	-	604.037.473,23
IR Devido (15%)	60.428.073,06	90.605.620,98
Adicional (-R\$240mil / 10%)	40.261.382,04	60.379.747,32
IR Total Devido	100.689.455,11	150.985.368,31
LIMITE DE IR A COMPENSAR		50.295.913,20

*Sendo assim, considerando que o montante pago totalizou **R\$ 51.175.718,57**, valor que supera o limite acima demonstrado, o valor máximo, em reais, que a fiscalizada poderia ter compensado corresponde a **R\$ 50.295.913,20**.*

No próximo item do TVF a fiscalização trata da indedutibilidade dos valores de atualização pela taxa SELIC dos valores de PIS e COFINS que se encontram com exigibilidade suspensa em função de decisões judiciais. Entende que não é possível sua dedução enquanto não encerrada a ação judicial ou os seus efeitos.

Por fim, no ultimo item do TVF a fiscalização trata da utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em valor superior aos saldos existentes.

Na conclusão do TVF aponta a necessidade de lançamento de ofício dos seguintes itens:

Quadro 13:

Item	Matéria	Valor Apurado
4.1	Lucros no Exterior	R\$ 634.863.897,37
4.2	Indedutibilidade de Despesa (CSLL)	R\$ 1.345.457,52
4.3	Compensação Indevida de Prejuízo	R\$ 75.071.451,48

Cientificada da autuação a empresa apresentou impugnação tempestiva na qual rebate todos os itens da acusação, entende pela impossibilidade da imposição tributária sobre os lucros em razão dos tratados, que a forma de cálculo de compensação dos prejuízos das mesmas controladas está equivocada; que é possível a dedutibilidade da atualização monetária do PIS e COFINS com exigibilidade suspensa e que o lançamento dos prejuízos utilizados a maior é improcedente em razão de não ter sido considerado a situação dos demais processos em que foram estes utilizados.

Chegando à Delegacia de Julgamento houve a conversão em diligência para a apresentação de novos documentos e o confronto com as conclusões da fiscalização e elaboração de informação por aquele setor.

Realizada intimação à empresa e analisados os documentos apresentados assim se pronunciou a fiscalização:

4. Conclusão

Uma vez analisada toda a documentação apresentada no decorrer da presente diligência fiscal, entendemos que restam esclarecidas todas as divergências apontadas na Resolução nº 3.326, da 13ª Turma da DRJ/RPO, podendo-se concluir que os seguintes valores devem ser considerados para efeito de adição ao Lucro Real (IRPJ) e à base de cálculo da CSLL:

Controlada	Resultado Original	Resultado em Reais
CSN Panama / Americas	US\$ 87.043.000,00	R\$ 145.031.046,60
CSN Overseas / Metals	€ 11.149.000,00	R\$ 24.839.751,13
CSN Export	€ 85.364.043,00	R\$ 190.191.087,80
CSN Energy / Minerals	€ 101.605.000,00	R\$ 226.375.940,00
TOTAL		R\$ 586.437.825,53

Retornando o processo houve nova conversão do julgamento com vistas a que fossem analisados todos os processos em que foram utilizados prejuízos fiscais da empresa a fim de se reapurarem os saldos para fins de autuação.

Da consulta aos processos e análise assim se pronunciou a fiscalização:

8. Da Conclusão

Diante de todo o exposto, fica evidente que a compensação de R\$ 75.071.451,48 efetuada pela empresa no ano-calendário de 2010, foi indevida, pois inexistia (e inexistiu) saldo de prejuízos fiscais ao final do ano-calendário de 2009, razão pela qual deve-se manter a glosa procedida por meio do processo nº 16561.720063/2014-74 ora questionado.

O contribuinte apresentou petição requerendo a desistência parcial do recurso em relação aos valores da glosa de prejuízos fiscais. Assim, o julgamento prosseguiu em relação aos demais itens.

Analisando a impugnação a Delegacia de Julgamento, após determinar a realização de uma diligência, julgou procedente em parte a impugnação para reduzir o valor da autuação pelos lucros no exterior ao montante informado na primeira diligência solicitada e autorizar o uso dos prejuízos fiscais que tinham sido inadmitidos pela fiscalização.

Assim, recorreu de ofício da decisão em face do valor do crédito exonerado.

O contribuinte apresentou recurso voluntário contestando os valores ainda mantidos. entre as alegações de recurso destacam-se:

1. Da tributação dos Lucros no Exterior

Inicia com a demonstração da evolução legislativa sobre a tributação dos lucros no exterior. Entende que o objeto da tributação é o mesmo lucro que foi auferido pela controlada no exterior. Apresenta extensa argumentação a demonstrar que o que se está tributando mediante as normas instituídas é, em verdade, o lucro que foi tributado no exterior. Com base nestas alegações, pretende demonstrar a incompatibilidade destas normas com o cláusula 7a. do tratado padrão da OCDE para evitar a dupla tributação.

Explica, para reforçar sua tese, que a tributação em questão não pode se tratar de equivalência patrimonial em face da impossibilidade normativa da tributação desta que não pode ser levada a resultado. Alega que em outubro/2010 modificou a sua nacionalidade ao sair do Principado de Luxemburgo para a Espanha. Invoca, então, que estava acobertada pelos tratados firmados pelo Brasil com Luxemburgo e com a Espanha para evitar a dupla tributação.

Alega que o fato de uma empresa ser controlada por outra não a faz de um estabelecimento permanente para fins de possibilitar a tributação destes rendimentos como lucro da controladora. Assim a empresa controlada, detendo personalidade jurídica própria não pode se considerar estabelecimento para fins de tributação. Entende que o tratado quis distinguir a simples filial de uma empresa independente, mesmo que controlada.

Entende, com base na doutrina alemã, que a cláusula 7a. foi estabelecida especificamente para impedir a forma de tributação pelo órgão, conforme imposta pela MP 2.158-35.

Segue, demonstrando ser ilegal a autuação em face do art.7º dos tratados para evitar dupla tributação ao alegar que o que se está tributando é o próprio lucro da controlada no exterior que já havia sido tributado pelo país de origem. Entende que o argumento da fiscalização e da decisão de Piso de que o que se está tributando é outra empresa pe um mero sofisma para viabilizar a tributação pretendida no Brasil.

Apresenta como demonstração da incorreção da interpretação o fato de que as *CFC rules*, ao permitirem a tributação dos lucros da controlada quando esta se situe em país de tributação nula ou ínfima em relação ao país da controladora. Assim a legislação brasileira sequer adota esta hipótese de tributação excepcional para controladas situadas em países de tributação favorecida. Entende, por isso, que a lei brasileira não é anti-elisiva mas sim puramente arrecadatória.

Apresenta precedentes judiciais que embasam todo o seu entendimento quanto à incompatibilidade da norma com os tratados.

Em novo ponto passa a tratar da isenção dos lucros no tratado com a Espanha. Entende que o lucro, quando for distribuído, também não poderá ser tributado tendo em vista que sofrerão tributação na fonte de 15% e esta não poderá ser compensada compensada no Brasil uma vez que o Brasil optou pelo método de isenção como forma de eliminar a dupla tributação. Assim, os dividendos estariam isentos quando recebidos pela controladora nacional.

Apresenta precedentes de julgados administrativos a corroborar suas hipóteses.

Aplicação do tratado com a Espanha em relação à CSLL. Neste sentido entende que o tratado para evitar a dupla tributação aplica-se aos tributos existentes e aos que

forem posteriormente criados. Assim, a ilegalidade também se apresenta em relação ao auto de CSLL.

2. Erro na quantificação da base de cálculo

Alega que os valores de resultado obtidos pela fiscalização por meio do sistema SAP possuem diversas distorções em relação às demonstrações financeiras elaboradas segundo a legislação do país de domicílio da controlada.

Entende que houve erro na manutenção da tributação dos lucros, na CSN AMERICAS, do valor correspondente ao aumento de capital informal da CSM FINANCE UK. Alega que o valor em questão registrado nas demonstrações financeiras consolidadas da CSN AMERICAS foi um aumento patrimonial sem a correspondente emissão de ações e alteração da conta de capital social.

Este valor referiu-se ao perdão da dívida da CSN FINANCE UK pela CSN IBERIA e, conforme a legislação espanhola esta operação teria um efeito de distribuição presumida de dividendos para a CSN BRASIL e, de outro lado, contribuição presumida da CSN BRASIL para a CSN AMERICAS. Segundo seu entendimento tal circunstância dá margem ao aumento de capital informal, figura inexistente no direito brasileiro.

Entende que este valor de aumento do capital no montante de US\$ 51.866.216,00 não deve transitar por resultado. Este fato teria sido bem compreendido pela relatora da Delegacia de Julgamento que em seu voto vencido trouxe alegações reconhecendo este entendimento de que esta parcela não poderia ser considerada lucro para fins de tributação.

Entende que o voto vencedor se baseia na legislação brasileira e não na legislação espanhola que estabelece que estes valores não devem transitar por resultado e que, assim, seria incorreto. Assim, pede a exclusão desta parcela dos lucros.

3. Indevida Glosa de Despesas com atualização de tributos com a exigibilidade suspensa no cálculo da CSLL

Neste ponto traz extenso arrazoadado no sentido de que na tributação da CSLL não podem ser adicionados os valores que são deduzidos como despesas de atualização monetária.

Entende a recorrente que não existe, na legislação da CSLL, possibilidade de se incluírem tais valores na tributação, contestando não só o entendimento da fiscalização como o da turma da Delegacia de Julgamento.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

Da análise dos fatos que motivaram a autuação percebemos que o objeto da análise prende-se mais à análise interpretativa da normas jurídicas postas do que à análise dos fatos apontados.

A interpretação jurídica, no entanto, engloba maiores dificuldades. Alguns pontos devem ser levantados e para os quais iremos deter nossa análise para chegar a uma conclusão final:

- Existe compatibilidade das normas que instituíram a tributação dos lucros de controladas no exterior com as normas de vedação da cláusula 7a. do Tratado Modelo para evitar bi-tributação da OCDE?

- Se houver a compatibilidade entre a norma local e o tratado, a tributação dos lucros deve ocorrer na data de sua apuração ou apenas quando de seu pagamento?

- No caso da CSLL, acaso mantida a tributação do IRPJ, deve incidir o mesmo tratamento para a CSLL?

Para responder a estes questionamentos de acordo com o nosso entendimento, passemos a analisar as argumentações de recurso em face de nosso entendimento e dos precedentes deste CARF.

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 empresa 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 resultados apurados no ano-calendário de 1993, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País ([Lei nº 8.383, de 1991, art. 75](#));

*XXVII - os lucros efetivamente **recebidos pelos sócios, ou pelo titular de empresa individual**, até o montante do lucro presumido, diminuído do*

imposto 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 destros 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 não 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.

Do exposto, com base em todos os fundamentos acima apresentados voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para acatar a possibilidade de tributação dos lucros advindos de controladas sediadas no exterior.

Do Momento da Ocorrência da Tributação dos rendimentos

Com relação à alegação de que, mesmo sendo possível a manutenção da tributação, deveria esta ser desconsiderada tendo em vista que os lucros passíveis de tributação

não foram disponibilizados à empresa, apenas apurados pela controlada no exterior, deve-se considerar que, após a edição da Lei Complementar nº 101/2001, foi aclarada a possibilidade de o legislador ordinário a possibilidade de estabelecer, em relação aos rendimentos e receitas auferidos no exterior, as condições e momento em que se dará sua disponibilidade para fins de incidência do imposto.

Assim é que, legislando dentro dos limites estabelecidos pela Lei Complementar, foi instituída a possibilidade de tributação dos lucros apurados no exterior por sociedades controladas. Partilhando do entendimento já apresentado em julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF, utilizo, como fundamento de decidir, as razões apresentadas no acórdão nº 9101-002.330, de 04 de maio de 2016, conforme abaixo.

".....A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Assim, entende-se que a argumentação trazida pelo recorrente para tentar afastar *ab initio* (a partir da edição da Lei n. 9.249/1995) a tributação do lucros de controladas e coligadas no exterior é totalmente improcedente, sob este aspecto.

Instrução Normativa SRF 38/1996 regulamentou a Lei n. 9.249/1995 (considerando o efetivo pagamento ou creditamento para efeito de tributação) e depois a Lei 9.532/1997 estabeleceu, também neste sentido, que os rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, por PJ no Brasil, seriam tributados quando disponibilizados (lucro das filiais e sucursais continuaram a ser tributados na apuração, quando do balanço). Tratando-se, portanto, de mera norma de tributação universal, sem efeitos de norma CFC (destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas). Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

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

...

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Entende-se que esses dispositivos não trouxeram, de fato, nenhuma novidade, mas apenas deixaram mais claras as possibilidades legais. Assim, se não havia problemas desde a edição da Lei n. 9.249/1995, com a edição da Lei Complementar n. 101/2001, que introduziu as modificações transcritas acima no CTN, nenhuma dúvida poderia haver com relação à possibilidade de lei ordinária definir o momento em que se pode tributar os lucros no exterior (que representam uma variação patrimonial positiva do investidor domiciliado no Brasil), e então sobreveio o art. 74 da Medida Provisória n. 2.15834, de 27 de julho de 2001, que foi “cristalizada” como MP n. 2.15835/2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda à Constituição n. 32/2001), e que tem a seguinte redação

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Deve-se deixar claro e cristalino que esta forma de tributação é possível, corriqueira e constitucional em face da CF/88. Trata-se da prática corrente de tributação internacional, embora a lei brasileira (art. 74 da MP n. 2.15834/2001) tenha fugido um pouco dos padrões internacionais ao tributar antecipadamente à distribuição tanto os lucros decorrentes de rendas ativas quanto de rendas passivas, de maneira genérica. Contudo, não há como fugir do fato de que renda é renda (independentemente de sua natureza jurídica, cláusula *non olet*). Assim tributar ou não determinada modalidade de renda é meramente uma questão de política tributária.

Por outro lado o STF ao julgar o art. 74 da MP n. 2.158-35/ 2001 (ADIn 2.588/DF) deixou bem claro que esta forma de tributação é constitucional, ou seja, é possível se tributar os lucros da controlada no exterior ainda que não distribuídos ao beneficiário efetivo residente no Brasil, i.e., ainda que não efetivamente distribuído ao controlador ou possuidor das cotas e capital residente no Brasil. O STF, por outro lado, restringiu a tributação das coligadas, entendendo constitucional somente se a investida estiver operando em paraísos fiscais (um arroubo de legislador positivo interferindo em atribuições constitucionais típicas de outros poderes do Estado, mas a decisão é definitiva neste aspecto).

De lembrar, por oportuno, que o STF não decidiu sobre o efeito da incidência das convenções para evitar a dupla tributação, mesmo porque há dúvidas se este tema é matéria de índole constitucional.

Discutiu-se muito a respeito da eficiência econômica da norma, mas isto, como já foi dito, é uma questão de política tributária. Se o efeito econômico da norma é ruim para a internacionalização das empresas brasileiras, é uma questão de opção do legislador, que apenas a torna questionável do ponto de vista de política tributária. A norma é constitucional, o STF não afastou a tributação dos lucros das controladas no exterior, ainda que não distribuídos.

A norma brasileira atua da mesma forma como faz também grande parte dos países, por via das denominadas normas CFC (de *Controlled Foreign Corporations*), i.e., normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada *ad aeternum*, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.3302.331):

O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.

Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo país ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido. Vale lembrar que os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros. Portanto, o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal. Contudo, isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima – gramatical, histórico e finalístico – para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.

Por outro lado, não se pode considerar alterada a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em virtude dessa decisão tomada pelo legislador. Isso porque a essência da norma CFC foi preservada no citado dispositivo, qual seja: estabelecer um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo

indeterminado da tributação. Diante disso, parece não restarem dúvidas de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, detém a natureza de norma CFC.

Assim, não há como discordar dos argumentos do acórdão recorrido neste sentido, i.e., que se trata, *in casu*, de norma CFC, visando impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior, e que está perfeitamente compatível com o art. 43 do CTN (fls. e2.1102.115).

Este é o cenário que se nos depara e que, entendo, afasta os argumentos do recorrente de tentar rediscutir a validade *per se* da norma contida no art. 74 da MP n. 2.15834/ 2001, aplicável ao caso em que empresa no exterior é controlada da empresa brasileira contribuinte objeto do lançamento.

Ademais, não procede também o argumento de que a redação do art.74 da MP n. 2.158-35/2001, visa “criar uma aparência de compatibilidade com o art. 43 do CTN” (fl. 2.154, item 35). Como já sustentei, independentemente da existência dos §§ 2º e 3º do art. 43, esta norma do art.74 da MP n. 2.15835/2001 seria válida, pois se destina a evitar, considerando o sistema de tributação universal, que o contribuinte adie indefinidamente a tributação de sua variação patrimonial positiva (fato gerador do imposto de renda) obtida no exterior. Lembro, novamente, que, em relação à pessoa física, desde antes de o CTN em vigor, existe a afetiva incidência do imposto de renda em bases universais, nunca tendo sido considerada incompatibilidade com o CTN.

A alteração do CTN só deixou mais clara esta possibilidade que, repito, já existia, i.e., tanto a incidência em bases universais, quanto a possibilidade de tributar sua variação patrimonial positiva obtida no exterior, ainda que não efetivamente distribuída ao seu beneficiário efetivo domiciliado no Brasil.

Nos itens 36 a 48 (fls. 2.155/2157) do recurso, a recorrente ainda discutindo o art. 74 da MP n. 2.15835/ 2001, agora, sob o ângulo do objeto da tributação e sua “qualificação face aos tratados” enumera alguns argumentos, com os quais não concordo, pelas razões adiante expostas.

Nos itens 36 a 44 o recorrente constrói o argumento no sentido de que o art. 74 da MP n. 2.15835/ 2001 e o § 4º do art. 1º da IN SRF 213/2002 (que regulamenta o dispositivo da MP) mostrariam que se trata de uma “ficção legal”, e cita um trecho do Ac. Recorrido, que utiliza a expressão “disponibilização ficta”, para, em seguida, afirmar que o acórdão está equivocado, pois o que se tributa é “o lucro apurado pela controlada no exterior.”

Veja-se que está correto o acórdão quando diz que o que se tributa é a “disponibilização ficta”, que deve ser entendida aqui como disponibilização presumida, e isto não está em desacordo com o a afirmação de que o que se tributa é “o lucro apurado pela controlada no exterior.”

Claramente o que se tem aqui é um erro no que se refere ao correto sentido do Ac. recorrido.

Não se trata de uma questão de linguagem, de como exprimir o que seria uma ficção legal, mas de entendimento da linguagem. Efetivamente o que se tributa, é o que diz o literalmente o art. 74 da MP n. 2.15835/2001, são os lucros da controladora ou investidora brasileira auferidos por controlada ou coligada no exterior, os quais “serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada”. Ou seja, a tributação é do lucro da empresa brasileira, que corresponde ao lucro da controlada ou investida no exterior, assim não há ficção na Lei; mas, sim, a disponibilização é presumida, pois ela efetivamente não ocorreu; aliás, se tivesse ocorrido a efetivamente a disponibilização não se precisaria da norma do art. 74 nessas situações.

Assim, não se trata de tributação em decorrência de distribuição ficta, conforme entendeu o recorrente, mas tem o mesmo efeito desta, no sentido de distribuição presumida, e é por isto que a remessa ao art. 25 da Lei n. 9.249/1995, integrando o corpo normativo do art. 74 da MP n. 2.15835/2001 faz sentido."

Por estas razões, à luz dos argumentos acima apresentados, entendo que a discussão apresentada pelo recorrente acerca do fato dos lucros não terem sido efetivamente pagos à controladora brasileira não pode se sustentar quando a norma legal, devidamente suportada em possibilidade estabelecida pela Lei Complementar, estabelece como fato gerador da obrigação tributária nestes casos a data da publicação do balanço que apurou os lucros.

Por todas estas razões nego provimento também quanto a este ponto.

No caso da CSLL, acaso mantida a tributação do IRPJ, não deve incidir o mesmo tratamento para a CSLL.

Em relação à possibilidade de tributação, com base na CSLL, em face dos mesmo lucros advindos de controlada sediada no exterior, entendo que a análise, neste ponto segue o mesmo sentido do que foi apresentado como fundamento para a manutenção do lançamentos relativo ao IRPJ.

Isto porque as normas de tributação impostas pela Lei nº 9.249/95 e na MP 2.158-35 estabelecem normas de tributação para o IRPJ e para a CSLL. Assim, os fundamentos acima utilizados que justificam a tributação na hipótese do IRPJ se aplicam, por decorrência, para admitir a possibilidade de tributação por parte da CSLL.

Por isso, remetendo para os mesmos fundamentos apresentados no item relativo à análise da tributação do IRPJ, voto por negar provimento ao recurso neste item.

Erro na quantificação da base de cálculo

Alega que os valores de resultado obtidos pela fiscalização por meio do sistema SAP possuem diversas distorções em relação às demonstrações financeiras elaboradas segundo a legislação do país de domicílio da controlada.

Entende que houve erro na manutenção da tributação dos lucros, na CSN AMERICAS, do valor correspondente ao aumento de capital informal da CSN FINANCE UK. Alega que o valor em questão registrado nas demonstrações financeiras consolidadas da CSN AMERICAS foi um aumento patrimonial sem a correspondente emissão de ações e alteração da conta de capital social.

Este valor referiu-se ao perdão da dívida da CSN FINANCE UK pela CSN IBERIA e, conforme a legislação espanhola esta operação teria um efeito de distribuição presumida de dividendos para a CSN BRASIL e, de outro lado, contribuição presumida da CSN BRASIL para a CSN AMERICAS. Segundo seu entendimento tal circunstância dá margem ao aumento de capital informal, figura inexistente no direito brasileiro.

Entende que este valor de aumento do capital no montante de US\$ 51.866.216,00 não deve transitar por resultado. Este fato teria sido bem compreendido pela relatora da Delegacia de Julgamento que em seu voto vencido trouxe alegações reconhecendo este entendimento de que esta parcela não poderia ser considerada lucro para fins de tributação.

Entende que o voto vencedor se baseia na legislação brasileira e não na legislação espanhola que estabelece que estes valores não devem transitar por resultado e que, assim, seria incorreto. Assim, pede a exclusão desta parcela dos lucros.

Com relação a este item, vamos iniciar com a transcrição de trecho do voto vencido formulado pela julgadora Maria Lucia Aguilera, quando da análise do processo na Delegacia de Julgamento por ocasião da análise da impugnação.

"De acordo com aditamento à impugnação apresentado pela empresa, remanesceria em discussão apenas o montante tributável relativo ao lucro apurado no exterior pela **CSN Américas** (antiga **CSN Panamá**), em destaque na planilha acima.

Para a contribuinte, deveria ser excluído do montante tributável de USD 87.043.000,00, o valor de USD 51.866.316,00, relativo a perdão de dívida da **CSN Finance UK** (beneficiária do perdão), sediada no Reino Unido (beneficiária), e 100% de titularidade da **CSN Américas**, pela **CSN Ibéria** (cedente do perdão), porque, segundo as regras contábeis do país de domicílio da **CSN Américas** (Espanha), esta operação, realizada entre partes relacionadas, deveria ser considerada como um aumento informal do capital social, sem trânsito por contas de resultado

A fiscalização não apenas atestou a ocorrência e o valor do perdão da dívida da **CSN Finance UK** (beneficiária do perdão), subsidiária integral da **CSN Américas**, pela **CSN Ibéria** (cedente do perdão), mas concluiu que a diferença entre o lucro apurado nas demonstrações financeiras apresentadas de fls. 1833 (US\$ 87.043.000,00 ou € 64.930.640,04) e 1838 (€ 30.295.000 ou US\$ 40.612.069,80) era decorrente do valor de US\$ 51.866.000,00 de

perdão de dívida concedido intragrupo, com algumas diferenças de valores consideradas justificadas pela fiscalização).

Todavia, não admitiu a validade do lucro no exterior, apurado pela **CSN Américas, com base na legislação espanhola**, porque segundo os preceitos da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, as contas e subcontas das demonstrações financeiras da controlada estrangeira *deveriam ser classificadas, segundo as normas da legislação comercial brasileira*, para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Nas palavras da fiscalização:

Portanto, se o ajuste foi feito para atender as regras da legislação brasileira, esta é a demonstração de resultado hábil para efeito de tributação da controladora brasileira, a qual atende ao disposto no § 2º do art. 6º da IN SRF nº 213/02, e não a demonstração original espanhola, que, embora siga as regras da legislação do país de domicílio e tenha servido de base para a elaboração da demonstração traduzida, não contempla o referido ajuste.

Para a fiscalização, como o perdão de dívida representa um acréscimo patrimonial, configura **receita tributável pela legislação brasileira**, e deve ser adicionado ao lucro apurado pela **CSN Américas** sediada na Espanha.

Em discussão e em contraposição, os preceitos do *caput* e seus §§ 1º e 2º do art. 6º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, assim como do art. 25, §2º, I da Lei nº 9.249, de 1995, *verbis*:

Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

*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)

(...)

§ 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;

É apenas aparente a contradição entre os preceitos do art. 6º, *caput*, da IN SRF nº 213, de 2002, de que “as demonstrações financeiras das (...) controladas(...) no exterior, serão elaboradas **segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio**” e do art. 25, §2º, I da Lei nº 9.249, de 1995, de que “as (...)controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, **segundo as normas da legislação brasileira**”.

Distingue-se, de um lado, a elaboração das demonstrações financeiras, e por consequência, a apuração dos lucros, segundo as normas da legislação do país de domicílio da controlada; e de outro, a demonstração dos lucros apurados, segundo as normas da legislação brasileira.

Essa foi a interpretação adotada pela RFB, quando orientou no §2º do art.

6º da IN SRF nº 213, de 2002, que “*as contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela (...) controlada (...) no exterior (...) deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira (...)*”.

No mesmo sentido se pronunciou Douglas Yamashita¹⁰, tendo ainda em conta que, nos termos do art. 11 da Lei de Introdução ao Código Civil (atual Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), “*as sociedades (...) obedecem à lei do Estado em que se constituírem*”.

Por conseguinte, no Brasil, as demonstrações financeiras das sociedades controladas sediadas no exterior devem obedecer à legislação comercial do país de seu domicílio de constituição, sendo a legislação contábil brasileira e seus princípios contábeis geralmente aceitos aplicáveis apenas na inexistência de legislação contábil estrangeira, exatamente como previsto no art. 6º, §1º da IN SRF nº 213, de 1992, e defendido pela Impugnante.

Na legislação atualmente em vigor, há maior clareza a respeito dessa questão, tendo o art. 95 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, incluído o §7º no art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, para dizer expressamente que os lucros auferidos no exterior pelas controladas e coligadas, a serem computados na determinação do lucro real da controladora, em 31 de dezembro, *devem ser apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio*.

Nesse aspecto, não houve qualquer inovação em relação à legislação anteriormente em vigor, consentânea, inclusive, com a interpretação adotada pela IN 213, de 2002, e já acima exposta.

Diante disso, não se pode admitir a inclusão no montante tributável relativo ao lucro apurado no exterior pela **CSN Américas** de rubricas (*in casu*, perdão de dívidas, que se configurou como receita não dela própria, mas de controlada, a **CSN Finance UK**, beneficiária do perdão) que, **segundo a legislação da Espanha**, não integravam o resultado da empresa.

Segundo explicou a Impugnante, **o ajuste teria sido efetuado para atender às regras da legislação brasileira**, provavelmente relativa à apuração do resultado da equivalência patrimonial do investimento, conforme art. 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, *verbis*:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

*I - o valor do patrimônio líquido da **coligada** ou da **controlada** será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;*

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;*
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;*
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.*

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Note-se: para fins de determinação do resultado da equivalência patrimonial a ser registrado na contabilidade da controladora, no Brasil, o valor do patrimônio líquido da controlada no exterior, deve ser determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado com **observância das normas da legislação brasileira**.

Para dar cumprimento a tais determinações, é que teriam sido elaborados os demonstrativos que a Impugnante denominou **SAP contábil**, no qual foi acrescido ao lucro apurado pela **CSN Américas** de 30.295 milhões de euros, a receita de perdão do perdão de dívida da controlada **CSN Finance UK**, no valor de US\$ 51.866.000,00.

Diante desse quadro, impõe-se retificar também o montante tributável relativo ao lucro no exterior apurado pela **CSN Américas** para R\$ 67.497.260,00, resultado da conversão do lucro apurado na demonstração financeira de fl. 1838 no valor de € 30.295.000,00 pela taxa de câmbio de R\$ 2,228."

Tal entendimento, no entanto, não foi aceito na própria Delegacia de Julgamento, tendo restado vencido este voto e como vencedor, foi lavrado o seguinte voto.

No voto vencedor prolatado pela Delegacia de Julgamento o entendimento acolhido seguiu na linha de que o valor em questão, por se tratar de perdão de dívida tem a mesma natureza de um acréscimo patrimonial. Embasou este entendimento com as normas da contabilidade brasileira que estabelecem o perdão de dívidas como um acréscimo patrimonial com influência no resultado do exercício.

No voto vencedor foi consagrado o entendimento exposto pela fiscalização no relatório de diligência de fls.2800/2805.

Analisando os termos da diligência verificamos que assim consta da informação da fiscalização:

Sendo assim, pode-se concluir que a diferença efetivamente relevante entre os valores dos dois balanços (Anexo I: Auto de Infração, fls. 1.833 / Anexo II: Impugnação, fls. 1.838) origina-se do valor de US\$ 51.866 mil de perdão de dívida junto à empresa CSN Ibéria.

A fiscalizada invoca o art. 6º da IN SRF nº 213/02 na impugnação (item 127, fls. 1.559) ao argumentar que o lançamento fiscal deveria ter se baseado nas demonstrações financeiras juntadas na impugnação (Anexo II), uma vez que tal dispositivo determina que as demonstrações financeiras das controladas no exterior devem seguir as normas da legislação comercial de seu país de domicílio. Na resposta à intimação inaugural (fls. 1.893), a fiscalizada informa que, segundo as regras contábeis do seu país de domicílio (Espanha), esta operação seria considerada como aumento informal do capital social, por se tratar de operação entre partes relacionadas, razão pela qual **não** consta na DRE (apenas no Patrimônio Líquido).

Entretanto, a própria fiscalizada, no mesmo documento, informa que o perdão da dívida de US\$ 51.866 mil integra o resultado do exercício na demonstração do SAP Contábil *"por ter sido feito um ajuste segundo as regras contábeis brasileiras"*. Ora, o § 2º do mesmo art. 6º da IN SRF nº 213/02 invocado pela empresa determina que as contas e subcontas das demonstrações financeiras da controlada estrangeira deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme se vê abaixo:

"Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio. (...)

*§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da **legislação comercial brasileira**, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL." (grifos não originais)*

Portanto, se o ajuste foi feito para atender as regras da legislação brasileira, esta é a demonstração de resultado hábil para efeito de tributação da controladora brasileira, a qual atende ao disposto no § 2º do art. 6º da IN SRF nº 213/02, e não a demonstração original espanhola, que, embora siga as regras da legislação do país de domicílio e tenha servido de base para a elaboração da demonstração traduzida, não contempla o referido ajuste.

Cabe ressaltar que o perdão (ou remissão) de dívida representa um acréscimo patrimonial para aquele que tem sua dívida perdoada e, conseqüentemente, considera-se como receita tributável pela legislação brasileira. Vide trecho da Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 306, de 31/08/2007, que esclarece os reflexos contábeis e tributários do perdão de dívida:

"11.4 In casu, vê-se claramente que quando há extinção de um passivo (obrigação), sem o desaparecimento concomitante de um ativo, de igual ou superior valor, é inegável a ocorrência de um acréscimo patrimonial. Logo, o perdão (remissão) da dívida há de ser reconhecido como receita, o que repercute no lucro líquido positivamente.

11.4.1. Quando do empréstimo, houve uma transferência financeira da credora para a devedora, cujo lançamento contábil a ser efetuado por esta (que é a consulente) é de natureza qualitativa (sem acréscimo patrimonial), uma vez que há um concomitante aumento de ativo (bens e direitos) e passivo (obrigações). Como exemplo, segue o lançamento contábil efetuado pela devedora (consulente):

*Débito : Caixa (aumento de conta patrimonial do Ativo – natureza devedora)
500 Crédito : Empréstimos (aumento de conta patrimonial do Passivo –*

natureza credora) 500 11.5. Quando ocorre o perdão da dívida, é inegável que há um acréscimo patrimonial por parte da devedora (consulente), pois simplesmente desaparece tão-somente um passivo (obrigação). Por certo, a contrapartida do lançamento contábil em que ocorre a baixa da obrigação é uma conta de resultado credora (receita operacional), como por exemplo se depreende do lançamento abaixo:

Débito : Empréstimos (redução de conta patrimonial do Passivo – natureza credora) 500

Crédito : Receita de Perdão de Dívidas Contraídas (Receita Operacional - aumento de conta de resultado – natureza credora) 500

11.6. Destarte, é irrefutável o acréscimo patrimonial (renda proveniente de disponibilidade, no caso econômica) por parte da devedora, que é a presente consulente, do qual há o inexorável surgimento de capacidade contributiva objetiva. Uma vez que tal acréscimo patrimonial advém de uma receita, depreende-se que foi concretizado um fato que influenciará na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois houve aumento do lucro líquido (ou redução do prejuízo contábil). A tal fato dá-se o nome de “insubsistência do passivo” (desaparecimento de uma obrigação, constante do Passivo), que é um fato modificativo aumentativo do patrimônio (aumento de disponibilidade de recursos – acréscimo patrimonial – sem obrigação comutativa). (...)”

Dadas as informações apresentadas pela fiscalização na diligência solicitada pela DRJ, juntamente com os votos vencedor e vencidos daquela delegacia, quedamos em relevante dúvida acerca de qual valor deveria ser efetivamente considerado como lucro auferido pela controlada CSN AMERICAS para fins de aplicação da tributação da parte cabível à sua controlada no Brasil.

Inicialmente não conseguimos, diante da divergência dos valores constantes nas diferentes demonstrações, qual teria sido o efetivo lucro apurado na CSN AMERICAS. Finalmente, consultando o relatório de diligência fiscal e confrontando com as demonstrações originais auditadas temos que o valor do lucro apurado no exterior é o seguinte:

- Lucro sem incluir o perdão da dívida	EU\$ 30.295 mil
	US\$ 40.510 mil
	R\$ 67.497.260,00
- Lucro incluindo perdão da dívida =	EU\$ 65.093 mil
	US\$ 87.043 mil
	R\$ 145.031.046,60

A diferença dos montantes considerados deve-se ao reconhecimento, na versão do balanço elaborada de acordo com os critérios da legislação nacional, do reconhecimento, como receita, do perdão da dívida da CSN FINANCE.

Entretanto, no balanço elaborado e auditado no exterior, conforme informação da própria fiscalização, este perdão de dívida foi registrado apenas em conta patrimonial, sem repercutir na demonstração do resultado do exercício. Veja-se excerto abaixo:

No relatório de auditoria relativo à controlada CSN Ibéria, consta na pág. 4 (fls. 1704) a informação de que houve acordo mediante o qual esta perdoou dívida da empresa CSN Finance (UK) Limited no valor de US\$ 51.866.316. A referida empresa, localizada no Reino Unido, era subsidiária integral da CSN Américas, o que justifica o fato do perdão de dívida daquela ter sido creditado no Patrimônio Líquido desta. Conforme o relatório de auditoria da CSN Américas, pág. 50 (fls. 1.771), a CSN Finance (UK) Limited foi dissolvida em 13/10/2012.

Temos, então que os lucros no exterior que foram apurados pela controlada montam em EU\$ 30.295. Somente quando foi feita sua conversão para os critérios da contabilidade brasileira é que o valor do perdão da dívida foi classificado em conta de receitas. Assim, a explicação da recorrente foi corroborada pela fiscalização, razão pela qual devemos nos deter apenas em considerar qual será o valor do lucro a ser considerado para fins de apropriação do lucro a ser reconhecido pela controladora brasileira.

Neste sentido entendo ser melhor adequado o entendimento apresentado no voto vencido da Delegacia de Julgamento. O que se leva à tributação na controladora brasileira é o lucro auferido no exterior. Este, sem sombra de dúvidas é de EU\$ 30.295. A fiscalização, ao justificar o valor da autuação conforme as normas do parágrafo 2º, do art. 6º, da Instrução Normativa nº 213/2002 indica, baseada nesta norma, que as contas e subcontas das demonstrações estrangeiras serão classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira.

Ocorre, no entanto, que reclassificar as contas do estrangeiro de acordo com as nossas normas não implica em tributar valores não tributados na apuração do exterior.

Conforme pudemos ver a própria fiscalização reconhece que a diferença de valores decorre do perdão de dívida que, na legislação do exterior não influi na apuração dos resultados e que, em nosso sistema, deve ser reconhecido como receita. Assim, em verdade quando, do lucro apurado no exterior, realizamos um acréscimo com o reconhecimento de receitas que não existiam na apuração original, estamos, em verdade, modificando a natureza das contas existentes na apuração original e não simplesmente realizando a conversão para o sistema pátrio.

É evidente que a classificação das contas utilizadas na contabilidade estrangeira para a nossa contabilidade é uma tarefa difícil, vez que os sistemas trabalham com contas distintas. No entanto não se pode alterar a natureza de uma conta. Uma conta de receita será sempre de receita. Uma de despesas será sempre de despesa e uma patrimonial assim permanecerá.

Neste sentido, se a conta que registrou o perdão da dívida no estrangeiro é de natureza patrimonial e, desta forma, não trouxe influência na apuração do resultado do exercício. Não podemos modificar a natureza desta conta, utilizando os critérios da nossa contabilidade, para majorar as receitas originalmente percebidas e, em consequência, o lucro auferido.

Assim, entendo que o valor do lucro apurado no exterior pela CSN AMERICAS que deve ser apropriado pela controladora brasileira deve ser o apontado na demonstração do resultado apresentada no exterior, qual seja EU\$ 30.295, equivalente a R\$ 77.533.786,60. em 31/12/2010 e, sobre este valor deve ser calculada a infração.

Desta forma, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para reduzir o montante do lucro tributável oriundo da controlada CSN AMERICAS para o valor de R\$ 77.533.786,60.

3. Indevida Glosa de Despesas com atualização de tributos com a exigibilidade suspensa no cálculo da CSLL

Neste ponto o TVF traz extenso arrazoado no sentido de que na tributação da CSLL não podem ser adicionados os valores que são deduzidos como despesas de atualização monetária. Entende a recorrente que não existe, na legislação da CSLL, possibilidade de se incluírem tais valores na tributação, contestando não só o entendimento da fiscalização como o da turma da Delegacia de Julgamento.

Em relação a este ponto, trago trecho do TVF relativos à autuação.

"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 FIPECAFI – 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, consequentemente, 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 meus)

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:

CAPÍTULO III

Do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

(...)

SEÇÃO III

Do Regime de Tributação com Base no Lucro Real

(...)

SUBSEÇÃO I

Das Alterações na Apuração do Lucro Real

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."

Do entendimento apresentado pela fiscalização não vislumbro irregularidades, tanto que já me posicionei neste sentido nesta mesma turma. A atualização dos valores de tributos que se encontram com exigibilidade suspensa não constitui uma despesa efetiva e, em consequência dedutível, enquanto não decidida em definitivo a ação ou enquanto a empresa dela não desistir. A suspensão da exigibilidade traz o requisito de incerteza da despesas o que não permite sua dedução para fins de apuração do lucro.

Neste sentido, transcrevo voto da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido nos autos do acórdão nº 9101003.069, de 13 de setembro de 2017, da lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, do qual me sirvo dos mesmos fundamentos para embasar este voto.

A questão sobre a dedutibilidade de tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa, no que toca à base de cálculo da CSLL, gira em torno da incidência ou não do inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, que ved a dedução de provisão que não esteja expressamente autorizada:

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:

.....

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)

Em relação a esse ponto, é relevante destacar que o conceito de provisão abarca situações variadas.

O que caracteriza uma provisão é sua correspondência a situações sobre as quais paira algum grau de incerteza quanto à existência, ao valor, ao vencimento, etc., de uma obrigação ou de uma perda patrimonial.

As provisões não abarcam apenas registros de “riscos” de perda patrimonial, como a “provisão para créditos de liquidação duvidosa”.

Há também provisões para encargos sociais e trabalhistas.

Há ainda a própria “provisão para o imposto de renda” constituída no encerramento do período de apuração, quando já consumado o fato gerador.

O próprio texto legal do inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, não restringe o conceito de provisão às provisões para risco de perda patrimonial, que normalmente apresentam um maior grau de incerteza.

Nesse passo, não se pode negar que uma obrigação tributária que está sendo discutida em juízo pelo sujeito passivo e que está com a exigibilidade suspensa no contexto de um processo judicial, possui a característica essencial de uma provisão, que é, no caso, a incerteza quanto à sua própria existência.

É até contraditório que o sujeito passivo questione a existência da obrigação tributária, suspendendo inclusive a sua exigibilidade, e ao mesmo tempo defenda sua dedutibilidade como sendo uma obrigação certa.

Não há dúvida de que o mesmo questionamento que resultou na suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, poderá também resultar na sua própria extinção. Eis aí a incerteza em relação à existência da obrigação, que o Recorrente procura negar.

Em reforço ao que está sendo dito, registro o conteúdo do voto que orientou o Acórdão nº 130100.794, de 17/01/2012, exarado pelo conselheiro Waldir Veiga Rocha, que também colaciona variada jurisprudência sobre o tema:

O ponto central da discussão é a natureza das despesas com provisões para pagamento de tributos discutidos em juízo e cuja exigibilidade estava suspensa, se despesas efetivamente incorridas, como quer a interessada, ou se provisões, como entende o Fisco. Como corolário dessa questão, discute-se também a dedutibilidade, ou não, de tais despesas (ou provisões) para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

A matéria é bastante conhecida, e já foi objeto de apreciação por este colegiado, quando do julgamento dos processos nº 16327.000028/200517 e nº 16327.001299/200671, também sob minha relatoria, resultando, respectivamente, nos acórdãos nº 130100.275, de 09/03/2010, e nº 130100.642, de 04/08/2011.

Por bem refletir meu entendimento sobre o assunto, transcrevo, a seguir, excerto do voto proferido no primeiro processo e reproduzido

o segundo, sendo, em ambas as ocasiões, acompanhado à unanimidade pela Turma.

[...] Com efeito, as despesas com tributos, na situação em que estes estão submetidos ao crivo do Poder Judiciário e com exigibilidade suspensa, não se revestem da certeza e da liquidez indispensáveis a que sejam consideradas despesas incorridas a pagar. Em consequência, suas contrapartidas, registradas no passivo, se caracterizam como provisões para fazer face a evento futuro e incerto.

Não se discute a correção do registro contábil, pertinente à luz dos princípios e convenções da contabilidade, especialmente aquele do conservadorismo. Também não se trata de glosa de despesas tidas por desnecessárias ou não usuais. O ponto central é que as despesas discutidas são incertas tanto para o contribuinte, que as considera indevidas e as discute judicialmente, quanto para o ente tributante, que se vê na dependência de manifestação do Poder Judiciário para que possa exigir o tributo. Isso ficou bem claro no voto condutor do acórdão recorrido, no trecho a seguir transcrito:

13 A obrigatoriedade de pagar os valores dependem de eventos futuros e incertos, ou seja, dependem de decisão judicial. Se for incerto, não pode ser classificado como contas a pagar, que por sua natureza, impõe liquidez e certeza. A provisão, por sua vez, não possui um dos elementos, quais sejam liquidez e certeza, pois se assim fosse, um termo seria sinônimo do outro.

14 Ao interpor a ação judicial, o interessado pretende se ver dispensado do recolhimento do tributo. Para a administração tributária, demonstra que, segundo seu entendimento, o valor não é devido, como também demonstra, para seus sócios e terceiros, que luta para não recolher o tributo. Em suma, tanto o interessado, quanto a administração tributária, não têm certeza sobre seus direitos. Ambos aguardam o pronunciamento do poder judiciário.

Demonstrada a natureza de provisão dos valores ora discutidos, impõe-se sua adição para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, ex vi do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995. Tal foi exatamente o procedimento do Fisco, o qual reputo correto.

[...] A jurisprudência administrativa é farta nessa linha, como se verifica das ementas a seguir transcritas, a título exemplificativo:

CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da

base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Ac. 10194.491, de 29/01/2004. Rec. 136.214. Rel. Cons. Valmir Sandri) (No mesmo sentido, Ac. 103.23.053, de 13/06/2007, Rec. 156.141. Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto) (No mesmo sentido, Ac. 10517.358, de 17/12/2008. Rec. 164.752. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello)

CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 10195.727, de 20/09/2006. Rec. 135.395. Rel. Cons. Paulo Robert o Cortez)

IRPJ — CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais a seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 10196.008, de 01/03/2007. Rec. 151.401. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

CSLL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. ANO-CALENDÁRIO 1998. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II a IV, do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, e stando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL.

(Ac. 10323.031, de 24/05/2007. Rec. 156.083. Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

PROVISÕES — Provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo da CSSL se assim a lei expressamente autorizar. Classificam-se como tais, os elementos do passivo, cuja exigibilidade, montante ou data de liquidação, isolada ou conjuntamente, não são certos e determináveis no período de apuração. Assim, valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, quadram-se nesta classificação e devem ser adicionados à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício. (Ac. 10323.037, de 24/05/2007. Rec. 156.322. Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

CSLL — BASE DE CÁLCULO — DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso II do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95. (Ac. 10808.126, de 02/12/2004. Rec. 139.544. Rel. Cons. Luiz Alberto Cava Macieira)

Esta Primeira Turma da CSRF também já manifestou entendimento de que os tributos com exigibilidade suspensa têm caráter de provisão e, como tais, não são dedutíveis na apuração da CSLL, conforme os seguintes julgados:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. O mesmo ocorre com a provisão para juros sobre contingências fiscais os quais, por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, devem seguir a norma de dedutibilidade do principal. (Acórdão 9101-01.214, de 18/10/2011).

CSLL. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. A. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, do Código Tributário Nacional CTN, são indedutíveis

para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Acórdão 9101001.512, de 20/11/2012).

Mesmo aderindo ao entendimento de que os tributos com exigibilidade suspensa têm caráter de provisão, o que já seria suficiente para o deslinde da controvérsia, há ainda outro aspecto a ser examinado.

É que a questão sobre a dedutibilidade de tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa, no que toca à base de cálculo da CSLL, também costuma ser abordada no contexto das regras previstas no art. 41, § 1º c/c art. 57, ambos da Lei nº 8.981, de 1995:

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. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Há uma linha de entendimento, adotada inclusive pelo voto da relatora, que vê as referidas regras da Lei 9.249, de 1995 (art. 13, I) e da Lei 8.981, de 1995 (art. 41, § 1º, e art. 57) como hipóteses excludentes e antagônicas.

Ou seja, o tributo com exigibilidade suspensa configuraria efetiva obrigação tributária, e não mera provisão. E nesse passo, como obrigação tributária, a regra que poderia incidir seria aquela prevista na Lei 8.981, de 1995, e não a da Lei 9.249, de 1995.

O problema, conforme apontado no voto da relatora, é que o art. 41, § 1º, da Lei 8.981, de 1995, só é aplicável ao IRPJ, de modo que nenhuma restrição legal haveria para que os tributos com exigibilidade suspensa fossem deduzidos da base de cálculo da CSLL pelo regime de competência.

Entretanto, também divirjo da relatora quanto a esse tipo de entendimento.

Não estamos aqui diante de uma situação em que se pretende estender para a CSLL alguma regra que trata de item específico da base de cálculo do IRPJ. Não é esse o caso.

Sabese muito bem que as obrigações tributárias configuram despesa dedutível tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL, e que essa possibilidade de dedução é

prevista individualmente, tanto nas regras que tratam da base de cálculo do IRPJ, quanto nas regras que tratam da base de cálculo da CSLL.

O § 1º do art. 41 da Lei 8.981, de 1995, não criou nenhuma dedução específica para o IRPJ. Esse dispositivo simplesmente definiu um regime (regime de caixa) para o tipo de despesa que está sendo aqui tratado (despesa com tributos), levando em conta que essa despesa pode estar relacionada a uma obrigação tributária com exigibilidade suspensa.

A questão da definição de regime para o reconhecimento de receitas e despesas é tipicamente uma “norma de apuração”, e se encaixa exatamente no escopo do art. 57 da Lei 8.981, de 1995.

Basta ver que, quando é adotado o regime de caixa para o IRPJ (na apuração do lucro presumido, por exemplo) este mesmo regime é adotado para a CSLL, também por força do art. 57 da Lei 8.981, de 1995, e ninguém pensa em alegar que esse dispositivo estaria sendo utilizado para desvirtuar a base de cálculo da CSLL, para acrescentar elementos na base de cálculo da CSLL que não estavam previstos nas suas próprias normas, etc.

Assim, a regra do art. 41, § 1º, da Lei 8.981, de 1995 é perfeitamente aplicável à CSLL.

Não há nenhum antagonismo entre as referidas regras da Lei 9.249, de 1995 (art. 13, I) e da Lei 8.981, de 1995 (art. 41, § 1º, e art. 57).

É preciso ter em mente que a palavra do legislador muitas vezes não esgota as possibilidades de sentido que pode ser a ela atribuído.

É sempre a interpretação das normas que dá o seu conteúdo ao longo do tempo, compondo as aparentes contradições e os excessos normativos.

E quanto à matéria em questão, o sentido das regras contidas na Lei 8.981, de 1995 (art. 41, § 1º) e na Lei 9.249, de 1995 (art. 13, I) é exatamente o mesmo, ou seja, vedar adedução antecipada de tributo com exigibilidade suspensa, dada a sua condição de incerteza.

Nesse contexto, seja como provisão, seja como uma despesa que só pode ser deduzida pelo regime de caixa, os tributos com exigibilidade suspensa não podiam ter sido deduzidos da base de cálculo da CSLL.

Assim, concordando com o entendimento apresentado pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal e baseado nos fundamentos apresentados no voto da Câmara Superior de Recursos Fiscais acima transcrito do qual sigo o entendimento, voto no sentido de negar provimento ao recurso para manter infração neste ponto.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Da análise da impugnação apresentada a Delegacia de Julgamento julgou improcedente a não utilização, por parte da fiscalização do valor relativo à dedução do IRPJ pago no exterior no montante de R\$ 50.295.913,20. Assim se pronunciou a referida decisão a este respeito.

DA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR

Nesse tópico, a fiscalização procedeu à confirmação do imposto pago no exterior, pela **CSN Export**, no total de **R\$ 51.175.718,58**. Entretanto, alertou quanto à possibilidade de utilização para compensação de apenas R\$ 50.295.913,20, haja vista as expressas disposições dos §§ 9º, 10 e 11 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002:

Compensação do imposto pago no exterior com o imposto de renda devido no Brasil

*Art. 14 Omissis
(...)*

§ 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.

A demonstração do limite de compensação também foi providenciada pela autoridade conforme abaixo se reproduz:

Quadro 10:

	CSN	CSN Export
Lucro Real	402.853.820,43	
Lucros no Exterior	-	201.183.652,80
Lucro Real após a inclusão dos lucros no exterior	-	604.037.473,23
IR Devido (15%)	60.428.073,06	90.605.620,98
Adicional (-R\$240mil / 10%)	40.261.382,04	60.379.747,32
IR Total Devido	100.689.455,11	150.985.368,31
LIMITE DE IR A COMPENSAR		50.295.913,20

Todavia, aquela autoridade não admitiu a compensação porque ultrapassado o **limite temporal** previsto no art. 1º, §4º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, *verbis*:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

(...)

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

Nesse aspecto, cumpre dar razão à defesa, haja vista que as disposições expressas do art. 99 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (DOU 14/05/2014), *verbis*:

Art. 99. O prazo de que trata o § 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não se aplica a partir da entrada em vigor do art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Por conseguinte, deve ser admitida a compensação do imposto de renda pago no exterior, no valor total de **R\$ 50.295.913,20**.

Irrepreensível a decisão proferida neste aspecto. A aplicação da norma que limita a compensação foi excluída a partir da edição da MP 2.158-35. Desta forma o direito à compensação dos valores pagos deixou de ter prazo definido, da mesma forma como os prejuízos verificados em exercícios anteriores.

Assim, sem maiores considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário a fim de excluir da autuação de lucros no

Processo nº 16561.720063/2014-74
Acórdão n.º **1401-002.834**

S1-C4T1
Fl. 4.181

exterior o montante de R\$ 77.533.786,60, relativo à redução do lucros tributável da CSN AMERICAS, conforme descrito neste voto e negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator