



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720122/2018-38
RESOLUÇÃO	1302-001.353 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA SIDERURGICA NACIONAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 2.891/2.895) e de

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 2.896/2.900), relativos ao ano-calendário de 2013, reduzindo o prejuízo fiscal do IRPJ e a base de cálculo negativa da CSLL no valor de R\$ 174.366.742,17, relativo a lucros derivados de participação societária em pessoas jurídicas sediadas no exterior.

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações descritas abaixo:

IRPJ:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS

INFRAÇÃO: LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2013	174.366.742,17	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 277 e 278 do RIR/99;

arts. 251 e 394 do RIR/99, combinado com o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01

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

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

CSLL:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

**FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL
INFRAÇÃO: LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR**

Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%/0)
31/12/2013	174.366.742,17	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

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

Art. 30 da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

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

3. De acordo com “Termo de Verificação Fiscal” (e-fls. 148/223), a Fiscalização identificou as seguintes irregularidades: **(i)** os lucros das controladas CSN Américas S.L., CSN Metals S.L. e CSN Mineraias S.L. deveriam ser adicionados ao lucro real da CSN no Brasil; **(ii)** a Contribuinte não observou o disposto no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que presume a disponibilização dos lucros na data do balanço das controladas no exterior; **(iii)** os tratados internacionais (como o Brasil-Espanha) não asseguram isenção, mas apenas evitam dupla tributação jurídica, e que, portanto, a tributação no Brasil era legítima e; **(iv)** a compensação de tributos pagos no exterior não seria possível, pois a CSN teve prejuízo fiscal consolidado, inviabilizando o aproveitamento dos créditos.

4. Com base no relatório do Acórdão recorrido nº 12-108.756, a lide pode ser compreendida a partir do contexto fático-jurídico a seguir delineado:

“Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em regular procedimento de fiscalização para constituir crédito tributário de IRPJ e CSLL, reduzindo o prejuízo fiscal do IRPJ e a base de cálculo negativa da CSLL no valor de R\$ 174.366.742,17, referente ao ano calendário 2013, relacionado a lucros derivados de participação societária em pessoas jurídicas sediadas no exterior.

O termo de verificação fiscal se encontra acostado aos autos às fls. 2904/2928 e apresenta, como segue de forma resumida, a seguinte fundamentação para a exação fiscal:

PROCEDIMENTO FISCAL

Conforme DIPJ ano-calendário 2013, ND 1583312, em suas fichas 34 e 35, as controladas da CSN auferiram os seguintes resultados antes do Imposto de Renda:

Intimada a apresentar maiores esclarecimentos a fiscalizada apresentou a seguinte tabela:

Empresas	Percentual de Participação	DF's Finais			
		Moeda Local		R\$	
		LAIR	Dividendos e Participação Societária	LAIR Tributável	LAIR Tributável
CONSOLIDADO CSN AMERICAS		16.839.575	(8.838.181)	6.001.394	25.327.908
CSN AMERICAS, S.L.	100,00%	2.587.580	(5.074.181)	(2.486.501)	(8.022.695)
CSN EUROPE, LDA	21,74%	5.090.704	-	5.090.704	16.425.155
COMPANHIA SIDERURGICA NACIONAL, LLC	100,00%	552.767	-	552.767	1.234.911
CSN HANDEL GmbH	21,73%	4.668.425	-	4.668.425	15.052.973
CSN HOLDINGS (UK) LIMITED	100,00%	3.862.000	(3.764.000)	98.000	316.197
CSN ACQUISITIONS LIMITED	100,00%	78.000	-	78.000	251.667
CONSOLIDADO CSN Export		(1.187.993)	-	(1.187.993)	(3.833.059)
CSN EXPORT EUROPE, S.L.	100,00%	(238.029)	-	(238.029)	(788.000)
CSN PORTUGAL, LDA	100,00%	(949.964)	-	(949.964)	(3.055.059)
CONSOLIDADO CSN Metals		3.968.536	-	3.968.536	11.828.832
CSN METALS, S.L.	100,00%	1.370.010	-	1.370.010	4.420.336
CSN IBERIA, LDA	23,88%	2.295.527	-	2.295.527	7.406.517
CONSOLIDADO CSN Minerais		34.829.949	-	34.829.949	112.378.831
CSN MINERALS, S.L.	100,00%	(311.000)	-	(311.000)	(1.003.442)
CSN HANDEL GmbH	100,00%	16.815.353	-	16.815.353	54.254.798
CSN EUROPE, LDA	100,00%	18.325.595	-	18.325.595	59.127.537
CONSOLIDADO CSN Steel		(55.822.805)	2.054.254	(53.568.551)	(172.838.930)
CSN STEEL, S.L.	100,00%	(25.829.788)	-	(25.829.788)	(83.339.811)
CSN STEEL HOLDINGS 1, S.L.	100,00%	(1.181.000)	-	(1.181.000)	(3.810.497)
CSN STEEL HOLDINGS 2, S.L.	100,00%	(2.128.000)	-	(2.128.000)	(6.866.992)
LUSOSIDER, AÇOS PLANOS, S.A	100,00%	(2.054.655)	-	(2.054.655)	(6.829.377)
LUSOSIDER, PROYECTOS S.A	100,00%	(2.030.093)	2.054.254	24.162	77.959
CSN RESOURCES S.A.	100,00%	(40.823.284)	-	(40.823.284)	(131.071.028)
STAHLWERK THUISINGEN GmbH	100,00%	10.290.127	-	10.290.127	33.104.298
CSN STEEL COMERCIALIZADORA, S.L.U.	100,00%	570.000	-	570.000	1.830.105
CSN STEEL SECTIONS POLSKA	100,00%	76.996	-	76.996	247.352
CSN IBERIA, LDA	76,12%	7.317.231	-	7.317.231	23.609.047

Portanto, as controladas CSN Américas S.L, CSN Metals S.L e CSN Minerais S.L, obtiveram resultado positivo antes do IR no ano de 2013, cujos cálculos serão efetuados adiante.

Os lucros das empresas localizadas na Espanha devem cumprir o disposto no item 1 do artigo 7º do Tratado para Evitar a Dupla Tributação que foi promulgado pelo Decreto nº 76.975 de 02 de janeiro de 1976, cuja redação referente ao item 1 do artigo 7º, abaixo transcrito, determina:

"Art 7º - lucro das empresas

1.Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de uma estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente."

É preciso deixar bem claro que as convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, como o próprio nome indica, não é tratado internacional destinado a garantir isenção de impostos, mas, sim a evitar a dupla tributação jurídica internacional, portanto, antes mesmo de examinar o inteiro teor do tratado, pode-se concluir que é falsa a assertiva de que o lucro da pessoa jurídica domiciliada em país com acordo com o Brasil somente poderia ser tributado nesse país.

A dupla tributação jurídica internacional está definida no capítulo introdutório dos "Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital, versão traduzida pela Demarest & Almeida Advogados - Julho 2010)

"1 . A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados,

sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos. Seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e serviços e a movimentação de capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.

2. Há muitos os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconhecem a conveniência de esclarecer, padronizar e confirmar a situação fiscal de contribuintes que exerçam atividades comerciais, industriais, financeiras, ou de qualquer outro tipo, em outros países por meio da aplicação por todos os países de soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação.

3. Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional. Conforme recomendação do Conselho da OCDE, os países membros, ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo." (**grifos nossos**).

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

As controladas da CSN que auferiram resultado positivo antes do IR estão sediadas na Espanha. Tais resultados foram obtidos com a consolidação dos resultados das controladas indiretas utilizando seus percentuais de participação.

Nas demonstrações de resultado do exercício de duas controladas, estão incluídos dividendos que influenciaram o resultado antes do IR. A tributação de dividendos é compatível com o artigo 10º dos tratados, que permite a sua tributação pelo Brasil dos dividendos pagos pelas empresas controladas no exterior.

DA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR

O direito à compensação do imposto pago por intermédio das investidas estrangeiras tem previsão no artigo 26 da Lei nº 9.249, de 16/12/1995, transcrito a seguir:

" Artigo 26. A pessoa jurídica poderá compensar 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.

A matéria foi regulamentada pelo artigo 14 da Instrução Normativa nº 213/02, que especifica detalhadamente as condições e os limites para compensação do imposto pago no exterior.

IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR - CÁLCULO DA COMPENSAÇÃO

A fiscalizada apresentou em resposta ao termo de início de fiscalização, documentos referentes a impostos pagos pelas controladas no exterior.

Os impostos sobre a renda pagos no exterior estão sujeitos aos limites dispostos nos parágrafos do artigo 14 da IN SRF nº 213/02, já reproduzidos anteriormente. Em resumo, o cálculo da compensação obedece a estas regras:

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

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

-Limite 2: diferença entre o valor do IR e adicional devidos com e sem a inclusão dos lucros auferidos no exterior;

A seguir, expressos em Reais, elaboramos o demonstrativo de valores máximos a serem compensados no presente auto de infração:

	CSN	CSN Minerals	CSN Americas	CSN Metals
lucro real	(1.154.268.919,81)			
Lucros exterior		112.378.831,38	50.161.089,18	11.826.821,61
Lucro Real com inclusão lucros exterior		(1.041.890.088,43)	(1.104.107.830,63)	(1.142.442.098,20)
IR devido (15%)	0	0	0	0
Adicional -(R\$240mil/10%)	0	0	0	0
IR total devido	0	0	0	0

Verifica-se que a fiscalizada apurou um prejuízo de R\$ 1.154.268.919,81. Deste modo, não há como se proceder à compensação do imposto de renda pago no exterior, uma vez que, após a inclusão dos lucros auferidos individualmente por cada uma das três controladas no exterior que tiveram imposto comprovadamente pago, o resultado da fiscalizada permanece negativo, não

resultando em imposto a pagar, ultrapassando os limites dos parágrafos 9º a 11 do artigo 14 da IN nº 213, que abaixo reproduzimos novamente:

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

Os resultados auferidos no exterior pelas controladas abaixo elencadas e não oferecidos à tributação, já demonstrado nos itens 9.1, 9.2 e 9.3 serão objeto de lançamento de ofício, totalizando R\$ 174.366.742,17 (cento e setenta e quatro milhões, trezentos e sessenta e seis mil, setecentos e quarenta e dois reais e dezessete centavos).

- CSN Minerais S.L.: R\$ 112.378.831,38 (cento e doze milhões, trezentos e setenta e oito mil, oitocentos e trinta e um reais e trinta e oito centavos).

-CSN Américas S.L. : R\$ 50.161.089,18 (cinquenta milhões, cento e sessenta e um mil, oitenta e nove reais e dezoito centavos).

- CSN Metals S.L. : R\$ 11.826.742,17 (onze milhões, oitocentos e vinte e seis mil, setecentos e quarenta e dois reais e dezessete centavos).

Haja vista as infrações tributárias apuradas, o contribuinte foi intimado a fazer as devidas retificações em seu Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

A autuada foi cientificada da autuação de infração em 13/12/2018- fl. 2929. Inconformada com a exigência fiscal, em 14/01/2019, a autuada apresentou, às fls. 2937/3009, Impugnação onde refuta os termos da autuação, conforme segue de forma resumida:

[...]"

5. Em 13.12.2018, a Contribuinte foi cientificada da lavratura dos Autos de Infração, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fls. 2.930/2.931), e entendeu por apresentar Impugnação (e-fls. 2.937/3.009), por meio da qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) a acusação das Autoridades Fiscais é de que a aplicação do artigo 7º do Tratado Brasil-Espanha resta prejudicada em virtude da legislação interna que determina que os lucros auferidos por controladas no exterior sejam adicionados ao lucro líquido da controladora brasileira;
- (ii) a Fiscalização, no entanto, não estende seu raciocínio para justificar tal acusação de "prevalência" do artigo 74 da MP 2.158-35 sobre as disposições do Tratado Brasil-Espanha;
- (iii) a acusação fiscal, sem maiores justificativas, restringe à única alegação de que as *"convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, como o próprio nome indica, não é tratado internacional destinado a garantir isenção de impostos,*

mas sim a evitar a dupla tributação jurídica internacional, portanto, antes mesmo de examinar o inteiro teor do tratado, pode-se concluir que é falsa a assertiva de que o lucro da pessoa jurídica domiciliada em país com acordo com o Brasil somente poderia ser tributado nesse país";

- (iv) ao prevalecer o entendimento das Autoridades Fiscais, haverá uma cristalina situação de dupla tributação jurídica incompatível com os dispositivos do TDT Brasil-Espanha;
- (v) ao dar interpretação distorcida aos termos do TDT Brasil-Espanha as Autoridades Fiscais, além de afrontá-lo, acabam infringindo os próprios artigos 96 e 98 do CTN, já que, na prática, acaba por negar vigência às normas convencionais internalizadas ao nosso ordenamento;
- (vi) o artigo 7º do TDT Brasil-Espanha impede a tributação automática, no Brasil, dos lucros auferidos pelas controladas diretas da Impugnante: CSN Américas, CSN Metals e CSN Minerais;
- (vii) a existência de estabelecimento permanente, assim entendido como aquele estabelecimento sem personalidade jurídica própria (como as filiais, sucursais, agências e representações), é a única exceção à regra geral segundo a qual os lucros de uma empresa só podem ser tributados no país de sua residência. Esse definitivamente não é o caso aqui em debate;
- (viii) as Autoridades Fiscais entendem pelo afastamento do artigo 7º, na medida que aplicam o raciocínio de que o artigo 74 da MP 2.158-35/01 não afronta o tratado, já que o resultado da controlada no exterior seria verificado no Brasil, tratando-se de lucro da empresa brasileira (não da estrangeira, no exterior);
- (ix) recente Acórdão do CARF reconhece que os Comentários da OCDE à sua Convenção Modelo (o modelo padrão para a negociação e assinatura de Tratados Tributários) preveem a possibilidade da aplicação de regras CFC em compatibilidade com os Tratados Tributários. Porém, o Acórdão conclui que a MP 2.158-35/01 não pode ser caracterizada como uma regra CFC, visto que não possui qualquer cunho anti-abusivo;
- (x) de acordo com o Tratado Brasil-Espanha, a distribuição de dividendos por uma empresa residente na Espanha para a sua controladora brasileira poderá estar sujeita ao imposto de renda na fonte pela Espanha à alíquota máxima de 15%. Entretanto, tais rendimentos são isentos de tributação no Brasil (IRPJ e CSLL) como rendimentos da empresa controladora brasileira (art. 10º), desde que a empresa

brasileira detenha 25% ou mais da participação societária na empresa espanhola (parágrafo 4 do artigo 23);

- (xi) a recusa da aplicação do artigo 7 do TDT Brasil-Espanha aos lucros das controladas no exterior, sob o argumento de que a tributação no Brasil recai na pessoa jurídica aqui domiciliada, é aceitar que qualquer Tratado possa ser desrespeitado por um Estado pela simples alteração da sua legislação interna que confira a determinado rendimento tratamento distinto apenas para fugir da aplicação do tratado;
- (xii) o valor dos dividendos recebidos pelas controladas da Impugnante não devem ser considerados para fins de tributação, em razão da aplicação conjunta do disposto nos artigos 10º e 23º no Tratado Brasil-Espanha, mesmo que a tributação no Brasil fosse considerada uma distribuição de dividendos, o sistema de isenção deveria ser adotado como método para evitar a dupla tributação no Brasil, não cabendo a adição dos valores a título de dividendos no lucro líquido da Impugnante.

6. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 10 de julho de 2019, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (“DRJ/RJO”), em Acórdão de nº 12-108.756 (e-fls. 3.695/3.725), entendeu por bem **julgá-la improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) a Impugnante alega erro no valor totalizado do lançamento. Ocorre que ao se verificar o valor registrado no TVF e no Auto de Infração de IRPJ e de CSLL constata-se que o montante coincide com o valor informado pela Impugnante (R\$ 174.366.742,17) não havendo discrepância como afirmado;
- (ii) ao contrário do que a Impugnante alega, a Autoridade Fiscal não adicionou as parcelas de dividendo ao lucro líquido apresentado nas demonstrações financeiras, mas, simplesmente, discordou de que tais valores fossem descontados dos montantes apresentados nas demonstrações financeiras;
- (iii) assim como ocorre no Brasil, o lucro contábil auferido pelas investidoras no exterior segue regras coerentes que impedem que se leve a resultado duas vezes o mesmo montante de lucro;
- (iv) a IN SRF 213/2002, com fulcro na legislação Brasileira (arts. 183 e 248 da Lei 6.404, de 1976), determinou o momento para se levar a resultado os ganhos de capital e rendimentos derivados de participações societárias;
- (v) na legislação brasileira, dependendo do tipo de investimento e sua forma de avaliação (Custo de Aquisição – CA - ou Método da

Equivalência Patrimonial - MEP), os lucros podem ser levados a resultado em dois momentos diferentes: no auferimento do lucro ou no seu pagamento/crédito;

- (vi) caso o investimento seja avaliado pelo MEP, o ganho de capital é registrado quando a investida tem seu Patrimônio Líquido - PL-aumentado. Neste caso, no momento do recebimento dos dividendos correspondentes, o lançamento contábil é feito envolvendo apenas contas patrimoniais com contrapartida na conta investimento em participações societárias. Esse procedimento impede que o lucro passe duas vezes pelo resultado da empresa, aumentando o mesmo indevidamente. Da mesma forma ocorre no caso de investimento avaliado pelo CA. O lucro somente passa pelo resultado no momento do pagamento/crédito dos dividendos;
- (vii) no caso concreto, adotou-se o valor de lucro contábil apresentado nas demonstrações financeiras de resultado das controladas como base para cálculo do lucro adicionado ao lucro real da atuada. Ressalta-se que não houve adição dos dividendos no resultado constante das demonstrações financeiras. O que ocorreu é que não foi aceito que se excluísse do lucro contábil o valor de dividendos. Até porque, os dividendos não o integravam, vez que seu lançamento não passa por contas de resultado no caso de investimento avaliado pela equivalência patrimonial;
- (viii) se houve duplicidade de registros dos valores levados a resultado, é ônus da atuada demonstrar tal equívoco de forma a afastar a regra ordinária de cálculo. E isso não foi demonstrado no presente caso;
- (ix) improcedente o pedido de exclusão dos valores de dividendos do compute de lucros adicionados ao lucro real no caso em tela;
- (x) em face da presunção da constitucionalidade das leis, o dispositivo legal em foco continua sendo aplicável aos lucros auferidos por coligadas em paraísos fiscais (englobados neste conceito os países com regime fiscal favorecido ou cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes), e por controladas em países que não se qualificam como paraísos fiscais, e no tocante a tais lucros, a questão em tela pode ser novamente julgada pelo STF, vez não ter sido alcançada a maioria necessária para declarar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade artigo 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35;

- (xi) plenamente adequada a incidência da disciplina estabelecida no artigo 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35 aos lucros auferidos por controladas em países que não se qualificam como paraísos fiscais.

7. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS SEDIADAS NA ESPANHA. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL, NOS TERMOS ESTABELECIDOS PELO ART. 74 DA MP nº. 2.158-35/2001.

É lícito o computo no lucro real de parcela referente aos lucros auferidos por controladas no exterior. A tributação do lucro real de empresa investidora sediada no Brasil, com base MP 2.158-35/2001, não afronta as determinações de tratado internacional pactuado nos parâmetro a Convenção Modelo da OCDE.

MÉTODO DE APURAÇÃO DO MONTANTE DE LUCRO DE CONTROLADAS NO EXTERIOR A SER ADICIONADO NO LUCRO REAL.

Os critérios estabelecidos pela IN SRF 213/2002 somente podem ser afastados com fundadas provas de equívoco na apuração do montante tributável. É ônus do contribuinte demonstrar o erro do método, sob pena de compelir a autoridade fiscal a extrapolar sua jurisdição de atuação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

8. Em 02.08.2019 a Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 12-108.756, através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), conforme se verifica do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (e-fl. 3.730) e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 3.733/3.810), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação e, ainda, suscitou as seguintes alegações:

- (i) a decisão foi omissa com relação ao tópico trazido pela Recorrente da inaplicabilidade da multa de ofício no importe de 75%, bem como a respeito do recente precedente proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF"), o Acórdão nº 9101-003.664 ("Caso Marfrig"),

- que entendeu pela prevalência dos TDTs sobre a legislação doméstica brasileira no contexto dos lucros auferidos por controladas no exterior;
- (ii)** com relação ao tópico central da discussão (i.e., a tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior), a r. decisão recorrida limitou-se a transcrever o teor do Acórdão nº 1401-0001.526 ("Caso Hispamar") sem ingressar a fundo sobre todos os argumentos trazidos pela Recorrente;
 - (iii)** deixou de enfrentar pontos importantes trazidos na Impugnação, limitando-se a fazer breves considerações para infirmar a aplicação da Solução de Consulta nº 18/2013;
 - (iv)** em relação à tributação dos dividendos distribuídos pelas controladas indiretas à controladas diretas da Recorrente, a r. decisão recorrida nem sequer indicou o argumento da acusação fiscal no sentido de que esse rendimento seria supostamente tributável com base no artigo 100 do TDT Brasil-Espanha, mas na verdade trouxe argumentação completamente nova aos autos, o que importa em alteração do lançamento fiscal e não autorizado pelas regras do processo administrativo fiscal;
 - (v)** diante da ausência de estabelecimento permanente das controladas diretas CSN Americas, CSN Metais e CSN Minerais no Brasil, cabe apenas à Espanha tributar a renda das referidas empresas, sendo vedada a tributação pelo Brasil da renda das referidas controladas no exterior;
 - (vi)** não assiste competência ao Brasil para tributar da Recorrente os lucros das suas controladas diretas, por se tratar de pessoas jurídicas domiciliadas na Espanha, submetidas à competência tributária exclusiva daquele país;
 - (vii)** a recusa da aplicação do artigo 7º do TDT Brasil-Espanha aos lucros das controladas diretas da Recorrente sob o argumento de que a tributação no Brasil recairia na pessoa jurídica aqui domiciliada, é aceitar que qualquer tratado possa ser desrespeitado por um Estado pela simples alteração da sua legislação interna que confira a determinado rendimento tratamento distinto apenas para fugir da aplicação do tratado;
 - (viii)** o resultado apurado (lucro) foi um só, no exterior. Se este ato não ocorreu, não poderá o artigo 74 da MP 2158, sem afronta ao tratado, estabelecer que este lucro se verificou no Brasil e, assim, tributar, por ficção, um lucro que é da sociedade situada no exterior, está fora do âmbito de competência da legislação brasileira;

- (ix) o valor dos dividendos recebidos pelas controladas da Recorrente não devem ser considerados para fins de tributação, em razão da aplicação conjunta do disposto nos artigos 100 e 23º no Tratado Brasil-Espanha;
- (x) dada a ausência de resultado positivo no período, inaplicável a multa de ofício no importe de 75%;
- (xi) entenderam que os lucros auferidos no ano-calendário de 2013 pela CSN Americas, CSN Metais e CSN Minerais, deveriam ser disponibilizados à Recorrente ao final do ano calendário de 2013 e estariam sujeitos ao IRPJ e à CSLL, nos moldes do artigo 74 da MP 2.158-35;
- (xii) a Recorrente não adicionou à apuração do lucro real (i.e., adição fiscal) os lucros auferidos no exterior por suas controladas diretas na Espanha, em obediência ao artigo 7º, do TDT Brasil-Espanha que estabelece a tributação exclusiva do lucro das residentes naquele país (CSN Americas, CSN Metais e CSN Minerais) pelo fisco espanhol.

9. Através do “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 3.846), os autos foram encaminhados à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN para que fosse intimada quanto à interposição do Recurso Voluntário. Na sequência, a PGFN apresentou Contrarrazões (e-fls. 3.847/3.889) em que sustenta, em síntese, as seguintes questões:

- (i) no julgamento da ADI 2.588, a Suprema Corte examinou a questão da tributação em bases universais, tendo como perspectiva a constitucionalidade do artigo 74. Naquela oportunidade, a Suprema Corte afirmou que o dispositivo somente não poderia ser aplicável para coligadas residentes em país sem tributação favorecida. Por seu turno, o STF voltou a se pronunciar sobre o tema após ter concluído o julgamento da ADI 2.588, tendo ratificado o entendimento proferido no citado precedente e avançado em alguns pontos, notadamente no que diz respeito à constitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, quando o caso envolver controladas residentes fora de “paraíso fiscal”. Trata-se do julgamento de dois recursos extraordinários – RE 541090/SC e RE 611586/PR –, sendo que no primeiro analisou-se a situação de uma controlada residente em país sem tributação favorecida, enquanto no segundo tinha-se uma controlada sediada em “paraíso fiscal”;
- (ii) resta evidente a constitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e a sua compatibilidade com os Tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda. A única ressalva encontra-se no entendimento estabelecido pelo STF, no julgamento da

ADI 2.588, e diz respeito às coligadas residentes em países sem tributação favorecida. Contudo, essa última hipótese não se aplica ao caso dos autos;

- (iii)** o objeto da Lei nº 9.249, de 1995, e do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não é o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediada no Brasil. Significa dizer que o enfoque da legislação nacional foi delimitar o conceito de lucro real, incluindo na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas. Implica dizer que os valores disponibilizados pelas controladas ou coligadas estrangeiras devem ser qualificados como lucros da controladora residente no Brasil – nos termos do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;
- (iv)** o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 é direcionado para a pessoa jurídica residente no Brasil, ou seja, ele busca a tributação dos rendimentos da empresa situada no país considerando sua participação nos lucros de sua controlada que se encontra no exterior;
- (v)** o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, constitui apenas uma técnica de tributação. Significa dizer que o propósito dessa norma CFC não é desconsiderar a personalidade jurídica da controlada ou coligada situada no exterior, mas apenas incluir na apuração do tributo devido pela empresa residente no Brasil os resultados obtidos por intermédio da subsidiária estrangeira;
- (vi)** o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, refere-se à parcela que caberia aos sócios brasileiros do lucro apurado no exterior por suas subsidiárias;
- (vii)** o objeto da norma é tributar o lucro do contribuinte residente no país, mesmo que para isso tenha-se como parâmetro a sua participação nos resultados obtidos pelas suas controladas ou coligadas residentes no exterior;
- (viii)** no momento em que for apurado o lucro no exterior, ele será oferecido à tributação no Brasil – na proporção da participação da empresa brasileira em suas controladas e coligadas estrangeiras;
- (ix)** o intuito na norma brasileira é definir o momento da disponibilização dos lucros para as pessoas jurídicas residentes no país. Significa dizer que a base material da tributação são os lucros dos sócios residentes no Brasil – apurados a partir dos lucros provenientes de suas controladas ou coligadas no exterior;

- (x) os dividendos precisam ser efetivamente distribuídos, para que a Espanha exerça sua competência de tributar os dividendos, assim como para que haja a isenção do imposto que incidiria sobre tais rendimentos e que seria exigível dos contribuintes residentes no Brasil;
- (xi) a Recorrente tem plena consciência que tais normas somente serão aplicáveis se houver pagamento de dividendos, pela pessoa jurídica residente na Espanha, aos sócios residentes no Brasil;
- (xii) para que haja a incidência do citado artigo 74, basta que o lucro seja apurado no balanço da controlada ou coligada, situação que é suficiente para obrigar a controladora ou coligada residente no Brasil a oferecer à tributação o lucro que lhe cabe em decorrência do investimento que detém na controlada ou coligada residente no exterior;
- (xiii) o objeto da tributação é o acréscimo patrimonial da controladora ou coligada residente no Brasil, resultante dos reflexos do registro de receitas de equivalência patrimonial no seu balanço;
- (xiv) não se pode confundir a metodologia de tributação de lucros em bases universais, prevista no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, com a tributação de dividendos pagos ou recebidos de controladas ou coligadas residentes no exterior.

10. E, conforme se verifica do “Despacho de Encaminhamento” (e-fls. 3.846 e 3.890), os autos foram encaminhados para este E. CARF para prosseguir com o julgamento do Recurso Voluntário e das Contrarrazões apresentadas pela Procuradoria.

11. É o relatório.

VOTO

Conselheira **Miriam Costa Faccin**, Relatora.

I – Do Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

12. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023¹ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

13. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **02.08.2019** (e-fl. 3.730), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **02.09.2019** (e-fl. 3.732), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972².

14. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, entretanto, **constato que não se encontra em condições de julgamento**, conforme discorrido a seguir.

15. Senão vejamos.

II – Da Necessidade de Conversão em Diligência

16. Como relatado, discute-se a validade do lançamento que promoveu a redução do prejuízo fiscal do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL, sob o fundamento de que os lucros auferidos por controladas da Recorrente no exterior (notadamente aquelas situadas na Espanha) estariam sujeitos à tributação automática no Brasil, com fundamento no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001³.

¹ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

² **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

³ **Art. 74.** 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.

§ 1º Para fins de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, os lucros a que se refere o caput serão adicionados ao lucro líquido da empresa controladora ou coligada domiciliada no Brasil, proporcionalmente à participação no capital social.

17. A controvérsia jurídica central reside em definir se tais lucros podem ser tributados no Brasil independentemente de sua efetiva disponibilização, quando auferidos por sociedades residentes em país com o qual o Brasil mantém Tratado para Evitar a Dupla Tributação, como é o caso da Espanha, cuja Convenção bilateral contém regra específica (art. 7º) de atribuição de competência tributária ao Estado de residência da empresa.

18. Para além das questões meritórias, a Recorrente sustenta que a Autoridade Fiscal incluiu indevidamente, na apuração do lucro líquido, dividendos recebidos pela CSN Americas no montante de € 5.074.181, bem como valores atribuídos à controlada indireta CSN Holdings (UK) Limited, no montante de US\$ 3.862.000,00, além de mencionar dividendos de US\$ 3.764.000,00 oriundos da CSN Acquisitions.

19. Segundo a Recorrente, a CSN Holdings UK distribuiu à CSN Americas o montante de € 5.074.181,00 a título de dividendos, sendo que, desse total, US\$ 3.862.000,00 corresponderiam ao próprio resultado auferido pela CSN Holdings UK em exercício anterior. Argumenta que, ao serem distribuídos, tais valores passaram a integrar o resultado da CSN Americas, cujo lucro antes do IR foi apurado em € 2.587.680,00, não podendo ser novamente acrescidos de forma autônoma à base de incidência do lançamento.

20. Sustenta, ainda, que o montante de US\$ 3.862.000,00 já incorporaria US\$ 3.764.000,00 em dividendos distribuídos, no exercício anterior, pela CSN Acquisitions, razão pela qual teria havido dupla, ou até tripla, consideração do mesmo resultado econômico.

21. Em síntese, a Recorrente alega que os lucros da CSN Acquisitions (USD 3.961.000) e da CSN Holdings UK (USD 4.826.000), relativos a 2012, já teriam sido considerados na consolidação vertical realizada sob a égide da IN SRF nº 213/02, de modo que a inclusão dos dividendos distribuídos em 2013 configuraria nova incidência sobre resultados pretéritos.

22. Pela pertinência, transcrevemos os seguintes trechos de suas razões recursais:

“A CSN UK detém 100% de participação na empresa CSN Acquisitions Limited (-°CSN-Ac-quisitions), que gerou o lucro de **USD-3.961.000** no ano calendário 2012 (**denominado Doc. 04 da Impugnação**).

Em 2013, a CSN Acquisitions apresentou prejuízo de USD 197.000, mas como possuía reservas de lucros suficientes, distribuiu dividendos no montante de **USD 3.764.000** à sua controladora CSN UK, equivalente à totalidade dos lucros apurados no exercício anterior (**USD 3.961.000**) líquidos do resultado negativo do ano de 2013 (**USD 197.000**).

§ 2º Os lucros apurados por controlada ou coligada domiciliada em país que não tribute a renda, ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento, deverão ser adicionados integralmente ao lucro líquido da empresa controladora ou coligada domiciliada no Brasil, na forma do § 1º.

§ 3º Será admitida a compensação do imposto de renda pago no exterior, observadas as regras e limites previstos na legislação aplicável ao crédito do imposto estrangeiro.

Já a CSN UK apresentou lucros de USD 4.826.000 no ano-calendário 2012 (**denominado Doc. 05 da Impugnação**), tendo em 2013 distribuído dividendos em benefício da CSN Americas - sua controladora - no valor de **USD 6.874.000**.

Esse montante corresponde à integralidade do resultado auferido em 2012 (USD 4.826.000) e à parte dos dividendos recebidos da CSN Acquisitions, no montante de USD 2.048.000.

Vale comentar que esse valor de USD 6.874.000 corresponde ao montante de **€ 5.074.181, distribuído a título de dividendos pela CSN UK à CSN Americas em 26.11.2013 conforme se verifica da Ata de Distribuição de Dividendos (denominado Doc. 06 da Impugnação)**, adicionado pelas dd. autoridades fiscais ao lucro tributável da Recorrente.

Sob a orientação da sistemática instituída pela Instrução Normativa n.º 213/02 - amplamente explorada no **tópico 111.1.2** - a Recorrente realizou em 2012 a **consolidação vertical** dos lucros das controladas indiretas, consolidando na CSN Americas os resultados das controladas indiretas para fins de determinação do lucro real e da CSLL da controladora (Recorrente).

Assim, tanto o resultado positivo de USD 3.961.000 da CSN Acquisitions como o lucro percebido pela CSN UK no valor de USD 4.826.000 já foram considerados na apuração do resultado tributável da CSN Americas (controladora indireta da CSN Acquisitions e controlada direta da Recorrente) em 2012. Tal resultado apenas não implicou naquele momento no recolhimento de tributos no Brasil, em razão da aplicação do Art. 7º do Tratado Brasil-Espanha.

Ou seja, admitir a tributação dos dividendos distribuídos em 2013 por essas entidades corresponderia a **adicionar pela segunda** vez resultado já considerado na apuração dos tributos em 2012.

Esse equívoco é ainda mais evidente em relação aos dividendos distribuídos pela CSN Acquisitions. Vale lembrar que (i) em 2012 essa entidade auferiu resultado de **USD 3.961.000, considerado para fins de aplicação da IN SRF 213**, (ii) no ano seguinte a empresa distribuiu USD 3.764.000 como dividendos em favor da CSN UK, tendo lastro no resultado de 2012 - adicionado pela fiscalização -, e (iii) em 2013 a CSN UK redistribuiu USD 2.048.000 desses mesmos dividendos para a CSN Americas, valor este que compõe o montante de **€ 5.074.181** e que igualmente foi adicionado pela fiscalização.

Isto é, houve dupla adição pela fiscalização dos dividendos distribuídos pela CSN Acquisitions e tripla consideração dos resultados dessa empresa nas apurações da Recorrente (uma vez em 2012, pela IN 213, e duas vezes em 2013, pela autuação em epígrafe)". (Destaques no original)

23. De outro lado, da análise do “Termo de Verificação Fiscal”, observa-se que a Autoridade Fiscal, ao apurar os resultados da CSN Americas S.L., procedeu à recomposição do lucro antes do IR mediante consolidação vertical, incluindo: (i) o resultado próprio da CSN

Americas (€ 2.587.680,00); **(ii)** os resultados proporcionais da CSN Europe e da CSN Handel; e **(iii)** os resultados das controladas expressos em dólares, inclusive US\$ 3.862.000,00 (CSN Holdings UK) e US\$ 78.000,00 (CSN Acquisitions). Confira-se:

“9.2 CSN Americas S.L.

Empresa sediada na Espanha. A fiscalizada detém participação nesta controlada no percentual de 100%.

Conforme organograma do item 3, a CSN Americas S.L. detém participação nas seguintes empresas: CSN Handel - Áustria (21,73%), CSN Europe — Ilha da Madeira (21,74%), Companhia Siderúrgica Nacional LLC - USA (100%), CSN Holdings UK Ltd — Reino Unido (100%). Esta última detém 100% da CSN Acquisitions Limited — Reino Unido.

Obs: a fiscalizada excluiu do lucro líquido antes do imposto de renda, na tabela apresentada no item 4.5, os dividendos constantes nas demonstrações do resultado de 2013 das controladas CSN Americas S.L, bem como da controlada indireta CSN Holdings (UK) Limited. Em consonância com o que dispõe o item 6.2 acima disposto, os dividendos foram incluídos na composição do lucro líquido antes do imposto de renda consolidado na controlada direta CSN Americas S.L., conforme cálculo a seguir:

Portanto temos:

-CSN Americas S.L. — Resultado antes do IR = € 2.587.680,00 X 10% = € 2.587.680,00;

-CSN Europe Lda — Resultado antes do IR = € 23.416.300,00 X 21,74 % = € 5.090.704,00;

-Companhia Siderúrgica Nacional LLC — Resultado antes do IR = US\$ 467.116,00 X 100% = US\$ 467.116,00;

-CSN Handel GmbH — Resultado antes do IR = € 21.483.777,83 X 21,73 % = € 4.668.425,00;

- CSN Holdings (UK) Limited — Resultado antes do IR = US\$ 3.862.000,00 X 100 % = US\$ 3.862.000,00;

- CSN Acquisitions Limited — Resultado antes do IR = US\$ 78.000,00 X 100 = US\$ 78.000,00.

Obs: as demonstrações financeiras da CSN Americas S.L., CSN Europe Ltda e CSN Handel GmbH estão expressos em euros. Por outro lado, as demonstrações financeiras apresentadas em dólares são das controladas: Companhia Siderúrgica Nacional LLC, CSN Holdings (UK) Limited e CSN Acquisitions Limited.

Somatória dos valores expressos em euros:

€	2.587.680,00
+ €	5.090.704,00
+ €	<u>4.668.425,00</u>
€	12.346.809,00 (doze milhões, trezentos e quarenta e seis mil, oitocentos e nove euros)

Somatória dos valores expressos em dólares:

US\$	467.116,00
+ US\$	3.862.000,00
+ US\$	<u>78.000,00</u>
US\$	4.407.116,00 (quatro milhões, quatrocentos e sete mil, cento e dezesseis dólares)

Conversão para o Real (R\$): € 12.346.809,00 X 3,2265 (câmbio de 31/12/2013 - fonte: Banco Central do Brasil) = R\$ 39.836.979,24 (trinta e nove milhões, oitocentos e trinta e seis mil, novecentos e setenta e nove reais e vinte e quatro centavos)”.

24. Como se observa, a metodologia descrita indica que os resultados foram considerados por entidade, de forma individualizada, para fins de consolidação vertical, não havendo demonstração expressa, no “Termo de Verificação Fiscal”, de que o resultado próprio da CSN Americas já contenha, por equivalência patrimonial, o resultado da CSN Holdings UK.

25. Assim, embora as alegações da Recorrente não sejam, por si sós, suficientes para infirmar o lançamento, constituem início de prova que pode — ou não — revelar eventual sobreposição de valores, dependendo da verificação técnica da escrituração contábil e das memórias de cálculo apresentadas.

26. Com efeito, caso o resultado da CSN Holdings UK tenha sido reconhecido pela CSN Americas por equivalência patrimonial e já esteja embutido no valor de € 2.587.680,00, poderá haver duplicidade na base considerada. De igual modo, se comprovado que os lucros de 2012 foram efetivamente incluídos na base tributável no Brasil naquele exercício, a reapreciação dos dividendos de 2013 poderá demandar reavaliação da metodologia adotada.

27. Não é possível, contudo, com os elementos atualmente constantes dos autos, concluir pela existência ou inexistência de duplicidade. A solução da controvérsia exige a reconstituição do fluxo de lucros e dividendos ao longo da cadeia societária, bem como a verificação do efetivo tratamento fiscal conferido a tais valores nos exercícios envolvidos.

28. Diante da situação noticiada, proponho a conversão do presente julgamento em Diligência, para que a Unidade de Origem adote as seguintes providências:

i) Esclarecer se o resultado antes do IR da CSN Americas S.L. (€ 2.587.680,00 – ano-calendário 2013) já contempla, por equivalência patrimonial, o resultado da controlada CSN Holdings (UK) Limited.

ii) Informar se o valor de US\$ 3.862.000,00 atribuído à CSN Holdings (UK) Limited e incluído na consolidação vertical já se encontra refletido no resultado contábil da CSN Americas S.L.

iii) Esclarecer se os lucros da CSN Acquisitions Limited e da CSN Holdings (UK) Limited relativos ao ano-calendário de 2012 foram considerados na apuração do lucro tributável no Brasil naquele exercício, nos termos da IN SRF nº 213/2002.

iv) Apresentar manifestação conclusiva acerca da eventual existência de sobreposição de valores na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

29. Por fim, elabore relatório conclusivo detalhando as informações acima requeridas (além de outras que entender necessárias para a apreciação do presente processo), informando se subsistem as diferenças alegadas.

30. Do resultado da Diligência, será a Recorrente intimada a se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias. Findo esse prazo, retornem-se os autos a esta Turma para julgamento.

31. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin