



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720057/2021-86
RESOLUÇÃO	1101-000.172 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA SIDERURGICA NACIONAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em sobrestar o julgamento do processo, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 8 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls. 3625/3678, contra acórdão da DRJ, efls. 3578/3617, que julgou improcedente impugnação administrativa, efls. 2792/2835, contra autos de infração lavrados (efls. 1284/1287) contra a contribuinte, e decorrentes de ações fiscais (TVF, às efls. 1262/1283), referentes aos anos calendários 2009 a 2015, referentes à IRPJ e CSLL, e de cujos fatos foram bem sintetizados no acórdão recorrido, cujo relatório peço licença para reproduzir:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 1262/1283, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, constatou-se o seguinte:

DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS QUANTO À AÇÃO FISCAL

Foram anteriormente realizadas ações fiscais em relação aos anos-calendário de 2009 a 2015, as quais resultaram, respectivamente, na lavratura de Autos de Infração formalizados sob os números 16643.720041/2013-13 (AC 2009), 16561.720063/2014-74 (AC 2010), 16561.720043/2016- 65 (AC 2011), 16561.720104/2017-75 (AC 2012), 16561.720122/2018-38 (AC 2013), 16561.720057/2019-21 (AC 2014) e 16561.720053/2020-87 (AC 2015), também referentes à tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. A fiscalizada foi cientificada em 27/08/2021 do início da ação fiscal, tendo recebido uma via do Termo de Início do Procedimento Fiscal, de 26/08/2021, por meio do qual foi instada a apresentar à fiscalização elementos necessários para o início do exame de suas obrigações tributárias. Por meio do Termo de Intimação nº 05, de 25/11/2021, a empresa foi cientificada da extensão do TDPF para abarcar o ano-calendário de 2016, o qual é objeto do presente relatório. Do exame dos aludidos documentos, bem como dos esclarecimentos e documentos apresentados pela fiscalizada no decorrer do presente procedimento fiscal, foram apurados os créditos tributários ora constituídos por meio de Auto de Infração - do qual o presente Termo de Verificação Fiscal é parte integrante -, conforme relatado nos tópicos seguintes.

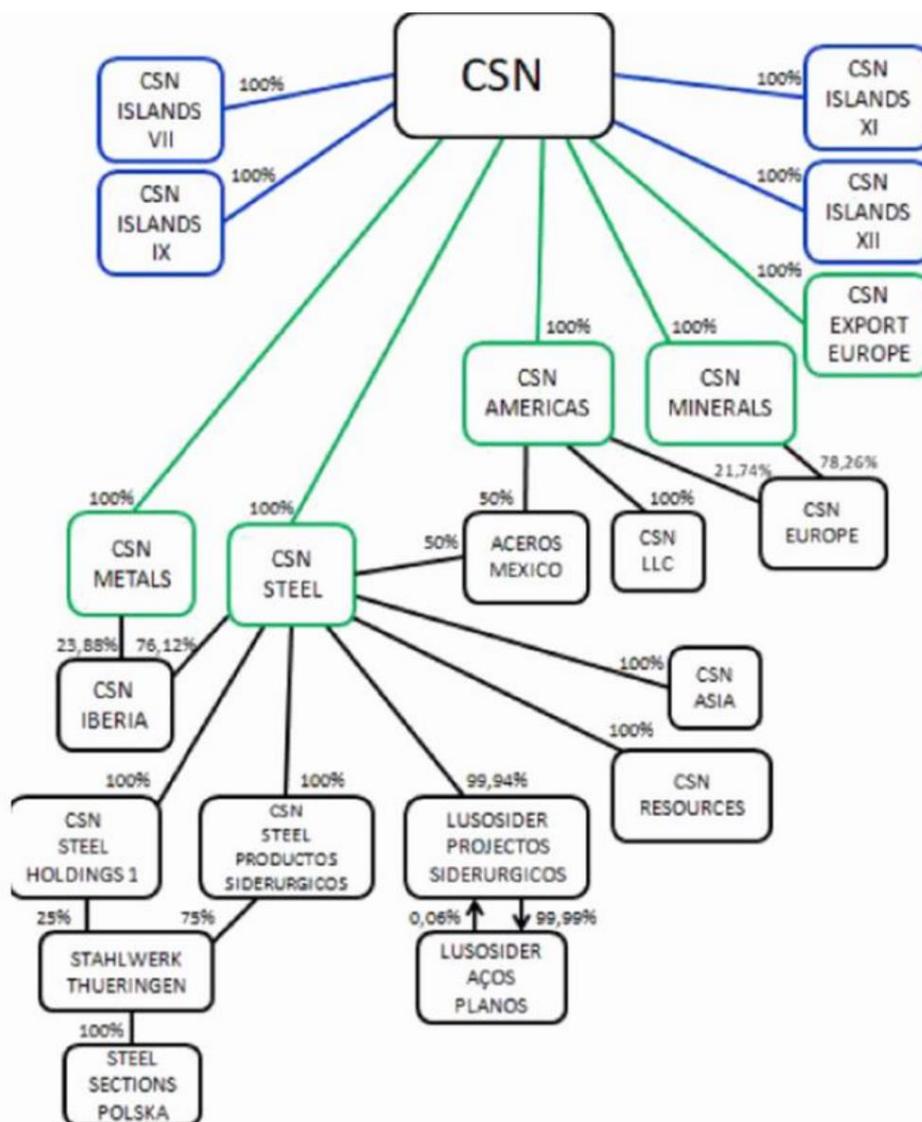
DA SÍNTESE DAS INFRAÇÕES APURADAS

No decorrer desta ação fiscal, a fiscalização verificou que a contribuinte apurou seu resultado tributável do ano-calendário de 2016 pela sistemática do lucro real anual, conforme Escrituração Contábil Fiscal – ECF transmitida em 06/02/2020. Ao analisar os dados informados na referida ECF, a fiscalização constatou que, na determinação das suas bases de cálculo anuais do IRPJ e da CSLL, a contribuinte adicionou ao lucro líquido o valor de R\$ 113.588.988,11 a título de lucros disponibilizados no exterior. Todavia, no transcorrer deste procedimento, restou comprovado que este valor adicionado pela fiscalizada na aludida ECF foi inferior ao montante devido, determinado nos termos da legislação que rege a Tributação em Bases Universais (TBU).

DAS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS NO EXTERIOR

A ECF apresentada pela fiscalizada referente ao ano-calendário de 2016, em seus registros X350 e X356 (fls. 1.215/1.258) revela que esta detinha, neste período, 9 participações diretas estrangeiras, em sociedades domiciliadas nas Ilhas Cayman e na Espanha, e 12 participações indiretas nos seguintes países: Alemanha, Espanha, Estados Unidos, Hong Kong, Ilha da Madeira, Luxemburgo, México, Polônia e Portugal.

Tais participações da fiscalizada em sociedades residentes no exterior, as quais foram também informadas no Demonstrativo de Participações Empresarias no Exterior (fl. 644) e no Organograma (fl. 225) apresentados em 17/09/2021 e em 05/10/2021, podem ser visualizadas no gráfico abaixo, sendo que a contribuinte possuía 100% de participação em todas elas, seja diretamente ou no somatório das participações indiretas.



DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Da tributação em bases universais

O regramento que rege os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior - destacadamente dos lucros apurados por intermédio de filiais, sucursais, empresas controladas e coligadas domiciliadas no exterior, pertencentes a pessoa jurídica no País -, foi introduzido no nosso ordenamento jurídico pelo artigo 25 da Lei nº9.249 /95. O supracitado dispositivo legal obedece ao princípio constitucional da universalidade da tributação da renda, a teor do que preceitua o artigo 153, § 2º, inciso I, da Carta Magna, do qual decorre a inclusão de rendimentos, ganhos e lucros gerados no exterior na base impositiva interna. Posteriormente, alterações legislativas foram inseridas no sistema tributário pátrio, destacadamente a Lei nº 9.532/1997, a qual determina, no caput de seu artigo, o momento em que os lucros auferidos pelas filiais, sucursais, empresas coligadas e controladas devem ser oferecidos à tributação do IRPJ, ou seja, "(...) 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".

Posteriormente, o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 passou a dar ao lucro auferido por empresas controladas e coligadas no exterior, a partir do ano-calendário de 2002, o mesmo tratamento dado aos lucros das filiais e sucursais pela Lei nº 9.532/97, considerando-os disponibilizados para a empresa brasileira na data do balanço no qual forem apurados.

Entretanto, a partir da vigência da Lei nº 12.973/2014, o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 foi revogado e a tributação dos lucros de controladas estrangeiras passou a ser estabelecida pelo artigo 77 da nova lei, in verbis: “Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76. § 1º A parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior. (...)”.

O tratamento tributário dos lucros das coligadas e a equiparação de pessoas jurídicas à condição de controladora foram estabelecidos nos artigos 81 a 83 da mesma lei.

A Lei nº 12.973/2014 trouxe diversas inovações à sistemática de “Tributação em Bases Universais das Pessoas Jurídicas” em seus artigos 75 a 92, dentre as quais a tributação individualizada de todas as controladas (diretas e indiretas), prevista no artigo 77, diferentemente da legislação anterior, que determinava a adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos resultados somente das investidas diretas, sendo que as indiretas eram oferecidos à tributação indiretamente, via equivalência patrimonial ou consolidação (vertical), prevista no artigo 1º, §6º, da IN SRF nº 213/2002.

Ressalte-se que o artigo 76 da Lei 12.973/2014 estabeleceu a obrigatoriedade de que a controladora brasileira registre em sua contabilidade, em subcontas da conta “investimentos”, de forma individualizada, o resultado de cada investida (direta ou indireta) apurado em cada ano.

Por outro lado, o artigo 78 da mesma Lei estabeleceu a possibilidade de consolidação “horizontal” de resultados das controladas estrangeiras até o ano-calendário de 2022, ou seja, a empresa poderá, opcionalmente, oferecer à tributação de forma englobada os resultados daquelas controladas que decida consolidar, respeitando as regras e condições estabelecidas nos itens e parágrafos do mesmo artigo. Vale observar que a fiscalizada não optou pela consolidação na ECF referente ao ano calendário de 2016, já que indicou a opção “não” no campo “Indicador de Consolidação” de todas as controladas (Registro X340), e não preencheu o Demonstrativo de Consolidação para nenhuma delas (Registro X353).

Tal decisão, frise-se, é irretratável para cada ano-calendário, conforme determina o §6º do artigo 78 da Lei 12.973/2014, não cabendo mudança de critério após entrega da ECF no prazo estabelecido pela RFB. Assim, os lucros de todas as controladas da fiscalizada no ano-calendário de 2016 devem ser obrigatoriamente considerados de forma individualizada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, obedecendo a sistemática do artigo 79 da Lei 12.973/2014, que assim dispõe: “Art. 79. Quando não houver consolidação, nos termos do art. 78, a

parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos deverá ser considerada de forma individualizada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas: I - se positiva, deverá ser adicionada ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e (...)"

A obrigatoriedade de oferecimento à tributação dos lucros das controladas estrangeiras é prevista no artigo 9º da IN RFB nº 1.520/2014. E a obrigatoriedade de adição dos lucros das controladas estrangeiras na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no ano-calendário em que tenham sido apurados, é prevista no item I do caput do artigo 14 da IN RFB nº 1.520/2014.

Do exame dos dispositivos acima mencionados – e levando-se em conta as particularidades da situação ora examinada – é irrefragável inferir que o IRPJ e a CSLL alcançam os lucros auferidos por controladas no exterior (na proporção das participações da controladora, em consonância com o disposto no artigo 25, § 2º, inciso II, da Lei nº 9.249/1995, e nos artigos 77 a 79 da Lei nº 12.973/2014), bem como por coligadas (também na proporção das participações, em consonância com o artigo 25 § 3º, inciso I, da Lei nº 9.249/1995, e com os artigos 81 a 83 da Lei nº 12.973/2014).

Das Convenções para Evitar a Bitributação

Considerando-se o entendimento já expresso pela fiscalizada em autuações anteriores, no sentido de eximir-se da tributação incidente sobre o lucro auferido por suas controladas domiciliadas em países com os quais o Brasil possui convenção firmada para evitar a bitributação, sobretudo a Espanha, onde a CSN possuía 5 controladas diretas em 2016, faz-se relevante consignar que tais convenções não podem ser interpretadas ou empregadas como tratados internacionais destinados a garantir isenção de impostos. Os referidos acordos e convenções visam a evitar a dupla tributação jurídica. Vale assim dizer que o tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, firmado entre dois Estados, não possui a finalidade de atribuir competência exclusiva a um dos Estados contratantes de tributar o lucro da pessoa jurídica domiciliada em seu território.

O tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda visa, sim, a evitar a dupla tributação jurídica internacional. A dupla tributação jurídica internacional está definida no capítulo introdutório dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital”, versão traduzida pela Demarest & Almeida Advogados - julho 2010): "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. (...)"

Ainda nos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)”, no capítulo que trata do “Comentário ao Artigo 1 relativo às

pessoas visadas”, Parágrafo 23, encontra-se o disposto a seguir: “23. A utilização de sociedades-base também pode ser tratada por meio de disposições que tratem de sociedades controladas no exterior. Um número significativo de países membros e não-membros atualmente adota essa legislação. Embora o objetivo desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas normas, agora internacionalmente reconhecidas como instrumento legítimo de proteção da base tributária interna, é que resultam na tributação, pelo Estado Contratante, do rendimento atribuído à participação de seus residentes em certas entidades estrangeiras.

Argumenta-se, por vezes, com base em certa interpretação de disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de controladas estrangeiras entraria em conflito com essas disposições. Pelas razões expostas no parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7 e 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está de acordo com a redação das disposições. Também não se sustenta quando as disposições são interpretadas em seu contexto. Assim, embora alguns países entendam ser útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das controladas estrangeiras não entra em conflito com a Convenção, esse esclarecimento não se faz necessário. Admite-se que a legislação de controladas estrangeiras estruturada dessa maneira não é contrária às disposições da Convenção”. (grifado pela fiscalização).

Vale ressaltar que a pretensão do Fisco brasileiro não recai sobre o contribuinte domiciliado em países estrangeiros, mas, sim, sobre os lucros auferidos no exterior pela controladora brasileira por intermédio de suas controladas domiciliadas no exterior e que devem ser adicionados ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior, conforme artigo 78, §2º (quando houver consolidação) e artigo 79, item I (quando não houver consolidação), da Lei nº 12.973/2014.

Convém transcrever o que dispõe o parágrafo 1 do artigo 7 da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a Espanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital (Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1976): “Artigo 7 Lucros das empresas 1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado.

Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente”. No capítulo que trata do “Comentário ao Artigo 7” dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)”, título II “Comentários às disposições do Artigo”, Parágrafo 14, encontra-se a seguinte orientação quanto à interpretação do Parágrafo 1 do Artigo 7: “14. O propósito do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante de tributar seus próprios residentes segundo as disposições referentes a empresas estrangeiras controladas contidas em sua legislação interna, embora o imposto incidente sobre esses residentes possa ser calculado por referência à parcela dos lucros de empresa residente no outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes

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

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

Ademais, a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil editou, em 08/08/2013, a Solução de Consulta COSIT nº 18/2013, por meio da qual normatizou o entendimento de que a aplicação do disposto no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não violava os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, conforme se verifica na Conclusão abaixo transcrita: "Conclusão 34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões: 34.1 a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; 34.2 o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e 34.3 a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado".

Embora o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 tenha sido revogado, a referida Solução de Consulta expõe o entendimento da COSIT/RFB de que os tratados internacionais para evitar a dupla tributação não implicam em isenção fiscal e não impedem o Estado Brasileiro de tributar os resultados positivos dos investimentos que as empresas brasileiras detenham no exterior, matéria que hoje é regulada pela Lei nº 12.973/2014, podendo-se adotar exatamente as mesmas razões que embasaram a conclusão da referida Solução de Consulta, quais sejam: 1) a norma interna (artigo 25 da Lei nº 9.249/94 e artigos 76 a 83 da Lei nº 12.973/2014) incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; 2) o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e 3) a legislação brasileira (artigo 26 da Lei nº 9.249/94 e artigo 87 da Lei nº 12.973/2014) permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

Cabe ainda mencionar que a fiscalizada foi autuada nos mesmos termos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização (DRF) Rio de Janeiro (PAF nº 16682.720452/2011-81), em relação aos lucros disponibilizados nos anos-calendário de 2007 e 2008 pelas investidas localizadas em Luxemburgo, tendo a Delegacia de Julgamento DRJ/RJ1 negado provimento à impugnação da fiscalizada por meio do Acórdão nº 12-41.405, de 13/10/2011, que concluiu que a Convenção firmada entre Brasil e Luxemburgo não impede a tributação de lucros auferidos por controlada/coligada no exterior. Inconformada com a supracitada

decisão, a empresa apresentou recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF).

No entanto, após o processo ser pautado para julgamento, a empresa protocolou petição em 15/05/2014 desistindo integralmente do recurso apresentado, para inclusão do processo no parcelamento instituído pelo artigo 40 da Lei nº 12.865/2013.

Ademais, a empresa também foi alvo de autuações em relação aos lucros disponibilizados nos anos-calendário de 2009 a 2015 (PAFs relacionados no tópico “DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS QUANTO À AÇÃO FISCAL” precedente), nas quais apresentou impugnações nos mesmos termos, ou seja, justificou o não oferecimento à tributação dos lucros apurados pelas controladas localizadas em Luxemburgo e na Espanha, pois estariam, em tese, a salvo de tributação por força do §1º do artigo 7º das Convenções para evitar a dupla tributação, entendimento este que, conforme já demonstrado não se coaduna com a interpretação da OCDE e da RFB.

Da compensação de prejuízos apurados no exterior

Uma questão que se apresenta pertinente e aplicável ao presente caso guarda conexão com a compensação de prejuízos apurados no exterior, a qual, em relação às controladas estrangeiras, está prevista no §2º do artigo 77 da Lei nº 12.973/2014. A IN RFB nº 1.520/2014, determina, em seu artigo 10, as regras para compensação de prejuízos acumulados anteriores a 2015, pelas controladas estrangeiras. O artigo 38 da IN RFB nº 1.520/2014 estabelece as informações mínimas que devem ser prestadas no “Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior” (constante na ECF) e o § 1º estabelece sua apresentação no prazo de 30/09/2015 como condição para aproveitamento dos prejuízos acumulados anteriores a 2015.

Da compensação do imposto pago no exterior

O direito à compensação do imposto pago por intermédio das investidas estrangeiras está previsto no artigo 26 da Lei nº9.249/95, que assim dispõe: “Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital. § 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil. § 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. (...)”.

A Lei nº 12.973/2014, em seu artigo 87, ratifica a possibilidade de compensação do imposto pago no exterior.

Da taxa de câmbio para conversão

Os valores consignados nas demonstrações financeiras do exterior são expressos nas correspondentes moedas locais.

Para efeitos tributários, as conversões em reais devem ser efetuadas nos termos previstos no artigo 394, § 7º, do RIR/99, em vigor no ano-calendário objeto da

ação fiscal, in verbis: “Art. 394. (...) § 7º Os lucros a que se referem os §§ 5º e 6º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada e coligada (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 4º). (...)”.

No mesmo sentido, o artigo 7º da IN RFB nº 1.520/2014 também assim determina. 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, utilizando-se para conversão as taxas de câmbio em consonância com os dispositivos legais supracitados, ou seja, em regra, a taxa para venda em 31/12/2016, salvo quando a apuração de resultado da investida tenha ocorrido em outra data.

DAS INFRAÇÕES APURADAS

Antes de adentrar na análise dos resultados apurados por cada controlada estrangeira no ano-calendário de 2016, faz-se necessário analisar o estoque de prejuízos acumulados até o ano anterior, ou seja, até 2015, por cada uma delas, uma vez que, em se comprovando sua procedência com documentação hábil, poderá reduzir o resultado a ser oferecido à tributação no ano-calendário fiscalizado, conforme disposto no §2ºdo artigo 77 da Lei nº 12.973/2014 e nos artigos 10 e 38 da IN RFB nº 1.520/2014.

O artigo 10 da IN RFB nº 1.520/2014 dispõe que “Art. 10. O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, referente aos anos-calendário anteriores a 1º de janeiro de 2015 poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que sejam informados na forma e prazo previstos no art. 38. (...)”. (destaques da fiscalização)

Já o artigo 38 da IN RFB nº 1.520/2014 estabelece as informações mínimas que devem ser prestadas no “Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior”, dentre elas o resultado negativo de cada controlada, de períodos anteriores a 2015. Destaque-se que os §§ 1º e 3º do artigo 38 da IN RFB nº 1.520/2014 estabelecem, como condição para aproveitamento dos prejuízos acumulados anteriores a 2015, a transmissão, via SPED, até 30/09/2015, do Demonstrativo de Prejuízos Acumulados, contendo a informação dos estoques destes prejuízos acumulados; ou seja, faz referência direta à ECF AC 2014 (que teve prazo de transmissão no ano de 2015), na qual todas as empresas poderiam informar tais valores.

Assim, para que a empresa fizesse jus à compensação de prejuízos acumulados anteriores a 2015, tais montantes deveriam ter sido informados na ECF AC 2015, mas, sobretudo, os estoques acumulados até 2013 necessariamente deveriam ter sido informados na ECF AC 2014 no prazo de 30/09/2015. A ausência da informação dos estoques na ECF AC 2014 impediria o seu aproveitamento (conforme §3º do artigo 38 da IN RFB nº 1.520/2014).

Tendo em vista a nova sistemática de controle dos estoques e compensação de prejuízos acumulados no exterior, trazida pela nova legislação de TBU, fez-se necessário verificar, para cada controlada, o amparo documental de todos os prejuízos apurados em anos anteriores que compuseram os estoques de prejuízos de cada controlada estrangeira, verificação esta que foi realizada no decorrer da

fiscalização procedida em relação ao ano-calendário de 2015 (consignada no PAF nº 16561.720053/2020-87).

Após concluída aquela auditoria fiscal, constatou-se que os saldos de prejuízos fiscais das controladas estrangeiras da CSN, em 31/12/2015, após acréscimo dos prejuízos apurados no ano de 2015, e após compensações dos resultados das controladas que apuraram lucro, eram os seguintes (conforme consta do item 4.3 do Termo de Verificação Fiscal lavrado em 29/10/2020):

NOME DA CONTROLADA	MOEDA	PREJUÍZOS ACUMULADOS (31/12/2015)
CSN ISLANDS VII CORP	Dólar	US\$ 75.391.526,40
CSN ISLANDS IX CORP	Dólar	US\$ 13.998.329,54
CSN ISLANDS XI CORP	Dólar	US\$ 12.446.599,22
CSN ISLANDS XII CORP	Dólar	US\$ 410.145.895,99
CSN AMERICAS S.L.U.	Euro	0,00
CSN EXPORT-EUROPE S.L.U.	Euro	0,00
CSN METALS S.L.U.	Euro	0,00
CSN MINERALS S.L.U.	Euro	0,00
CSN STEEL S.L.U.	Euro	€ 44.875.788,00
CSN Europe, LDA	Euro	0,00
CSN LLC	Dólar	US\$ 32.228.869,00
CSN Ibéria LDA	Euro	0,00
CSN Resources S.A.	Euro	€ 284.396.736,00
CSN Steel Holdings 1, S.L.	Euro	€ 2.743.000,00
Stahlwerk Thuringen GmbH	Euro	0,00
CSN Steel Sections Polska	Zloty	Z\$ 131.425,00
CSN Productos Siderurgicos	Euro	€ 4.849.000,00
Lusosider Projectos Siderurgicos	Euro	€ 37.414,00
Lusosider Aços Planos S.A.	Euro	€ 13.873.512,00
CSN Ásia Limited	HKDólar	0,00

Dos lucros auferidos no exterior

A seguir apresenta-se a relação das 21 controladas estrangeiras e seus respectivos resultados apurados no ano-calendário de 2016: Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda em moeda original e em reais, com base nas demonstrações financeiras apresentadas em confronto com os valores informados no registro X350 da ECF AC 2016:

NOME DA CONTROLADA	CONTROLE	PAÍS	MOEDA	Resultado Original	Resultado em Reais
CSN ISLANDS VII CORP	Direto	Ilhas Cayman	Dólar	US\$ 51.476.452,68	R\$ 167.766.906,93
CSN ISLANDS IX CORP	Direto	Ilhas Cayman	Dólar	-US\$ 119.107,45	-R\$ 388.183,08
CSN ISLANDS XI CORP	Direto	Ilhas Cayman	Dólar	-US\$ 397.251,29	-R\$ 1.294.681,67
CSN ISLANDS XII CORP	Direto	Ilhas Cayman	Dólar	US\$ 23.254.091,85	R\$ 75.787.410,76
CSN AMERICAS S.L.U.	Direto	Espanha	Euro	€ 22.735.000,00	R\$ 78.170.784,84
CSN EXPORT-EUROPE S.L.U.	Direto	Espanha	Euro	€ 25.156.000,00	R\$ 86.496.390,40
CSN METALS S.L.U.	Direto	Espanha	Euro	€ 21.071.000,00	R\$ 72.450.526,40
CSN MINERALS S.L.U.	Direto	Espanha	Euro	€ 76.440.000,00	R\$ 262.831.636,40
CSN STEEL S.L.U.	Direto	Espanha	Euro	-€ 25.525.000,00	-R\$ 87.765.160,00
CSN Europe, LDA	Indireto	Portugal	Euro	€ 24.984.126,41	R\$ 85.905.420,26
ACEROS MEXICO	Indireto	México	Peso Mex	-\$ 519.024,47	-R\$ 82.005,57
CSN LLC	Indireto	Estados Unidos	Dólar	US\$ 26.957.497,00	R\$ 87.857.178,48
CSN Ibéria LDA	Indireto	Ilha da Madeira	Euro	€ 1.876.617,53	R\$ 6.452.561,71
CSN Resources S.A.	Indireto	Luxemburgo	Euro	-€ 25.531.018,00	-R\$ 87.785.852,29
CSN Steel Holdings 1, S.L	Indireto	Espanha	Euro	-€ 134.000,00	-R\$ 460.745,60
Stahlwerk Thueringen GmbH	Indireto	Alemanha	Euro	€ 31.157.977,89	R\$ 107.133.591,17
CSN Steel Sections Polska	Indireto	Polônia	Zloty	z\$ 33.243,36	R\$ 25.929,82
CSN Productos Siderurgicos	Indireto	Espanha	Euro	-€ 13.000,00	-R\$ 44.699,20
Lusosider Projectos Siderurgicos	Indireto	Portugal	Euro	€ 9.153.710,00	R\$ 31.474.116,47
Lusosider Aços Planos S.A.	Indireto	Portugal	Euro	€ 9.785.522,00	R\$ 33.646.538,85
CSN Ásia Limited	Indireto	Hong Kong	HKDólar	HK\$ 6.746,00	R\$ 2.835,34

Procedendo-se à compensação dos prejuízos fiscais daquelas controladas para as quais a fiscalizada possuía saldo em 31/12/2015, comprovado por meio de documentação válida, conforme verificações realizadas na ação fiscal relativa ao ano-calendário de 2015, já citada, têm-se os seguintes resultados (em moeda estrangeira):

NOME DA CONTROLADA	MOEDA	SALDO DE PREJUÍZOS ACUMULADOS EM 31/12/2015	RESULTADO APURADO EM 2016	RESULTADOS POSITIVOS A TRIBUTAR APÓS COMPENSAÇÃO	SALDO DE PREJUÍZOS ACUMULADOS EM 31/12/2016
CSN ISLANDS VII CORP	Dólar	US\$ 75.391.526,40	US\$ 51.476.452,68	0,00	US\$ 23.915.073,72
CSN ISLANDS IX CORP	Dólar	US\$ 13.998.329,54	-US\$ 119.107,45	0,00	US\$ 14.117.436,98
CSN ISLANDS XI CORP	Dólar	US\$ 12.446.599,22	-US\$ 397.251,29	0,00	US\$ 12.843.850,51
CSN ISLANDS XII CORP	Dólar	US\$ 410.145.895,99	US\$ 23.254.091,85	0,00	US\$ 386.891.804,14
CSN AMERICAS S.L.U.	Euro	0,00	€ 22.734.639,61	€ 22.734.639,61	0,00
CSN EXPORT-EUROPE S.L.U.	Euro	0,00	€ 25.156.000,00	€ 25.156.000,00	0,00
CSN METALS S.L.U.	Euro	0,00	€ 21.071.000,00	€ 21.071.000,00	0,00
CSN MINERALS S.L.U.	Euro	0,00	€ 76.440.099,00	€ 76.440.099,00	0,00
CSN STEEL S.L.U.	Euro	€ 44.875.788,00	-€ 25.525.000,00	0,00	€ 70.400.788,00
CSN Europe, LDA	Euro	0,00	€ 24.984.126,41	€ 24.984.126,41	0,00
ACEROS MEXICO	Peso Mex	0,00	-\$ 519.024,47	0,00	\$ 519.024,47
CSN LLC	Dólar	US\$ 32.228.869,00	US\$ 26.957.497,00	0,00	US\$ 5.271.372,00
CSN Ibéria LDA	Euro	0,00	€ 1.876.617,53	€ 1.876.617,53	0,00
CSN Resources S.A.	Euro	€ 284.396.736,00	-€ 25.531.018,00	0,00	€ 309.927.754,00
CSN Steel Holdings 1, S.L.	Euro	€ 2.743.000,00	-€ 134.000,00	0,00	€ 2.877.000,00
Stahlwerk Thueringen GmbH	Euro	0,00	€ 31.157.977,89	€ 31.157.977,89	0,00
CSN Steel Sections Polska	Zloty	z\$ 131.425,00	z\$ 33.243,36	0,00	z\$ 98.181,64
CSN Productos Siderurgicos	Euro	€ 4.849.000,00	-€ 13.000,00	0,00	€ 4.862.000,00
Lusosider Projectos Siderurgicos	Euro	€ 37.414,00	-€ 30.892,00*	0,00	-€ 68.306,00
Lusosider Aços Planos S.A.	Euro	€ 13.873.512,00	€ 9.785.522,00	0,00	€ 4.087.990,00
CSN Ásia Limited	HKDólar	0,00	HK\$ 6.746,00	HK\$ 6.746,00	0,00

Obs:

- Embora o lucro apurado em 2016 pela Lusosider Projectos Siderurgicos tenha sido de € 9.153.711,00 conforme demonstração de resultado apresentada, consta ali computado o lucro apurado pela Lusosider Aços Planos, sua subsidiária, no valor líquido de € 9.184.603,00, sob a identificação de “ganhos/perdas imputados de subsidiárias”, o qual deve ser expurgado conforme artigo 76, §1º, da Lei nº 12.973/2014, devendo ser considerado como resultado individualizado da Lusosider Projectos Siderurgicos o valor remanescente de -€ 30.892,00.

Analisando-se o LALUR) e o LACS, Parte A, Registros M300 (Demonstração do Lucro Real, fl.4426) e M350 (Demonstração da Base de Cálculo da CSLL, fl.4428) da ECF AC 2016, verifica-se que foi adicionado, ou seja, oferecido à tributação do

IRPJ e da CSLL a título de Lucros Disponibilizados do Exterior (Adições - Código 10), o total de R\$ 113.588.988,11. Este valor corresponde ao somatório dos valores de Lucro Líquido antes do Imposto de Renda, convertidos devidamente a partir da moeda de origem de cada país, relativo às controladas CSN Ibéria LDA (R\$ 6.452.561,71), Stahlwerk Thuringen GmbH (R\$ 107.133.591,17) e CSN Ásia Limited (R\$ 2.835,34), conforme declarado no Registro X340 da ECF e constante na documentação apresentada.

Em resposta ao Termo de Intimação nº 05, apresentada em 10/12/2021, a fiscalizada apresentou memória de cálculo do valor oferecido à tributação, na qual confirma-se a conclusão acima exposta, ou seja, tal montante refere-se ao lucro apurado pelas três controladas mencionadas.

Sendo assim, é possível concluir que não foram adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os resultados das demais controladas estrangeiras que apuraram resultado positivo em 2016 (após compensação de eventuais prejuízos acumulados até 31/12/2015), o que foi confirmado pela empresa na mesma ocasião, sob a justificativa de que tais empresas estão localizadas em países amparados por tratados/convenções para evitar a dupla tributação da renda.

A seguir demonstramos os valores não oferecidos à tributação:

NOME DA CONTROLADA	PAÍS	MOEDA	LAIR (moeda original)	Taxa de Câmbio	LAIR (Reais)
CSN AMERICAS S.L.U.	Espanha	Euro	€ 22.734.639,61	3,4384	R\$ 78.170.784,84
CSN EXPORT-EUROPE S.L.U.	Espanha	Euro	€ 25.156.000,00	3,4384	R\$ 86.496.390,40
CSN METALS S.L.U.	Espanha	Euro	€ 21.071.000,00	3,4384	R\$ 72.450.526,40
CSN MINERALS S.L.U.	Espanha	Euro	€ 76.440.099,00	3,4384	R\$ 262.831.636,40
CSN Europe, LDA	Portugal	Euro	€ 24.984.126,41	3,4384	R\$ 85.905.420,26
TOTAL					R\$ 585.854.758,30

Importante frisar que a empresa foi autuada por não oferecer à tributação a participação nos lucros de controladas localizadas em Luxemburgo, nos anos-calendário de 2007 e 2008 (DEMAC/RJ), 2009 e 2010 (DEMAC/SP), bem como na Espanha, nos anos-calendário de 2011 a 2014 (DEMAC/SP) e 2015 (DEOPE/SP), apresentando sempre como justificativa o fato de que se enquadrariam no artigo 7º, §1º da Convenção para evitar a dupla tributação, uma vez que tanto Luxemburgo como a Espanha possuem acordo em vigor firmado com o Brasil.

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

Da compensação do imposto pago no exterior

Em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, de 26/08/2021, foi apresentado, em 05/10/2021, Demonstrativo de Lucros com informação do IR pago no exterior, bem como comprovantes de recolhimento, acompanhados da planilha denominada “Imposto de renda pago no exterior – 2016”, nos quais constam informados os valores, em tese, recolhidos pelas controladas (diretas e indiretas) da CSN no exterior.

Entretanto, não é possível realizar qualquer compensação de imposto pago no exterior no ano-calendário de 2016, tendo em vista que a fiscalizada apurou

prejuízo fiscal (-R\$ 2.281.284.265,55) e base de cálculo negativa da CSLL (-R\$ 2.183.007.693,21), conforme e-LALUR e e-LACS constantes na ECF entregue. Vale lembrar que, neste caso, a IN RFB nº 1.520/2014, em seu artigo 30, §14, prevê a possibilidade de compensação em anos-calendário subsequentes: “Art. 30 Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29. (...) § 14. O tributo pago sobre lucros auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anoscalendário subsequentes. (...)”.

Diante do exposto, e tendo em vista que a presente autuação implicará apenas em redução do montante prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL apurados pela empresa no anocalendário de 2016, não sendo gerados valores de IRPJ e CSLL a pagar, não é possível qualquer compensação de IR pago no exterior na presente autuação, podendo a empresa compensá-los em exercícios posteriores, respeitando as condições e os limites determinados pelo artigo 87, caput e parágrafos, da Lei nº 12.973/2014, e do artigo 30, caput e parágrafos, da IN RFB nº 1.520/2014.

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano calendário de 2016:

IRPJ	Apenas ajuste da base de cálculo - Redução do prejuízo fiscal do período no montante de R\$ 585.854.758,30
CSLL	Apenas ajuste da base de cálculo - Redução da base de cálculo negativa do período no montante de R\$ 585.854.758,30

Embasamento legal:

- Artigos 25 e 26 da Lei nº 9.249/95;
- Artigo 1º da Lei nº 9.532/97;
- Artigos 76 a 89 da Lei nº 12.973/2014;
- IN RFB nº 1.520/2014; • RIR/99.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 17/12/2021 (fl. 2787), a contribuinte, por meio de seus advogados, apresentou, em 17/01/2021 (fl. 2789), a impugnação de fls. 2792/2835, alegando, em síntese, o seguinte: DOS FATOS Conforme será detalhado nos subtópicos seguintes, o entendimento da autoridade fiscal não merece prevalecer, devendo, conseqüentemente, ser cancelada a autuação, em suma, pois:

- A Lei nº 12.973/2014, a despeito de utilizar a expressão “a parcela do ajuste do valor do investimento (...) equivalente aos lucros”, almeja tributar os lucros auferidos no exterior pelas controladas de empresas brasileiras antes de sua efetiva disponibilização;
- A tributação dos lucros auferidos por empresas sediadas na Espanha e em Portugal, como é o caso dos valores que a autoridade fiscal pretende exigir na presente autuação, encontra óbice nos tratados firmados entre o Brasil e os mencionados países para evitar a dupla tributação, conforme vem sendo

reconhecido pelo CARF (Acórdãos nº 9101- 005.846, de 12/11/2021 e nº 9101-005.809, de 06/10/2021), pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ (julgamento do REsp 1.325.709/RJ), e por outros inúmeros Tribunais Regionais Federais. Em geral, as decisões analisaram a controvérsia sob o prisma do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, mas, como será visto, o entendimento aplicado nessas decisões deve ser transportado também para o presente processo, em que os fatos estão sendo analisados sob o regime de tributação em bases universais trazido pela Lei nº 12.973.2014; e

- Mesmo que fosse possível ignorar a aplicação dos tratados, os dividendos distribuídos pela empresa CSN Europe no ano de 2016 às empresas CSN Americas e CSN Minerals não podem ser objeto de tributação, na medida em que já foram incluídos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL em autuação lavrada contra a impugnante relativa ao ano-calendário de 2011.

É imperioso ressaltar que não há controvérsia fática no caso dos autos, de modo que não se contesta a descrição dos fatos como consta no Termo de Verificação Fiscal, mas, apenas, a interpretação conferida pela autoridade fiscal à legislação aplicável.

DA FALTA DE ADIÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL DOS LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS NO EXTERIOR.

A fiscalização adicionou o montante de R\$ 585.854.758,30 à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, referente ao ano-calendário de 2016, realizando ajustes nos montantes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL apurados pela impugnante. Todavia, ao contrário do que alega a fiscalização, a impugnante não cometeu qualquer irregularidade que justifique a lavratura dos Autos de Infração, inexistindo fundamento que ampare as respectivas glosas fiscais.

De fato, o procedimento adotado pela impugnante está amparado nas convenções para evitar a dupla tributação da renda, firmadas pelo Brasil com a Espanha (aprovada pelo Decreto Legislativo nº 62, de 07/08/75, e promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 02/01/76) e com Portugal (aprovada pelo Decreto Legislativo nº 188, de 08/06/2001, e promulgada pelo Decreto nº 4012, de 13/11/2001), conforme vem sendo reconhecido pela jurisprudência administrativa e judicial.

Confira-se.

Do regime de tributação dos lucros auferidos no exterior

A tributação de pessoas jurídicas em bases universais foi inicialmente introduzida no sistema jurídico pátrio por meio da Lei nº 9.249/95, cujo artigo 25 previa a tributação de lucros, rendimento e ganhos de capital auferidos no exterior.

No entanto, o mencionado dispositivo legal determinava que os lucros auferidos no exterior por intermédio de sociedades controladas ou coligadas deveriam ser oferecidos à tributação em 31 de dezembro de cada ano-calendário, independentemente de sua efetiva distribuição. Com a edição da Lei nº 9.532/97, determinou-se que a tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior apenas deveria ocorrer quando da sua efetiva disponibilização à investidora no Brasil.

Esse cenário legislativo privilegiava a capacidade contributiva e a justiça fiscal, na medida em que apenas previa a tributação, no Brasil, dos montantes efetivamente disponibilizados às pessoas jurídicas domiciliadas no país, ou seja, que efetivamente representavam acréscimos aos seus patrimônios.

Tal cenário foi alterado a partir da edição da MP nº 2.158-35/2001, que, em seu artigo 74, voltou a prever a disponibilização automática dos lucros do exterior, por ocasião do encerramento de cada ano-calendário; ou seja, voltou a ser possível tributar os lucros auferidos no exterior, por intermédio de empresas coligadas e controladas, antes de sua efetiva disponibilização para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

A constitucionalidade do referido dispositivo legal passou a ser questionada pelos contribuintes, visto que autorizava a tributação de valores que não podem ser considerados renda, nos termos no artigo 153, inciso II da Constituição Federal de 1988.

O Supremo Tribunal Federal (STF) se manifestou acerca do tema, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588, concluindo, por maioria de seis votos, que o disposto do artigo 74 somente se aplica às controladas situadas em países considerados paraísos fiscais, mas não às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

Entretanto, o plenário do STJ não alcançou maioria para definir se a disponibilização automática de lucro se aplica às controladas em países sem tributação favorecida e às coligadas em paraísos fiscais. Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 627/2013 (de 11/11/2013), convertida na Lei nº 12.973/2014.

O que se objetivou com a edição da referida Medida Provisória e, posteriormente, da Lei nº 12.973/2014, foi manter a tributação de lucros auferida no exterior, por intermédio de controladas e coligada, antes de sua efetiva disponibilização às empresas domiciliadas no Brasil. De acordo com o artigo 77 da Lei nº 12.973/2014, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

O referido artigo determina que a tributação recairá sobre o lucro no exterior, compreendido pelo valor apurado antes do desconto do imposto de renda recolhido no país de origem. Não restam dúvidas de que, mesmo após as alterações da Lei nº 12.973/2014, a materialidade que se visa tributar é o lucro das empresas sediadas no exterior.

Ocorre que o lucro apurado pelas controladas da impugnante domiciliadas na Espanha e em Portugal não podem ser tributados no Brasil, sob pena de afronta às disposições das respectivas convenções firmadas entre os países com o objetivo de evitar a dupla tributação, o que será visto adiante.

Dos tratados internacionais contra a bitributação

O artigo 98 do CTN dispõe que os tratados e as convenções internacionais “revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Embora existam opiniões divergentes sobre determinados

aspectos relacionados, todas as correntes doutrinárias e jurisprudenciais reconhecem a aplicação das disposições constantes em tratados internacionais para evitar a dupla tributação em detrimento das normas internas.

A jurisprudência, ainda que com base em diferentes fundamentos, é firme no sentido da supremacia das convenções e tratados tributários em relação à legislação interna ordinária.

O próprio Fisco não discorda de tais assertivas, como se observa exemplificativamente pelos esclarecimentos constantes no Parecer Normativo CST nº 94/74, nas disposições do artigo 1º da IN SRF nº 244/2002, bem como no comando previsto no artigo 20 da IN RFB nº 1.455/2014.

No mesmo sentido, a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013.

Desta feita, fato é que todos os posicionamentos se conectam em uma única máxima: os tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda devem se sobrepor à legislação ordinária interna, não podendo por ela ser revogados ou modificados. Feitos estes esclarecimentos iniciais, mister se faz demonstrar a aplicação dos aludidos conceitos ao caso concreto, de modo a se constatar a prevalência dos tratados firmados entre Brasil e Espanha e Portugal sobre o disposto no artigo 77 da Lei nº 12.973/2014.

Dos tratados firmados entre Brasil e Espanha e Portugal

Antes de qualquer consideração a respeito da aplicação do tratado entre Brasil e Espanha e Portugal, a impugnante quer consignar que os investimentos por ela detidos nesses países são efetivos e estritamente operacionais, o que é fato incontroverso nos autos. Afastada, então, qualquer discussão a respeito da efetividade dos negócios desenvolvidos pelas empresas subsidiárias da impugnante no exterior, resta verificar o que dispõem os mencionados tratados.

Ainda inicialmente, cumpre esclarecer que esses tratados são aplicáveis tanto ao IRPJ como à CSLL, tendo em vista o disposto no artigo 11 da Lei nº 13.202/2015, que dispõe que “para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL”.

Nesse sentido, a Súmula nº 140 do CARF dispõe que “Aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL”.

Os tratados para evitar a dupla tributação firmados com a Espanha e Portugal estão de acordo parâmetros definidos pela Convenção Modelo da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômicos (OCDE).

Assim, tal como na Convenção Modelo, os tratados contêm disposições a respeito da tributação dos “lucros das empresas” (artigo 7º) e em relação aos “dividendos” (artigo 10). No caso dos autos, qualquer um desses dispositivos impede a aplicação do artigo 77 da Lei nº 12.973/2014 ao caso concreto e, conseqüentemente, impossibilita a exigência da tributação dos lucros auferidos pelas empresas controladas da impugnante CSN Minerals S.L.U., CSN Metals S.L.U., CSN Américas S.L.U., CSN Export-Europe S.L.U. e CSNEurope, LDA, conforme será demonstrado.

Com efeito, os lucros auferidos por essas empresas estão sujeitos às regras previstas no artigo 7º dos tratados, que preveem que a competência para a tributação dos lucros de uma pessoa jurídica é exclusiva do país de residência dessa pessoa jurídica.

Confira-se, à fl. 2803, a redação do mencionado artigo 7º nas Convenções firmadas entre Brasil e Espanha e Portugal. O dispositivo acima primeiramente atribui competência exclusiva ao país de residência da pessoa jurídica, no caso a Espanha e Portugal, para tributar os lucros auferidos por empresas lá situadas, disposição que exclui a competência do país de residência dos sócios ou acionistas, no caso o Brasil.

Em um segundo momento, o dispositivo atribui competência cumulativa de ambos os Estados Contratantes, na hipótese em que “a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado”.

Ora, no presente caso, considerando que as controladas da impugnante CSN Minerals S.L.U., CSN Metals S.L.U., CSN Américas S.L.U., CSN Export-Europe S.L.U. e CSN Europe, LDA não possuem estabelecimentos permanentes no Brasil, este país não possui competência para tributar os lucros auferidos pelas empresas na Espanha e em Portugal. Portanto, aplicando-se o artigo 7º dos tratados Brasil e Espanha e Portugal, forçoso concluir que somente os últimos dois países poderiam tributar as controladas CSN Minerals S.L.U., CSN Metals S.L.U., CSN Américas S.L.U., CSN Export-Europe S.L.U. e CSN Europe, LDA, o que nos leva necessariamente à conclusão de que é improcedente a autuação ora em combate.

Por outro lado, caso se entenda que os lucros em questão estão submetidos às regras do artigo 10 do tratado firmado entre Brasil e Espanha e Portugal, mesmo assim, inexistirá fundamento para a autuação.

Com efeito, confira-se, às fls. 2804/2806, a redação desse dispositivo: Diferentemente daquilo que consta no artigo 7º, os dividendos poderão ser tributados por ambos os países signatários do tratado. Logo, em tese, segundo essa norma convencional, o Brasil poderia exigir imposto de renda sobre tais resultados.

Contudo, a análise atenta das regras acima transcritas revela que, mesmo que permitida a tributação desse tipo de rendimento, ela somente poderá ocorrer após o efetivo pagamento dos dividendos.

Realmente, a norma convencional, ao tratar dos dividendos, autoriza a sua tributação quando “pagos”. E por “pagos” devem ser entendidos os dividendos efetivamente distribuídos, ainda que tal distribuição se materialize por crédito em conta, entrega a outrem, emprego por instrução do beneficiário, ou qualquer outra forma de satisfação do direito ao dividendo.

Esse é o entendimento da OCDE em relação à norma correspondente do seu Modelo de Convenção, como se verifica pelo comentário 7, de 2003, ao artigo 10. Por decorrência lógica, pode-se concluir que, antes do pagamento dos dividendos, ou da extinção da respectiva obrigação por qualquer dos meios acima descritos, o artigo 10 não autoriza a sua tributação, até porque, antes do pagamento, não há ainda a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica dos mesmos, hábil a justificar a tributação nos termos do artigo 43 do CTN.

Mas não é só isso.

Como se sabe, na Convenção Modelo da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômicos (OCDE), os métodos para eliminar a dupla tributação estão previstos no artigo 23, o qual é imprescindível para o deslinde da presente questão, razão pela qual é transcrito às fls. 2807/2808.

Veja-se que o item 4 do tratado firmado entre Brasil e Espanha (“4. Quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos”), cumulado com os artigo 10, não deixa qualquer dúvida quanto à impossibilidade de os dividendos recebidos por um residente no Brasil, provenientes de uma empresa na Espanha, serem tributáveis pelo Brasil. Trata-se de cláusula de isenção, a qual afasta a aplicação do artigo 77 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que a isenção dos dividendos não pode coexistir com a tributação dos lucros que lhes deram origem.

Isso porque, primeiramente, o artigo 10 dispõe que os “dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga”.

Adiante, o artigo 23 estabelece que “Quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos”.

Portanto, como os dividendos pagos pelos residentes na Espanha são tributáveis naquele país, segundo as próprias convenções, é automaticamente aplicável a cláusula de isenção do artigo 23, que impede o país de destino de tributar estes dividendos.

Resumidamente, considerando as disposições acima analisadas, tem-se que:

- artigo 7º: os lucros auferidos por determinada pessoa jurídica devem ser tributados, em regra, apenas no país de residência dessa pessoa jurídica;
- artigo 10: dividendos podem ser tributados, desde que pagos, tanto no país de residência da pessoa jurídica pagadora como no país de residência do beneficiário do rendimento; e
- artigo 23: como os dividendos pagos por pessoa jurídica residente na Espanha são tributáveis nesse país, segundo a Convenção firmada com o Brasil, o Brasil isentará do imposto esses dividendos, quando recebidos por beneficiário residente no Brasil.

Como se vê, sob qualquer ângulo que se analise a questão, os lucros auferidos por empresa sediada na Espanha ou em Portugal jamais poderão ser tributados no Brasil, seja por força do artigo 7º, seja pelo disposto no artigo 10, seja, por fim, em decorrência do previsto no artigo 23, esse último relativamente às empresas sediadas na Espanha.

Confirmando toda a exposição feita acima, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio do Acórdão nº 9101-005.846, de 12/11/2021 (transcrito, em parte, às fls. 2809/2810), ao analisar situação idêntica à presente, ainda que sob a ótica da MP nº 2.158-35/2001, decidiu pela impossibilidade de tributação no Brasil dos lucros auferidos por controlada sediada na Espanha.

No mesmo sentido, cumpre mencionar, ainda, os Acórdãos nº 9101-005.809 (de 06/10/2021), nº 1301-005.817 (de 21/10/2021), nº 1102-001.247 (de

25/11/2014), e 101-95802 (de 19/10/2006). O STJ já teve oportunidade de analisar a questão, também sob a ótica da MP nº 2.158- 35/2001, e não se manifestou de forma diferente.

De fato, analisando o artigo 7º das Convenções firmadas entre Brasil e Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, quando do Recurso Especial nº 1.325.709- RJ, de 20/05/2014 (“Caso Vale do Rio Doce”), aquela Corte negou a possibilidade de o Brasil tributar estes lucros, conforme ementa transcrita às fls. 2811/2812.

Vale ressaltar que essa posição do STJ já vem sendo seguida pelos Tribunais Regionais, conforme relação de decisões à fl. 2812. Imperioso ressaltar que o fato de os mencionados julgados terem sido proferido sob à ótica da MP nº 2.158-35/2001 não altera a conclusão de que os acordos internacionais para evitar a bitributação afastam a pretensão do artigo 77 da Lei nº 12.973/2014, na medida em que, como demonstrado anteriormente, o mencionado artigo 77 pretendeu alcançar os lucros auferidos no exterior por investida antes de sua efetiva disponibilização à empresa brasileira, assim como pretendia a aludida Medida Provisória. Finalmente, vale ressaltar que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), ao analisar a temática sob a ótica da própria Lei nº 12.973/2014, manteve a sentença proferida pela 1ª Vara Federal de Curitiba, que concluiu pela impossibilidade de se incluir na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os resultados auferidos por controladas de empresa brasileira que, no caso, eram domiciliadas no Chile e Argentina – países que também possuem tratado para evitar a bitributação com o Brasil – antes da efetiva disponibilização dos resultados à empresa brasileira. Isso porque, segundo entendimento conferido pela 1ª Turma Julgadora do TRF4, “O legislador ordinário, ao estabelecer no artigo 76 da Lei nº 12.973/2014 que a tributação pelo imposto de renda se dá a partir do 'resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta', extrapolou a competência constitucional, outorgada à União, no artigo 153 da Constituição, pois autorizou a tributação sobre manifestação de riqueza sobre a qual o contribuinte possa não ter efetiva disponibilidade jurídica ou econômica”.

Em suma, não restam dúvidas de que a pretensão fiscal é descabida, tendo em vista estar em total contrariedade com as disposições constantes das Convenções firmadas entre Brasil e Espanha e Portugal para evitar a bitributação, o que impõe o imediato cancelamento da presente autuação. Da Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013 O trabalho fiscal menciona, ainda, a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013, como fundamento para autuação. Esta Solução de Consulta argumenta em seu parágrafo 19 que, mesmo sem distribuição, há acréscimo no patrimônio da investidora, o que, a seu ver, autorizaria a tributação destes valores. Este raciocínio está equivocado, tendo em vista que o efetivo acréscimo do patrimônio da investidora somente vai ocorrer quando houver uma deliberação dos órgãos de administração da empresa controlada deliberando a distribuição dos lucros por ela apurados.

Para que haja a aquisição da disponibilidade daqueles lucros pela empresa controladora brasileira não basta a simples avaliação do investimento por meio do método de equivalência patrimonial, mas sim a sua efetiva distribuição.

Em seguida, analisando mais especificamente o artigo 7º da Convenção, a Solução de Consulta Interna, após transcrever comentário da OCDE a respeito da Convenção Modelo, conclui que “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”.

A Solução de Consulta entende que, por meio da equivalência patrimonial, seriam reconhecidos os lucros na própria investidora brasileira, os quais seriam objeto de tributação. Ou seja, não é a controlada no exterior quem suporta a carga do tributo, mas sim a empresa controladora brasileira. Nesse sentido, o Brasil não estaria tributando a empresa sediada no exterior, mas sim a empresa brasileira, de forma que não haveria afronta ao dispositivo convencional. Esta linha de raciocínio é falha. Primeiramente ao não perceber que o artigo 7º não se limita a proteger do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior.

O escopo do artigo 7º não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas).

Dessa forma, pouco interessa indagar quem suporta o encargo.

Seja a empresa estrangeira, seja a brasileira, o que importa é que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior, nos termos do tratado firmado pelo Brasil. Em segundo lugar, porque esse raciocínio contraria o artigo 25 da Lei nº 9.249/95, ao qual fazia remissão o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001.

A leitura do caput do dispositivo esclarece serem três os objetos da tributação: lucros, rendimentos e ganhos de capital. Entretanto, quando se examinam os seus parágrafos, percebe-se que há diferentes regimes tributários aplicáveis entre eles: rendimentos e ganhos de capital estão regulados pelo parágrafo 1º, enquanto os lucros são disciplinados pelo parágrafo 2º, no caso de filiais e controladas, e pelo parágrafo 3º, no caso de coligadas.

Nesse contexto, quando se lê o parágrafo 1º, encontra-se o mandamento de que rendimentos e ganhos de capital integram o lucro líquido da própria empresa brasileira, ou seja, na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica brasileira são computados os rendimentos e ganhos de capital auferidos por ela mesma no exterior.

Noutras palavras, trata-se de tributar riqueza auferida pela própria pessoa jurídica (e por isso, grandeza que compõe seu lucro líquido). Por sua vez, os parágrafos 2º e 3º, que versam respectivamente sobre lucros auferidos por intermédio de filiais e controladas, ou de coligadas, não pressupõem que tais valores integrem o lucro líquido da pessoa jurídica brasileira. Ao contrário, são grandezas que não integram aquele lucro líquido, mas que devem a ele ser adicionadas, para efeito de apuração do lucro real. A dicção não poderia ser mais clara: o aspecto objetivo da tributação, no caso do parágrafo 2º, são os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

De igual modo, o parágrafo 3º alcança os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Portanto, o legislador brasileiro é claro quanto ao que será aqui tributado: não se trata de tributar o lucro da própria pessoa jurídica brasileira.

Este é o lucro líquido e, no caso de atividades no exterior, compreende apenas rendimentos e ganhos de capital.

No caso de controladas e coligadas no exterior, o objeto da tributação são os próprios lucros auferidos pelas controladas e coligadas. Exatamente aquilo que, nos termos do citado artigo 7º dos acordos de bitributação, está fora do alcance da lei brasileira. Por último, para que não se tenha qualquer dúvida quanto ao alcance da lei brasileira, deve-se observar o parágrafo 6º do referido dispositivo, o qual assegura que o resultado da equivalência patrimonial mantenha o tratamento tributário que lhe era reservado antes da entrada em vigor da Lei nº 9.249/95.

Ora, a equivalência patrimonial, na legislação tributária, recebe tratamento neutro, não afetando o lucro real e a base de cálculo da CSLL. Tivesse o legislador tributário a intenção de tributar o resultado de equivalência patrimonial, não teria sentido o referido parágrafo 6º, cujo teor afirma exatamente o inverso. É importante registrar que as próprias autoridades fiscais admitiram esse aspecto, reconhecendo que “a obrigatoriedade de adição dos lucros das controladas estrangeiras na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, no ano-calendário em que tenham sido apurados, é prevista no item I do caput do artigo 14 da IN RFB nº 1.520/14”.

Em outro momento, as autoridades fiscais asseveram que “os lucros de todas as controladas da fiscalizada no ano-calendário de 2016 devem ser obrigatoriamente considerados de forma individualizada na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL”.

Consequentemente, é evidente a contrariedade do referido artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 e do artigo 77 da Lei nº 12.973/2014 à previsão contida nos artigos 7º dos acordos firmados entre Brasil e Espanha e Portugal, o que, também por esse motivo, impede a sua aplicação ao caso concreto.

Outro fundamento da Solução de Consulta a ser rebatido é a alegação de que “a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado”. Tal alegação, no caso específico da Convenção firmada entre Brasil e Espanha não pode prevalecer, pois está em conflito direto com o previsto no artigo 23 do Tratado. Veja-se que a Convenção consagra, de fato, o método do crédito como meio para evitar a bitributação.

No entanto, este método é expressamente ressalvado para o caso dos dividendos, o que demonstra a insubsistência deste argumento na presente situação, diante da ressalva expressa contida na convenção. A cláusula de isenção afasta a tributação automática dos lucros do exterior prevista pelo artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 e pelo artigo 77 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que a isenção dos dividendos não pode coexistir com a tributação dos lucros que lhes deram origem. A decorrência lógica do Tratado Brasil-Espanha é de que o Brasil concordou em jamais tributar os lucros das sociedades estrangeiras domiciliadas nesses países, seja enquanto mantidos no exterior, seja quando distribuídos para a pessoa jurídica no País.

Neste contexto, cabe destacar que, sob o prisma teleológico, a cláusula de isenção afasta a própria finalidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 e do artigo 77 da

Lei nº 12.973/2014, pois a sua intenção é combater o diferimento de lucros do exterior. Por óbvio, não há postergação da tributação devida no Brasil se os lucros distribuídos sob a forma de dividendos são isentos. Observese que o argumento de que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 e o artigo 77 da Lei nº 12.973/2014 tributam o resultado da pessoa jurídica no Brasil é irrelevante para fins de aplicação do método da isenção, pois se o dividendo efetivamente distribuído não pode ser tributado, então o que se dirá do seu simples reflexo na sociedade controladora, decorrente da avaliação do investimento pelo MEP.

É importante mencionar, ainda, que a própria OCDE, no parágrafo 137 do Relatório da Ação 3 do BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”), indica que os países devem revisar os seus acordos de bitributação que adotam o método da isenção, a fim de que não tenham que conceder isenção de imposto de renda para os lucros que serão tributados pelas regras domésticas de tributação automática de lucros auferidos no exterior.

Ora, se há necessidade de revisão dos acordos de tributação, é justamente porque os Estados permanecem obrigados a cumprir a obrigação, assumida no plano internacional, de isentar os dividendos provenientes do outro Estado contratante, independentemente do alcance das suas regras domésticas de tributação em bases universais, como é o caso do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 e do artigo 77 da Lei nº 12.973/2014.

Implicitamente, reconhece-se que a tributação dos lucros de sociedades controladas no exterior é incompatível com os acordos de bitributação que adotam o método da isenção no Estado da residência da sociedade controladora. Ademais, cumpre ressaltar que a RFB analisou, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 400/2017 (de 05/09/2017), a questão da compatibilidade do regime de tributação em bases universais com o artigo 23 do acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e a Argentina.

A COSIT considerou que a isenção prevista no artigo 23 do tratado internacional seria aplicável apenas aos dividendos efetivamente distribuídos por uma sociedade residente na Argentina, que tenham sido tributados naquele país. Ocorre que a fundamentação adotada pela COSIT merece severas críticas, especialmente em relação aos seguintes pontos abaixo. O primeiro equívoco é invocar o artigo 111 do CTN para interpretar o acordo de bitributação, sob o argumento de que o artigo 23 deve ser objeto de interpretação literal, por outorgar isenção para os dividendos. Esse posicionamento é absolutamente equivocados, pois os tratados internacionais sempre restringem a jurisdição do Estado, de modo que as suas disposições convencionais não apresentam o caráter excepcional típico das regras de isenção. Assim, caso prevalecesse o entendimento da COSIT, todas as regras do acordo de bitributação deveriam ser objeto de interpretação literal, e não apenas o artigo 23.

Além disso, esse posicionamento ignora o fato de que os acordos de bitributação devem ser interpretados na condição de fonte de direito internacional, segundo as disposições da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), que sequer foram mencionadas pela COSIT em sua decisão. A interpretação do acordo de bitributação como diploma comum de direito interno, como pretende a COSIT, somente poderia ser admitida, quando muito, se o Brasil adotasse um sistema dualista, em que os acordos de bitributação são transformados ou convertidos em direito interno, o que não ocorre no sistema constitucional brasileiro.

O Decreto que promulga o texto do acordo de bitributação no direito interno serve apenas para dar publicidade e eficácia ao seu texto na ordem interna, mas os direitos e deveres introduzidos na ordem jurídica decorrem do próprio tratado internacional. O segundo equívoco é incluir, por via oblíqua, uma “cláusula de subject-totax” no artigo 23 do acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e a Argentina, que não exige a efetiva tributação dos dividendos na Argentina para a aplicação da isenção. O último – e mais importante – equívoco da COSIT reside na interpretação do artigo 23 do acordo de bitributação com base na materialidade tributada pelo artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, que foi mantida pelo artigo 77 da Lei nº 12.973/2014, deixando de lado o fato de que a incompatibilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 com a cláusula de isenção é baseada na lógica e na boa-fé, tendo em vista que, sob o enfoque do Estado da fonte, não houve fluxo monetário para o Brasil.

Assim, condicionar a aplicação do artigo 23 do acordo de bitributação à existência de fluxo monetário significaria admitir que qualquer Estado poderia alterar a sua lei doméstica para driblar os compromissos assumidos na esfera internacional, o que seria contrário ao “pacta sunt servanda” e à necessidade de interpretação dos tratados internacionais em conformidade com o princípio da boa-fé, como prevê o artigo 31, parágrafo 1º, da CVDT.

Com base nas considerações acima, pode-se assentar que o artigo 7º dos acordos de bitributação celebrados entre Brasil e Espanha e Portugal afasta a aplicação do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, na medida em que protege os lucros de empresas residentes no outro Estado contratante, e, conseqüentemente, do artigo 77 da Lei nº 12.973/2014, que possui a mesma materialidade do aludido artigo 74.

Mas ainda que se adote interpretação diversa, deve-se assentar que a isenção concedida aos dividendos nos acordos de bitributação não pode coexistir com tributação dos lucros que servem de base para a distribuição dos dividendos. Sendo assim, nos acordos de bitributação em que o Brasil adotou o método da isenção, como é o caso da Espanha, as regras brasileiras de tributação em bases universais devem ser prontamente afastadas, sob pena de violação do compromisso assumido perante o outro Estado contratante de não tributar os dividendos.

Por fim, retornando aos fundamentos constantes da Solução de Consulta Interna nº 18/2013, cumpre rebater a afirmação contida no parágrafo 30 desse pronunciamento, segundo o qual, novamente escorado nos Comentários da OCDE, “os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal”. Realmente, discute-se na doutrina estrangeira a compatibilidade entre os acordos de bitributação e as legislações concernentes a Controlled Foreign Corporations (CFC). Mas essa discussão é completamente irrelevante para o caso dos autos, porque ela se aplica, exclusivamente, às hipóteses de práticas abusivas por parte dos contribuintes. De fato, em outros países, a legislação CFC pode ser qualificada como norma antiabuso, mas, no caso brasileiro, a sua aplicação generalizada afasta por completo essa hipótese. Afinal, o legislador pátrio não fez qualquer distinção quanto ao tipo de investimento, suas condições e o país onde se encontra a empresa controlada no exterior. Todos recebem o mesmo tratamento. Esta situação não passou despercebida do Ministro Joaquim Barbosa quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588/DF, de 10/04/2013, o

que motivou, inclusive, a solução do caso no sentido de declarar (i) a inconstitucionalidade do artigo 74 para as sociedades coligadas fora de paraíso fiscal e (ii) a constitucionalidade do artigo 74 para as sociedades controladas domiciliadas em países com tributação favorecida.

Cumprido lembrar que naquele julgamento não se declarou com efeitos erga omnes a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do artigo 74 para (i) as sociedades coligadas em paraíso fiscal e (ii) as controladas fora de paraíso fiscal. De qualquer forma, a própria fiscalização reconheceu que o caso dos autos não trata de abuso, pois as empresas controladas no exterior têm substância, desenvolvem atividades operacionais próprias e não foram constituídas com o objetivo de planejamento tributário.

Diante de tudo o que se expôs, não restam dúvidas acerca da ilegalidade da presente autuação fiscal, tendo em vista a clara afronta aos artigos 7º, 10 e/ou 23 das Convenções firmadas entre Brasil e Espanha e Portugal, o que impõe, por decorrência lógica, o seu cancelamento. Da adoção de critério indevido para a apuração do resultado supostamente tributável no Brasil: a adição dos dividendos distribuídos por controladas indiretas nos lucros a serem tributados pelas controladas diretas e o método da consolidação

Caso não sejam acolhidos os fundamentos apresentados nos tópicos anteriores, ver-se-á que a autuação fiscal não pode ser mantida, porque são incorretos os critérios materiais adotados pela fiscalização na apuração dos resultados supostamente passíveis de tributação no Brasil. Isso porque, ao calcularem o lucro a ser oferecido à tributação no Brasil pelas controladas diretas, as autoridades fiscais consideraram na apuração do lucro líquido dessas empresas os dividendos recebidos por uma de suas investidas, que é controlada indireta da impugnante, mas que já foram tributados pelo Fisco quando da lavratura de Autos de Infração que visam exigir IRPJ e CSLL da impugnante relativos ao ano-calendário de 2011 e, portanto, não podem ser tributados novamente, conforme será visto a seguir.

Para deixar mais claro o erro cometido pela fiscalização, deve-se destacar que o resultado contábil das controladas CSN Americas e CSN Minerals foi aumentado por dividendos que essas sociedades receberam da sociedade CSN Europe. Isso se deve ao fato de que, em cumprimento da legislação local, aquelas empresas registram investimentos em controladas pelo custo de aquisição e, diante disso, o pagamento de dividendos, quando efetuado, é reconhecido em contas de resultado, integrando o lucro líquido daquelas sociedades, os quais serviram de base de cálculo na presente autuação.

Ocorre, contudo, que os dividendos pagos em 2016 são oriundos de lucro auferido pela CSN Europe em 2011, os quais já foram tributados pelo Fisco em autuação anterior. Ou seja, primeiramente as autoridades fiscais exigiram, em outro processo, o IRPJ e a CSLL, supostamente incidente sobre os lucros auferidos pela CSN Europe ano de 2011. Posteriormente, as mesmas autoridades fiscais exigiram o IRPJ e a CSLL, devidos sobre lucros auferidos pelas controladas CSN Americas e CSN Minerals, que foram impactados por dividendos distribuídos pela CSN Europe, em 2016, relativamente a lucro auferido em 2011. Os valores indevidamente oferecidos à tributação podem ser observados a partir da reprodução de planilha elaborada pela impugnante (arquivo não paginável):

Holding Destino	Filial Origem	País de origem	Ano de origem	€	AC 2016			Procedimento Fiscal
					Ata	Montante da ata (moeda original)	Montante EUR	
CSN AMERICAS, S.L.	CSN Europe Lda.	PT	2011	9.614.363,91	18/04/2016	9.614.363,91	9.614.363,91	16561.720043/2016-65
			2011	8.883.275,70	22/04/2016	8.883.275,70	8.883.275,70	16561.720043/2016-65
			TOTAL	18.497.639,62			18.497.639,62	
CSN MINERALS, S.L.	CSN Europe Lda.	PT	2011	34.609.941,09	18/04/2016	34.609.941,09	34.609.941,09	16561.720043/2016-65
			2011	31.978.158,07	22/04/2016	31.978.158,07	31.978.158,07	16561.720043/2016-65
			TOTAL	66.588.099,17			66.588.099,17	

Veja-se que os dividendos distribuídos pela CSN Europe à CSN Americas e à CSN Minerals no ano de 2016, no valor de 18.497.639,89 euros e 66.588.100,19 euros, respectivamente, têm origem no lucro apurado pela empresa no ano de 2011.

Nesse sentido, confirmam-se, às fls. 2826/2827, trechos das atas que deliberaram a distribuição de tais dividendos (Atas números 66 e 67).

Contudo, o lucro apurado pela CSN Europe no ano de 2011 já foi objeto de tributação nos Autos de Infração que deram origem ao processo nº 16561.720043/2016-65. Realmente, os resultados da CSN Europe foram consolidados pelo Fisco nos resultados da CSN Americas e da CSN Minerals, conforme determinava a IN SRF nº 213/2002, sendo os últimos incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2011. A contribuinte apresentou impugnação em face da referida autuação, a qual foi julgada improcedente pela DRJ, o que, por sua vez, ensejou a interposição de recurso voluntário.

Em sessão de julgamento, negou-se provimento ao recurso no que tange à tributação dos rendimentos das controladas na Espanha, e determinou-se o sobrestamento do julgamento do processo até que sejam julgados os processos administrativos nº 19515.723039/2012-79, nº 10314.72849/2014-99, nº 10314.728430/2014-13 e nº 16561.720063/2014-74. Em face de tal decisão, a impugnante apresentou embargos inominados, os quais estão, atualmente, aguardando apreciação.

Confira-se, nesse sentido, os valores autuados pela fiscalização no processo nº 16561.720043/2016-65:

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

Quadro 5:

Controlada	País	Resultado antes do IR e da CSLL (Euros)	Resultado antes do IR e da CSLL (Reais)	Fis.
CSN Minerals S.L.	Espanha	€ 632.526.000,00	R\$ 1.539.694.789,20	1069 e 1074
CSN Metais S.L.	Espanha	€ 63.711.782,10	R\$ 155.087.220,00	1130/1131/1135/1180
CSN Americas S.L.	Espanha	€ 183.494.000,00	R\$ 446.661.094,80	1200 e 1205
CSN Export Europe S.L.	Espanha	€ 128.059.000,00	R\$ 311.721.217,80	1290 e 1293
TOTAL			R\$ 2.453.164.321,80	

No que diz respeito aos lucros auferidos pela CSN Europe, para que não restem dúvidas de que foram, também, incluídos na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL pela fiscalização, a partir da consolidação nos resultados de suas controladas, CSN Americas e CSN Minerals, confirmam-se, à fl. 2828, trechos do Termo de Verificação Fiscal.

A esse respeito, a impugnante destaca que o arquivo não paginável ora anexado contempla informações relativas (i) aos valores tributados pelo Fisco nos anos

anteriores, relativamente aos lucros da CSN Europe; (ii) o número do procedimento fiscal correspondente; (iii) e a data das atas das assembleias nas quais foram deliberados os pagamentos dos dividendos. Para atestar a tributação dos valores no ano-calendário de 2011, conjuntamente com o arquivo não paginável acima mencionado, a ora impugnante colaciona cópia do Termo de Verificação Fiscal que formalizou os lançamentos fiscais em questão (doc. 01).

Além disso, a impugnante junta os atos societários da empresa CSN Europe que distribuiu os dividendos (doc. 02), os registros contábeis desses valores (arquivo não paginável) e as demonstrações financeiras das investidas (doc. 03), o que comprova que os valores já foram efetivamente tributados no Brasil, na medida em que se referem a lucro de período anterior.

Ou seja, admitir a tributação dos dividendos distribuídos em 2016 pela CSN Europe, reconhecidos no resultado da CSN Americas e da CSN Minerals daquele ano, corresponderia a adicionar pela segunda vez resultado já considerado na apuração dos tributos de anos anteriores. Para que não restem dúvidas sobre a composição do resultado tributável da CSN Americas e da CSN Minerals, a ora impugnante reproduz, à fl. 2829, trechos das respectivas demonstrações financeiras (doc. 03). Assim, resta comprovado que os dividendos pagos pela CSN Europe afetaram o resultado contábil da CSN Americas e da CSN Minerals que foi objeto de tributação no presente processo. Como o lucro passado da CSN Europe já foi objeto de tributação em outro período, resta evidente que tais montantes já foram tributados previamente. De toda forma, para que não restem dúvidas, a impugnante pede vênua para tecer breves considerações a respeito dos procedimentos contábeis adotados por suas controladas na Espanha. O Real Decreto nº 1514, de 16.11.2007 (tradução juramentada – doc. 04), é a norma que regula os procedimentos contábeis aplicáveis a pessoas jurídicas na Espanha.

Especialmente em relação à avaliação de investimentos em controladas, o item 2.5.1 da Segunda Parte (Normas de Registro y Valoración) determina que tais investimentos devem ser contabilizados, inicialmente, pelo método do custo.

Mais adiante, o item 2.8 determina que os dividendos recebidos de pessoa jurídica cujo investimento é avaliado pelo método de custo devem ser registrados como receita em conta de resultado. Ou seja, as sociedades espanholas avaliam o investimento pelo custo, sendo que quando recebem dividendos, o valor recebido afeta o resultado.

Dessa forma, a aplicação do artigo 1º, § 6º, da IN SRF nº 213/2002 pela fiscalização no ano de 2011 fez com que o lucro apurado pela CSN Europe, controlada indireta da impugnante, ainda não refletido no balanço contábil das controladas diretas na Espanha, CSN Americas e da CSN Minerals, fosse submetido à tributação no Brasil, nos termos do artigo 74 da MP nº 2158-35/2001 e do artigo 77 da Lei nº 12.973/2014 (i.e. sem efetiva disponibilização). Posteriormente, ao tributar o lucro da CSN Americas e da CSN Minerals, composto pelos dividendos pagos pela CSN Europe, a fiscalização acaba por tributar duas vezes o mesmo lucro, o que não pode ser admitido. Situação praticamente idêntica foi objeto de análise pelo Acórdão nº 1302-003.390, de 21/02/2019 (vide fls. 2831/2832), o qual reconheceu que os dividendos distribuídos por controlada brasileira à controlada estrangeira, que já tenham sido objeto de tributação quando da apuração dos lucros pela controlada no Brasil, não podem ser

novamente tributados, quando da distribuição de tais dividendos pela pessoa jurídica estrangeira.

As conclusões do Acórdão são inteiramente aplicáveis ao presente caso, eis que, se admitido o procedimento da fiscalização, estar-se-á admitindo a dupla tributação de valores já tributados anteriormente. É importante registrar que o artigo 85 da Lei nº 12.973/2014, com base justamente nessa lógica, determina que, “para fins de apuração do imposto sobre a renda e da CSLL devida pela controladora no Brasil, poderá ser deduzida da parcela do lucro da pessoa jurídica controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, a parcela do lucro oriunda de participações destas em pessoas jurídicas controladas ou coligadas domiciliadas no Brasil”.

De fato, como bem demonstrado acima, o não expurgo dos dividendos distribuídos pela CSN Europe para a CSN Americas e para a CSN Minerals, no ano de 2016, implicará a dupla tributação de tais montantes, visto que tais valores (i) foram tributados pela fiscalização no ano-calendário de 2011, pela sistemática da “consolidação” e (ii) foram tributados pela fiscalização no ano-calendário de 2016, pois compuseram o resultado da CSN Americas e da CSN Minerals.

Diante do exposto, é imperioso o cancelamento da autuação, por vício na apuração do quantum debeat, em descumprimento ao artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, ou, ao menos, o expurgo dos valores dos dividendos recebidos pelas controladas diretas.

DOS ESTOQUES DE PREJUÍZOS ACUMULADOS

No que diz respeito aos saldos de prejuízos acumulados, a fiscalização reconhece que a impugnante tem direito de compensar prejuízos acumulados em anos anteriores a 2015 com os lucros apurados por suas controladas diretas e indiretas, nos termos do § 2º do artigo 77 da Lei nº 12.973/2014 c/c os artigos 10 e 38 da IN RFB nº 1.520/2014.

Contudo, ao realizar a análise dos valores de estoques de prejuízos acumulados, a autoridade fiscal levou em consideração os valores apurados pelo Termo de Verificação Fiscal expedido junto ao processo nº 16561.720053/2020-87, por meio do qual foram lavrados Autos de Infração para exigir IRPJ e CSLL, supostamente recolhidos a menor pela impugnante no ano-calendário de 2015.

Naqueles autos, as autoridades fiscais alegam que a impugnante teria apresentado ECF com incorreções relativas aos saldos de prejuízos acumulados de suas controladas indiretas, na medida em que esses prejuízos teriam sido absorvidos pelos resultados positivos de suas controladas diretas, a partir da aplicação do método da consolidação, previsto no artigo 1º, § 6º, da IN SRF nº 213/2002, os quais, no entendimento da fiscalização, seriam tributáveis no Brasil. Isso porque, em linha com os que ocorreu no presente processo, as autoridades fiscais, também nos anos anteriores a 2015, desrespeitaram os termos dos tratados firmados pelo Brasil, visando exigir o IRPJ e a CSLL, supostamente devidos sobre os lucros apurados pelas empresas no exterior, sendo que adotaram o método da consolidação para o referido cálculo dos valores devidos no Brasil.

Ao realizarem a referida consolidação, as autoridades fiscais consumiram indevidamente prejuízos apurados no exterior por essas investidas, o que gerou as diferenças apuradas entre o controle apresentado pela impugnante e aquele

preparado pelas autoridades fiscais. Nesse cenário, a ora impugnante reitera e ratifica os fundamentos apresentados nos processos nºs 16643.720041/2013-13, 16561.720063/2014-74, 16561.720043/2016-65, 16561.720104/2017-75, 16561.720122/2018-38, 16561.720057/2019-21 e 16561.720053/2020-87, relativamente à carência de suporte legal para oferecimento dos lucros auferidos no exterior à tributação nos anos anteriores a 2015 (doc. 05).

Outrossim, o reconhecimento da legalidade do procedimento adotado pela ora impugnante naqueles processos acarretará, finalmente, o reconhecimento de que os saldos de prejuízos acumulados registrados em sua ECF estavam corretos e, conseqüentemente, devem ser considerados tais valores, em detrimento dos valores apurados pelas autoridades fiscais.

Nota-se, portanto, que a discussão acerca do mérito das exigências fiscais consubstanciadas naqueles processos ainda não se encerrou, razão pela qual seria ilógico discutir a validade dos montantes de saldos de prejuízos acumulados utilizados pela fiscalização nos presentes autos, sem aguardar o desfecho definitivo daqueles processos.

A prejudicialidade salta aos olhos quando se imagina a situação hipotética em que, no julgamento das defesas apresentadas naqueles processos, sejam proferidas decisões favoráveis aos interesses da impugnante, cancelando as autuações e, conseqüentemente, o consumo dos prejuízos das controladas no exterior. A consequência dessas decisões seria que os prejuízos apurados originalmente pelas controladas no exterior deveriam ser utilizados no presente processo, para cálculo do montante supostamente devido pela ora impugnante. Conseqüentemente, em razão da prejudicialidade entre os processos, é que se faz imperiosa a suspensão do presente procedimento, na forma do artigo 313, inciso V, “a”, do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária e analógica ao caso vertente, nos termos do artigo 15 do mesmo código. Por fim, é imperioso que as decisões definitivas proferidas naqueles autos surtam efeito no presente caso.

DO PEDIDO

Por todo o exposto, a impugnante requer o cancelamento dos Autos de Infração, com base nos fundamentos acima apresentados, notadamente a aplicabilidade dos tratados para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil com a Espanha e com Portugal.

Na hipótese de serem mantidas as glosas fiscais ora combatidas, requer que sejam expurgados os valores dos dividendos recebidos pelas controladas diretas, indicados na planilha elaborada pela impugnante (arquivo não paginável), que já foram devidamente tributados pela fiscalização nos Autos de Infração lavrados com vistas a exigir o IRPJ e a CSLL supostamente devidos sobre os lucros auferidos por controladas da impugnante no exterior, no ano-calendário de 2011.

Ademais, requer, também em caráter subsidiário, que sejam respeitados no presente processo os efeitos decorrentes das decisões proferidas em outros processos, especialmente no que se refere aos saldos de prejuízos acumulados das controladas no exterior, o que foi tratado no tópico “DOS ESTOQUES DE PREJUÍZOS ACUMULADOS”.

Alternativamente, requer o sobrestamento do feito, até o definitivo desfecho daqueles processos administrativos.

Por fim, para provar os fatos expostos, protesta o impugnante por todas as provas em direito admitidas, tais como a juntada de documentos (entre eles, traduções juramentadas demonstrações financeiras das investidas - doc. 03 - uma vez que estão sendo elaboradas por terceiros independentes) e a realização de diligências. Em atenção ao disposto no artigo 16, inciso V, do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.196/2005, a impugnante informa que não está questionando judicialmente a matéria discutida nestes autos.

Nada obstante, o acórdão da DRJ julgou improcedente a Impugnação, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADA. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. A tributação sobre bases universais não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, pois não se tributa a controlada, mas sim a controladora residente no Brasil mediante parcela do ajuste do valor do investimento.

DIVIDENDOS. DISTRIBUIÇÃO. A distribuição de dividendos por parte das empresas avaliadas pelo método de equivalência patrimonial não importa duplicidade de tributação em relação aos lucros já reconhecidos pelo referido método.

CSLL. DECORRÊNCIA. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, mutatis mutandis, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Devidamente cientificada, o recorrente interpôs recurso voluntário tempestivo, efls. 3625/3678, repisando os argumentos já expostos na impugnação administrativa e a seguir sintetizados e sumarizados: preliminarmente, a tempestividade do presente recurso voluntário; no que tange aos fatos: i) A não adição na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL dos lucros auferidos por controladas no exterior; por sua vez, divididos nos seguintes tópicos: 3.1. O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior; 3.2. Os tratados internacionais contra a bitributação; 3.3. Os tratados firmados entre Brasil e Espanha e Portugal; 3.4. A Solução de Consulta Interna COSIT n. 18/13; 3.5. A adoção de critério indevido para a apuração do resultado supostamente tributável no Brasil: a adição dos dividendos distribuídos por controladas indiretas nos lucros a serem tributados pelas controladas diretas e o método da consolidação; Já no que diz respeito aos Estoques de prejuízos acumulados (4) e requerendo (5):

5. Pedido

Por todo o exposto, a recorrente requer o conhecimento e o provimento do seu recurso voluntário, determinando-se a reforma do v. acórdão com o conseqüente cancelamento da autuação fiscal, com base nos fundamentos acima apresentados, notadamente a aplicabilidade dos tratados para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil com a Espanha e com Portugal. Na hipótese de serem mantidas as glosas fiscais ora combatidas, o que se admite apenas a título argumentativo, requer-se sejam expurgados os valores dos dividendos recebidos pelas controladas diretas, indicados na planilha mencionada no tópico 3.5 acima,

que já foram devidamente tributados pela fiscalização nos autos de infração lavradas com vistas a exigir o IRPJ e a CSL supostamente devidos sobre os lucros auferidos por controladas da recorrente no exterior, nos ano-calendário de 2011.

Ademais, requer-se, também em caráter subsidiário, que sejam respeitados no presente processo os efeitos decorrentes das decisões proferidas em outros processos, especialmente no que se refere aos saldos de prejuízos acumulados das controladas no exterior, o que foi tratado no tópico 4 acima.

Alternativamente, requer-se o sobrestamento do feito, até o definitivo desfecho daqueles processos administrativos.

Além de documentos juntados aos autos, também apresentam petição complementar às efls. Fl. 3760/3762.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

No mérito, trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração por meio dos quais a fiscalização da Receita Federal do Brasil realizou ajustes dos montantes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSL apurados pela recorrente no ano-calendário de 2016, em razão da acusação de ausência de adição na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL dos lucros auferidos por controladas no exterior.

A Recorrente sustenta que não ofereceu a tributação os resultados apurados pelas controladas CSN Minerals S.L.U., CSN Metals S.L.U., CSN Américas S.L.U., CSN Export-Europe S.L.U. e CSN Europe, LDA no Brasil pela recorrente, dado que os tratados para evitar dupla tributação celebrados entre Brasil e Espanha e Portugal não autorizam a tributação dos referidos resultados no Brasil.

O cerne da questão é, portanto, se os tratados para evitar a dupla tributação impedem a aplicação das regras brasileiras de tributação em bases universais estabelecidas pela Lei n. 12.973/2014.

Contudo, em análise ao caso concreto, observei questões prejudiciais que comprometem a análise do mérito da demanda, conforme exponho abaixo.

Dentre os fundamentos apontados pela recorrente no que tange ao caso concreto, a recorrente alega ainda que, ao realizar a análise dos valores de estoques de prejuízos acumulados, a d. autoridade fiscal levou em consideração os valores apurados pelo TVF expedido junto ao processo n. 16561.720053/2020-87, por meio do qual foram lavrados autos de infração para exigir IRPJ e CSL supostamente recolhidos a menor pela recorrente no ano-calendário de 2015.

Nesse aspecto, bem pontua a recorrente ao apontar a prejudicialidade do julgamento deste processo com outros processos com julgamentos não concluídos:

4. Estoques de prejuízos acumulados.

No que diz respeito aos saldos de prejuízos acumulados, a fiscalização reconhece que a recorrente tem direito de compensar prejuízos acumulados em anos anteriores a 2015 com os lucros apurados por suas controladas diretas e indiretas, nos termos do parágrafo 2º, do art. 77 da Lei n. 12973 c/c art. 10 e 38 da Instrução Normativa RFB n. 1520/2014.

Contudo, ao realizar a análise dos valores de estoques de prejuízos acumulados, a d. autoridade fiscal levou em consideração os valores apurados pelo TVF expedido junto ao processo n. 16561.720053/2020-87, por meio do qual foram lavrados autos de infração para exigir IRPJ e CSL supostamente recolhidos a menor pela recorrente no ano-calendário de 2015.

Naqueles autos, as autoridades fiscais alegam que a recorrente teria apresentado ECF com incorreções relativas aos saldos de prejuízos acumulados de suas controladas indiretas, na medida em que esses prejuízos teriam sido absorvidos pelos resultados positivos de suas controladas diretas, a partir da aplicação do método da consolidação, previsto no art. 1º, parágrafo 6º da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, os quais, no entendimento da fiscalização, seriam tributáveis no Brasil. Isso porque, em linha com os que ocorreu no presente processo, as autoridades fiscais, também nos anos anteriores a 2015, desrespeitaram os termos dos tratados firmados pelo Brasil, visando exigir o IRPJ e a CSL supostamente devidos sobre os lucros apurados pelas empresas no exterior, sendo que adotaram o método da consolidação para o referido cálculo dos valores devidos no Brasil.

Ao realizarem a referida consolidação, as autoridades fiscais consumiram indevidamente prejuízos apurados no exterior por essas investidas, o que gerou as diferenças apuradas entre o controle apresentado pela recorrente e aquele preparado pelas autoridades fiscais. Nesse cenário, a ora recorrente reitera e ratifica os fundamentos apresentados nos processos n. 16643.720041/2013-13, 16561.720063/2014-74, n. 16561.720043/2016-65, n. 16561.720104/2017-75, n. 16561.720122/2018-38, n. 16561.720057/2019-21 e n. 16561.720053/2020-87, relativamente à carência de suporte legal para oferecimento dos lucros auferidos no exterior à tributação nos anos anteriores a 2015 (fls. 3034-3478).

Outrossim, o reconhecimento da legalidade do procedimento adotado pela ora recorrente naqueles processos acarretará, finalmente, o reconhecimento de que os saldos de prejuízos acumulados registrados em sua ECF estavam corretos e, conseqüentemente, devem ser considerados tais valores, em detrimento dos valores apurados pelas autoridades fiscais.

Nota-se, portanto, que a discussão acerca do mérito das exigências fiscais consubstanciadas naqueles processos ainda não se encerrou, razão pela qual seria ilógico discutir a validade dos montantes de saldos de prejuízos acumulados utilizados pela fiscalização nos presentes autos, sem aguardar o desfecho definitivo daqueles processos.

A prejudicialidade salta aos olhos quando se imagina a situação hipotética em que, no julgamento das defesas apresentadas naqueles processos, sejam proferidas decisões favoráveis aos interesses da recorrente, cancelando as

autuações e, conseqüentemente, o consumo dos prejuízos das controladas no exterior.

A consequência dessas decisões seria que os prejuízos apurados originalmente pelas controladas no exterior deveriam ser utilizados no presente processo, para cálculo do montante supostamente devido pela ora recorrente. Conseqüentemente, em razão da prejudicialidade entre os processos, é que se faz imperiosa a suspensão do presente procedimento, na forma do art. 313, inciso V, “a”, do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária e analógica ao caso vertente, nos termos do art. 15 do mesmo código.

Por fim, é imperioso que as decisões definitivas proferidas naqueles autos surtam efeito no presente caso.

Acresce que a discussão acerca do mérito das exigências fiscais consubstanciadas naqueles processos ainda não se encerrou, razão pela qual seria ilógico discutir a validade dos montantes de saldos de prejuízos acumulados utilizados pela fiscalização nos presentes autos, sem aguardar o desfecho definitivo dos processos de n. 16643.720041/2013-13, n. 16561.720063/2014-74, n. 16561.720043/2016-65, n. 16561.720104/2017-75, n. 16561.720122/2018-38, n. 16561.720057/2019-21 e n. 16561.720053/2020-87.

Nesse ponto, entendo que resta evidente a prejudicialidade externa entre os processos e, portanto, **faz-se imperiosa a suspensão do presente procedimento**, na forma do art. 313, inciso V, “a”, do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária e analógica ao caso vertente, nos termos do art. 15 do mesmo código.

Ante todo o exposto, proponho a conversão do presente julgamento em diligência, para que o presente processo seja sobrestado para aguardar o fim dos julgamentos dos processos acima mencionados.

Após encerramento daqueles processos, os autos devem retornar ao CARF, para apreciação e julgamento.

É a minha proposta.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz