



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

**Processo n°** 19740.000089/2007-53  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.518 – 1ª Turma  
**Sessão de** 13 de dezembro de 2016  
**Matéria** IRPJ - DEDUTIBILIDADE DE PERDAS NO EXTERIOR  
**Recorrente** IRB Resseguros do Brasil  
**Interessado** Fazenda Nacional

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

Ano-calendário: 2002

CSLL. LUCROS NO EXTERIOR. PRINCÍPIO DE TERRITORIALIDADE. ORDENAMENTO JURÍDICO ANTES DA MP 1.858-6/99. ALTERAÇÕES LEI 9.249/95. REPERCUSSÃO RESTRITA AO IRPJ.

O art. 63 da Lei n° 4.506/64, dentre outros dispositivos, consagrava o princípio de territorialidade em relação aos lucros auferidos no exterior, razão pela qual os resultados das sucursais e filiais fora do país, que se refletem diretamente na matriz, deveriam ser neutralizados, mediante exclusão do resultado operacional da matriz caso fosse resultado positivo (lucro), e adição caso fosse resultado negativo (prejuízo). Edição da Lei n° 9.249, de 1995 implantou regime de universalidade de tributação dos lucros no exterior apenas para o IRPJ, razão pela qual continuou a CSLL submetida à sistemática da territorialidade, que só foi alterada para a contribuição social a partir da MP n° 1.858-6, de 1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Lívia De Carli Germano (suplente convocada em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Demetrius Nichele Macei (suplente convocado).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela IRB RESSEGUROS DO BRASIL (e-fls. 564 e segs) em face da decisão proferida no Acórdão nº 101-96.653 (e-fls. 516 e segs), pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 16/04/2008, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

### **Resumo Processual**

A autuação fiscal, relativa ao ano-calendário de 2002, trata de glosa de despesas, (1) reversão de Provisão de Previdência Complementar" (IRPJ e CSLL) e (2) "Perdas da Sucursal de Londres" adicionadas nos anos de 1996 a 1998 (CSLL).

A Contribuinte apresentou impugnação. O lançamento fiscal foi julgado procedente pela primeira instância (DRJ). Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual foi dado provimento parcial pela segunda instância (Turma Ordinária do CARF), para restabelecer a despesa relativa ao item (1). Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte que foram rejeitados.

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial e a PGFN apresentou contrarrazões. O recurso foi admitido por despacho de exame de admissibilidade.

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal.

### **Da Autuação Fiscal**

Discorre a autoridade autuante (e-fls. 160/169) a respeito da ocorrência de duas infrações tributárias.

Na primeira, exclusão a título de provisão de previdência complementar, vez que entendeu que seriam indedutíveis pagamentos efetuados pela Contribuinte a título de complemento de aposentadoria a funcionários admitidos até 1968.

Na segunda, trata da exclusão na apuração da base de cálculo da CSLL de prejuízos na sucursal de Londres adicionadas nos anos de 1996 a 1998, ocorrida no primeiro trimestre de 2002. Entendeu a autoridade autuante que não teria amparo legal o procedimento adotado pela Contribuinte, ao excluir em exercício posterior (2002) valores adicionados indevidamente em períodos competentes (1996 a 1998). Complementou que eventuais incorreções posteriormente detectadas na apuração das bases de cálculo da CSLL de 1996 a 1998 deveriam ter sido corrigidas por meio de retificação da declaração de rendimentos, e não pela exclusão dos valores no ano-calendário de 2002.

Foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 170/189) para o ano-calendário de 2002.

### **Da Fase Contenciosa.**

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 198 e segs), no qual o lançamento fiscal foi julgado **procedente** pela 10ª Turma da DRJ/São Paulo I, nos termos do Acórdão nº 12-14.110 (e-fls. 453 e segs.), conforme ementa a seguir.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 1999*

*EXCLUSÕES INDEVIDAS.*

*São indevidas as exclusões não autorizadas pela legislação.*

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

*Ano-calendário: 1999*

*EXCLUSÕES INDEVIDAS.*

*São indevidas as exclusões não autorizadas pela legislação.*

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 464 e segs) pela Contribuinte, apreciado pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 16/04/2008. Decidiu o Acórdão nº 101-96.653 (e-fls. 516 e segs) dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a glosa relativa à reversão de provisão de previdência complementar, e manter a autuação relativa à indedutibilidade de prejuízos de sucursal no exterior, conforme ementa a seguir.

*IRPJ e CSLL DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS - PREVIDÊNCIA.COMPLEMENTAR - Após a Lei 6.435/77, as contribuições pagas a entidades que atuassem como de previdência privada somente poderiam ser deduzidas se a entidade estivesse autorizada na forma da Lei. Permaneceu, todavia, a permissão para dedução das complementações de aposentadorias pagas aos empregados aposentados referentes a benefícios -concedidos antes de 01/01/78.*

*CSLL- Em função do princípio da territorialidade, vigente antes da edição da MP 1.858-6, de 1999, não se caracteriza como indevida a adição, ao lucro líquido, para fins de apuração da*

*base de cálculo da CSLL, de resultados negativos auferidos no exterior.*

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 542/551), que foram rejeitados pelo Despacho em Embargos de e-fls. 557/558.

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 564 e segs.). Discorre que, como as perdas da sucursal de Londres nos anos de 1996 a 1998 foram adicionadas, de forma equivocada, na base de cálculo da CSLL, foram excluídas da base de cálculo da CSLL no primeiro trimestre de 2002. Contudo, entendeu a Fiscalização que a exclusão teria sido extemporânea, devendo ter sido realizada por meio de declarações retificadoras. Aduz que, para os anos de 1996, 1997 e 1998, havia obrigatoriedade de os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serem adicionados apenas na determinação do lucro real (art. 25 da Lei nº 9.249, de 27/12/1995), não havendo qualquer determinação a respeito da CSLL, e, apenas com o advento da MP nº 1.858-6, de 29/06/1999, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior passaram a sujeitar-se à incidência da CSLL. Aduz que, até a entrada em vigor da MP, para fins de apuração da CSLL prevalecia o disposto no art. 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, o qual não dispunha sobre obrigação de se adicionar ao lucro líquido as perdas da sucursal de Londres. Ou seja, a retificação promovida para o ano-calendário de 2002 foi correta, já que não haveria nenhuma base legal que a obrigasse a adicionar, para os anos de 1996 a 1998, as perdas apuradas pela sucursal de Londres. E, diante da apuração de bases de cálculo majoradas para os anos de 1996 a 1998 e o recolhimento a maior da CSLL, teria surgido o direito de o Contribuinte promover a exclusão dos valores indevidamente adicionados, ainda que de forma extemporânea, desde que não seja produzido efeito fiscal diverso daquele que seria obtido caso não houvesse a adição indevida nos exercícios anteriores, conforme parecer de auditores independentes. No caso, caso tivessem sido retificadas as declarações, os valores objeto de exclusão teriam sido devolvidos à Contribuinte em quantias significativamente superiores àquelas apuradas em decorrência do procedimento fiscal adotado. E, ainda que se considere que houve um erro no procedimento adotado pela Contribuinte, a simples ocorrência de erro não gera a obrigação de pagar contribuição manifestadamente indevida, sobre lucros fictícios, sem ocorrência do fato gerador da CSLL.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 686/688 deu seguimento ao recurso.

Foram apresentadas contrarrazões pela PGFN (e-fls. 691/694), no qual se vale dos fundamentos do acórdão recorrido para solicitar a manutenção da autuação em relação à indedutibilidade de prejuízos de sucursal no exterior.

O julgamento teve início na sessão de outubro de 2016, quando foi realizada a leitura do relatório e do voto e iniciaram-se os debates entre os componentes do Colegiado. Na ocasião, pediu vista a Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que seria a primeira a votar.

Posteriormente, a Contribuinte apresentou petição (e-fls. 711/717), no qual discorre sobre o debate empreendido na sessão de julgamento de outubro de 2016.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Em relação à admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fl. 686/688, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999<sup>1</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** o recurso especial interposto pela Contribuinte, que devolveu para discussão a matéria "exclusão no ano-calendário de 2002 das Perdas da Sucursal de Londres adicionadas nas bases de cálculo da CSLL para os anos-calendário de 1996 a 1998".

Passo ao exame do mérito. Há que se discorrer sobre os fundamentos adotados pela Fiscalização e pela turma *a quo*.

A infração devolvida trata de glosa de despesa contabilizada no primeiro trimestre de 2002. Discorreu a Contribuinte que o dispêndio seria relativo a prejuízos incorridos pela sucursal de Londres incorridos no decorrer dos anos de 1996 a 1998, que foram adicionados à base de cálculo da CSLL para os correspondentes anos-calendário de 1996 a 1998, porque, ao fazer as declarações naqueles períodos, teria interpretado incorretamente o art. 25 da Lei nº 9.249, de 27/12/1995, por não perceber que o diploma legal dispunha da incidência de lucros no exterior **apenas para o IRPJ** (lucro real), e que a CSLL passou a ser exigida apenas a partir de 01/10/1999, com a edição da MP nº 1.858-6, de 1999.

Assim, para compensar a pretensa **indevida inclusão** dos prejuízos na base de cálculo da CSLL de 1996 a 1998, efetuou um **ajuste**, para efetuar a **exclusão** dos valores da base de cálculo da CSLL na declaração relativa ao primeiro trimestre do ano-calendário de 2002.

Sobre o assunto, entendeu a autoridade autuante (e-fls. 166/168 do Termo de Verificação Fiscal) que não teria amparo legal o procedimento adotado pela Contribuinte, ao excluir em exercício posterior (2002) valores adicionados indevidamente em períodos competentes (1996 a 1998). Complementou ainda que eventuais incorreções posteriormente detectadas na apuração das bases de cálculo da CSLL de 1996 a 1998 deveriam ter sido corrigidas por meio de retificação da declaração de rendimentos relativas aos correspondentes anos de 1996 a 1998, e não pela exclusão dos valores no ano-calendário de 2002.

O entendimento foi mantido pela decisão de primeira instância (e-fls. 453/457).

Ocorre que a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao se deparar com a argumentação apresentada pela Contribuinte, de que, como a CSLL sobre lucros

---

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

no exterior não seria devida no decorrer dos anos-calendário de 1996 a 1998, a inclusão dos prejuízos da sucursal da Londres na base de cálculo da CSLL teria sido indevida, não compartilhou da mesma interpretação. Entendeu a turma *a quo* que as despesas na sucursal do exterior, relativas aos anos de 1996 a 1998 deveriam ter sido adicionadas à base de cálculo da CSLL, em razão do princípio da territorialidade, em vigor para a CSLL no período (ao contrário do IRPJ, em que a partir do art. 25 da Lei nº 9.249, de 27/12/1995 passou a ser regido pelo princípio da tributação sobre bases universais). Esclareceu a decisão que, como os prejuízos incorridos no exterior (princípio da territorialidade) tiveram repercussão no lucro líquido da matriz (Contribuinte, no Brasil), deveriam ter sido adicionadas na base de cálculo da CSLL, ou seja, a adição para os anos-calendário de 1996 a 1998 teria sido adequada.

E o recurso especial da Contribuinte vem contestar precisamente tal entendimento.

Reclama que de acordo com o disposto no art. 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, não há nenhuma previsão legal para a adição, na apuração da base de cálculo da CSLL, de prejuízos incorridos por sucursal no exterior. E tal situação não mudou para a CSLL com o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, vez que tratou a tributação de lucros no exterior apenas para o IRPJ. Ou seja, para os anos de 1996 a 1998, teria realizado contabilização incorreta, ao adicionar os prejuízos da sucursal de Londres na base de cálculo da CSLL. Por isso, efetuou a exclusão dos mesmos valores na declaração relativa ao primeiro trimestre de 2002, para compensar o equívoco. Registra que a CSLL passou a sofrer tributação de lucros no exterior apenas a partir da MP nº 1.858-6, de 1999, ou seja, tal fato reforça que a adição dos prejuízos da sucursal em Londres para os anos de 1996 a 1998 não teria base legal.

A respeito do assunto, é incontroverso que, antes do art. 25 da Lei nº 9.249, de 27/12/1995, a tributação dos lucros no exterior de controladas, coligadas, filiais e sucursais era regida pelo princípio da territorialidade, ou seja, em tese, os fatos jurídicos tributários ocorridos fora do Brasil não tinham nenhuma repercussão na apuração dos tributos.

No caso concreto, a Contribuinte tinha uma sucursal em Londres (DIPJ, e-fl. 130).

E, no caso da Contribuinte, sociedade anônima aberta, qualificada na DIPJ como Sociedade Seguradora, de Capitalização ou Entidade de Previdência Privada Aberta, submeteu-se ao regime de tributação pelo lucro real, por essa qualificação, e também porque auferiu lucros no exterior, conforme art. 27 da Lei nº 9.249, de 1995<sup>2</sup>, e passou a ser obrigada a manter **a escrituração com observância das leis comerciais e fiscais** (art. 7º do Decreto-lei nº 1598, de 1977).

E, nesse contexto, o ponto de partida, para apuração do IRPJ e da CSLL é o **lucro líquido**.

A partir do lucro líquido, determina a legislação tributária que sejam efetuados ajustes, na forma de adições ou exclusões, que, ao final, deverão apurar a base de cálculo sobre a qual se tributa o IRPJ (lucro real) e a base de cálculo sobre a qual se tributa a CSLL (base de cálculo da CSLL).

---

<sup>2</sup> Art. 27. As pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

Toda essa digressão é para localizar, com precisão, o sítio da irresignação da Contribuinte.

Protesta que, na apuração da base de cálculo da CSLL, a partir do lucro líquido, não havia, para os anos de 1996 a 1998, nenhuma previsão para a adição de prejuízos auferidos em sua sucursal de Londres, citando o art. 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, cuja versão à época dos fatos segue transcrita:

*Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:*

*(...)*

*c ) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

*1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

*2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

*3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

*4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

*5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)*

*6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)*

Observa-se que o protesto da Contribuinte centra-se na determinação da **base de cálculo da CSLL**. Ou seja, os prejuízos da sucursal de Londres, para fins de apuração da **base de cálculo da CSLL**, não deveriam ser adicionados ao resultado do período-base (leia-se lucro líquido), por expressa falta de previsão legal.

Ocorre que, nesse ponto, a premissa adotada pela Contribuinte é incorreta.

Isso porque a adição dos prejuízos auferidos **por sucursais ou filiais** no exterior não está prevista na **base de cálculo da CSLL**. Pelo contrário. Está prevista na apuração do **lucro líquido**. Exatamente por esse motivo não há que se falar em ajustes na base

de cálculo da CSLL, porque tanto os lucros quanto os prejuízos no exterior já eram devidamente tratados na apuração do lucro líquido.

Antes do art. 25 da Lei nº 9.249, de 27/12/1995, a tributação de lucros no exterior era regida pelo princípio da territorialidade, consagrado pelo art. 63 da Lei nº 4.506, de 1964:

*Art. 63. No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades exercidas parte no País e parte no exterior, somente integrarão o **lucro operacional** os resultados **produzidos no País**. (...)(grifei)*

E o lucro operacional insere-se precisamente na apuração do lucro líquido (art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977):

*Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.*

*§ 1º - **O lucro líquido** do exercício é a **soma algébrica de lucro operacional** (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial. (...)*

No caso em tela (anos de 1996 e a 1998), a Contribuinte, obrigatoriamente submetida ao lucro real, tinha como ponto de partida para a apuração do IRPJ o lucro líquido. O lucro líquido tem como um dos seus componentes o lucro operacional. Contudo, com base no art. 63 da Lei nº 4.506, de 1964, **apenas os resultados produzidos no Brasil** deveriam ser considerados.

**No caso das sucursais ou filiais**, é incontroverso que seus resultados repercutem na apuração da matriz. A contabilidade retrata o ingresso dos recursos, decorrentes da exploração de todo o seu patrimônio, material e imaterial, auferidos tanto mediante atuação direta quanto descentralizada como por meio de filiais ou sucursais, inclusive com sede no exterior (art. 34 do Decreto nº 24.239, de 1947).

*Art. 2º Substitua-se o art. 34 e seus §§ 1º, 2º, 3º e 4º do decreto nº 24.239, de 22 de novembro de 1947, pelo seguinte:*

*"Art. 34. As pessoas jurídicas que declararem o lucro real devem comprová-lo por meio de escrituração [...VETADO...] em idioma e moeda nacionais e na forma estabelecida pelas legislações comercial e fiscal.*

*§ 1º A escrituração deverá abranger tôdas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente nas suas atividades no território nacional.*

*§ 2º **É facultado às pessoas jurídicas que possuem filiais, sucursais ou agências manter contabilidade não centralizada, devendo incorporar, na escrituração da matriz, os resultados de cada uma delas.***

*§ 3º As disposições deste artigo aplicam-se, também às filiais, sucursais ou agências no Brasil, das pessoas jurídicas com sede no estrangeiro. (...) (grifei)*

Nesse sentido, os prejuízos da sucursal de Londres, em um primeiro momento, tiveram o efeito de **reduzir o lucro operacional** da matriz (art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977), por serem de uma sucursal. Ocorre que, sendo resultados auferidos no **exterior**, não poderiam ser considerados (art. 63 da Lei nº 4.506, de 1964), razão pela qual, num segundo momento, deveriam ter sido **adicionados ao lucro operacional**.

E é exatamente nesse contexto que se insere a **adição dos prejuízos da sucursal em Londres**.

Percebe-se que a Contribuinte, nas declarações originais relativas aos anos de 1996 a 1998, efetuou com precisão a sua escrituração. Sem motivos, portanto, para reclamar de uma retificação para a declaração de 2002 visando corrigir contabilização, vez que o procedimento adotado primitivamente não merece reparos.

Da mesma maneira, caso a sucursal tivesse auferido lucros no exterior, num primeiro momento, tal situação teria o efeito de **umentar** o lucro operacional da matriz, o que seria neutralizado porque, conforme o art. 63 da Lei nº 4.506, de 1964, tais valores seriam **excluídos** do lucro operacional.

E do que tratam os ajustes do art. 2º, da Lei nº 7.689, de 1988?

Tratam de ajustes a serem realizados no **lucro líquido**, para se apurar a base de cálculo da CSLL, dispostos da mesma maneira no art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988 (com redação dada pela Lei nº 7.959, de 1989) para tratar da determinação do lucro real (IRPJ).

Dentre outras situações, operacionaliza a neutralidade da aplicação do **Método de Equivalência Patrimonial** para fins de apuração do resultado da investidora, independente do investimento estar situado no **Brasil ou no exterior**. Isso porque os resultados positivos das participações societárias (**controladas e coligadas**), são contabilizados a débito na conta de investimento (ativo) e a crédito na conta de resultado (outras receitas operacionais, ou receitas de participações societárias via MEP), ou ao contrário, no caso de prejuízos. Contudo, como o resultado já é tributado ou contabilizado como prejuízo no resultado líquido (lucro líquido ou prejuízo) da investida, a legislação prevê, na apuração do lucro real e da base de cálculo de CSLL a exclusão ou adição dos valores. No caso em análise, para o IRPJ, o art. 35, §1º, alíneas "e" e "g", da Lei nº 7.713, de 1988 com redação dada pela Lei nº 7.959, de 1989, e para a CSLL, art. 2º, alínea "c", itens "1" e "4", da Lei nº 7.689, de 1988, **não por acaso com redação idêntica**. Os demais dispositivos tratam de outros ajustes no lucro real e na base de cálculo da CSLL, como ajustes no valor de reserva de reavaliação, provisões e outras exclusões relativas a lucros e dividendos de participações societárias que tenham sido computados como receita.

O *caput* do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e o § 6º, deixam claro o diferente tratamento dado às sucursais e filiais, e às controladas e coligadas, estas avaliadas pelo MEP.

*Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (...) (grifei)*

(...)

*§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo **método da equivalência patrimonial**, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º. (grifei)*

Observa-se que a operacionalização dos ajustes efetuados para as sucursais e filiais seguem padrão distinto do das controladas e coligadas. Nestas, os ajustes são efetuados a partir do **lucro líquido**, com base na valorização apurada via MEP, para apuração do **lucro real** e da **base de cálculo da CSLL**, e naquelas, a inclusão ou exclusão de lucros e prejuízos são tratados em momento anterior, qual seja, na apuração do lucro operacional, parte integrante do lucro líquido.

Quanto a CSLL, mesmo com a edição do art 25 em debate, continuou sendo apurada da mesma maneira que antes, com base no princípio da territorialidade, vez que não havia previsão legal para adição dos lucros no exterior, no lucro líquido. Vale transcrever o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996:

*Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.*

E o conteúdo do art. 16, **excluído da redação**, é esclarecedor:

#### *Lucros e Rendimentos*

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

*I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;*

*II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.*

Verifica-se que, expressamente, o legislador predicou que a apuração da CSLL, de fato, não foi alterada no que diz respeito aos lucros auferidos no exterior.

Portanto, a partir da edição da Lei nº 9.249, de 27/12/1995, restaram, para fins de apuração de lucros no exterior, regimes distintos para o IRPJ e para a CSLL:

(a), para o IRPJ, sob a égide do princípio da universalidade, os lucros das sucursais/filiais passaram a compor o resultado do lucro líquido em razão do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995;

(b) para a CSLL, sob a égide do princípio da territorialidade, continuou a se submeter à sistemática prevista nos arts. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e 63 da Lei nº 4.506, de 1964, qual seja, primeiro reduzindo o lucro operacional e posteriormente, sendo

adicionados ao lucro operacional, de modo a evitar a repercussão dos resultados no exterior (das sucursais ou filiais) na matriz do Brasil.

A situação para a CSLL só veio ser alterada com a edição do art. 19 da MP nº 1.858-6, de 1999 (publicada no DOU de 30/06/1999), quando os lucros no exterior, auferidos a partir de 1º de outubro de 1999 (mediante aplicação da anterioridade nonagesimal), passaram a ser tributados pela CSLL, com base no princípio da universalidade, nos mesmos moldes do IRPJ:

*Art. 19. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 1º da Lei no 9.532, de 1997. (grifei)*

Ou seja, para a CSLL, passou a ser adotado o mesmo mecanismo para inclusão dos lucros no exterior na base tributável.

Nesse contexto, foi preciso o procedimento **original** da Contribuinte, quando, para os anos-calendário de 1996 a 1998, **adicionou** os **prejuízos** da sucursal de Londres, com base no art. 63 da Lei nº 4.506, de 1964, **para neutralizar o impacto negativo** que o resultado da sucursal teve **na apuração do mesmo lucro operacional da matriz** (art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977). **Foi correta a contabilização.**

Sem justificativa, portanto, a alegação da Contribuinte, de que teria direito a aproveitar os prejuízos de 1996 a 1998, e por isso promoveu a contabilização para o ano-calendário de 2002, para "compensar" o "erro" nas declarações relativas a 1996 a 1998.

Enfim, diante de tal conclusão, torna-se prescindível discorrer se uma despesa relativa a 1996 a 1998 poderia ser contabilizada de forma extemporânea (2002). Isso porque, caso se entendesse que os prejuízos de 1996 a 1998 tivessem sido contabilizados originariamente de maneira incorreta conforme aduziu a Contribuinte, o Colegiado teria que enfrentar outro ponto, qual seja, se seria possível a contabilização extemporânea de despesa incorrida em ano-calendário anterior. De qualquer forma, como visto, a contabilização **original** dos prejuízos da sucursal de Londres foi correta, razão pela qual a apreciação da declaração relativa ao ano-calendário de 2002 resta prejudicada.

Enfim, cabe discorrer sobre a petição (e-fls. 711/717) apresentada pela Contribuinte, no qual relata o debate empreendido pelo Colegiado na sessão de julgamento de outubro de 2016, e rebate fundamentos do presente voto.

A conclusão do Colegiado foi em receber a petição na condição de **memorial**, que, por sua vez, tem como escopo **ratificar** argumentações já apresentadas no curso do processo, no caso, em sede de recurso especial. Portanto, fuge do escopo do memorial a faculdade de **acrescentar** novos argumentos, que não foram apresentados no recurso especial. Inclusive, acrescentar fundamentos que surgiram em debate de julgamento já iniciado, na sessão de outubro de 2016.

De qualquer forma, a argumentação trazida pelo memorial foi devidamente enfrentada no presente voto. Equivoca-se a Contribuinte ao inferir que o voto estaria "inovando". Vale transcrever observações do seu memorial:

*Para fundamentar o seu posicionamento, o Ilmo. Relator utilizou-se da sistemática prevista nos artigos 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, e 63 da Lei nº 4.506/64, de acordo com a qual, em virtude do princípio da territorialidade que vigorava à época para a CSLL, os resultados das filiais e sucursais no exterior deveriam, em um primeiro momento, reduzir o lucro líquido da empresa, para, posteriormente, ser adicionados para ajuste do lucro líquido para fins da determinação da base de cálculo da CSLL, de modo a evitar a repercussão dos resultados na tributação no Brasil.*

*Ocorre que, o entendimento positivado pelo Ilmo. Relator, além de analisar matéria nunca suscitada nestes autos, resta equivocada, pelos seguintes motivos:*

*• Primeiramente, insta salientar que a discussão se os resultados auferidos no exterior deveriam ou não integrar o lucro líquido **NUNCA FOI OBJETO DA AUTUAÇÃO, NEM MESMO DO ACÓRDÃO RECORRIDO**, em outras palavras, o Ilmo. Relator está inovando.*

Equivoca-se o Contribuinte ao dizer que se analisou "matéria nunca suscitada nestes autos", e que "a discussão se os resultados auferidos no exterior deveriam ou não integrar o lucro líquido **NUNCA FOI OBJETO DA AUTUAÇÃO, NEM MESMO DO ACÓRDÃO RECORRIDO**". Olvidou-se completamente do conteúdo da decisão recorrida, cujo excerto transcrevo:

*O primeiro ponto a ser definido é se, realmente, antes da edição da MP 1.859-6/99, não era obrigatória a adição, para fins de CSSL, dos prejuízos auferidos no exterior.*

*As despesas administrativas e despesas de prejuízos em prejuízos da sucursal Londres compuseram o lucro líquido do exercício do Recorrente nos anos-calendário de 1996 a 1998.*

***A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é o lucro líquido do exercício, com os ajustes expressamente previstos na legislação.***

*O Recorrente, como, aliás, inúmeras outras empresas, vinham aplicando as normas do Imposto de Renda a Contribuição Social. Assim, entendiam que a regra de não tributação, no Brasil, de resultados produzidos no exterior, alcançava tanto o IRPJ como a CSLL, e que essa regra foi alterada pelo art. 25 da Lei 9.249/95. **Por conseguinte, antes da Lei 9.249/95, ajustavam o lucro líquido para dele expurgar os resultados auferidos no exterior, tanto para fins de IRPJ e de CSLL.***

*A partir da nova norma (art. 25 da Lei 9.249/95), passaram a oferecer a tributação, pelos dois tributos, os resultados positivos disponibilizados, permanecendo a adição dos resultados negativos, conforme comando do § 5º do referido artigo. Apenas com a edição da MP 1.858-6 (art. 19) compreenderam que o art. 25 da Lei 9.249/95 tratava exclusivamente da apuração do lucro real, não alcançando a base de cálculo da CSLL.*

---

*Note-se que o entendimento de que o art. 25 da Lei 9.249/95 não obrigava a adição dos resultados negativos para fins de apuração da base de cálculo da CSLL tem como corolário que, uma vez que os resultados auferidos no exterior, segundo a legislação societária, integram o lucro líquido, à falta de previsão expressa para sua adição ou exclusão, afetavam eles a base de cálculo da CSLL, quer fossem positivos, quer fossem negativos. Esse, todavia, não era o entendimento, tanto que foi editada a Medida Provisória nº 1.858-06, de 1999, instituindo a tributação universal para fins de CSLL.*

*Assim, entendido que a tributação, pela CSLL, dos resultados auferidos no exterior apenas foi instituída pela MP 1.858-6 ; de 1999, tem-se que, antes dessa MP, independentemente de previsão específica expressa, tais resultados, pelo próprio princípio da territorialidade, deveriam ser excluídos do lucro líquido, se positivos, ou adicionados, se negativos. Por consequência, a adição promovida pelo Recorrente nos anos calendário de 1996, 1997 e 1998 não foi indevida, e a exclusão em 2002 foi indevida. (grifei)*

A leitura da decisão recorrida é esclarecedora. Observa-se que a matéria devolvida é precisamente a tratada no presente voto.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** o recurso da Contribuinte, que tratou da matéria "exclusão no ano-calendário de 2002 das Perdas da Sucursal de Londres adicionadas nas bases de cálculo da CSLL para os anos-calendário de 1996 a 1998", e no mérito **negar provimento**.

*Assinado Digitalmente*

André Mendes de Moura