



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15588.720123/2020-36
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-006.861 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2024
Recorrentes BRASKEM S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2015, 2016

LEI Nº 12.973/2012. TRATADO BRASIL-HOLANDA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS. COMPATIBILIDADE DA LEI COM O TRATADO.

Não se comunicam as materialidades na Lei 12.973/2014 e as dispostas na Convenção Brasil-Holanda para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR - DEFINITIVIDADE

O imposto incidente sobre as parcelas positivas da renda auferida no exterior por controladas, que foram computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil só pode ser deduzido, se pago em caráter definitivo.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL -UTILIZAÇÃO EM PARCELAMENTOS ESPECIAIS

Eventual utilização indevida de prejuízos fiscais acumulados para fins de quitação de débitos tributários em programas especiais deve repercutir naqueles programas pela reativação dos débitos tributários que haviam sido indevidamente extintos. Esses valores não devem ser lançados com repercussão negativa na parte B do LALUR e assim reduzir lucros acumulados remanescentes, sobretudo aqueles apurados em períodos posteriores. O mesmo se diga para a apuração da CSLL.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, quanto ao Voluntário, em (i) dar-lhe provimento, por unanimidade de votos, para reconhecer os pagamentos atrelados aos lucros auferidos em 2016 e (ii) em negar-lhe provimento, por voto de qualidade, em relação à aplicação dos tratados, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento no ponto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 13689 e ss) em que a Recorrente insurge-se contra decisão no Acórdão da DRJ (e-fls. 13600 e ss) que considerou procedente em parte o lançamento de ofício, conforme dispositivo:

Acordam os membros da 29ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, cancelando-se o valor originário de IRPJ no valor de R\$ 22.569.775,02, mantendo-se o valor originário remanescente de R\$ 100.050.706,98 para o ano-calendário de 2015; cancelando-se o valor originário de IRPJ no valor de R\$ 2.113.130,61, mantendo-se o valor originário remanescente de R\$ 200.059.320,41 para o ano-calendário de 2016; cancelando-se o valor originário de CSLL no valor de R\$ 8.188.171,84, mantendo-se o valor originário remanescente de R\$ 35.955.201,68 para o ano-calendário de 2015; e mantendo-se integralmente o lançamento de CSLL para o ano-calendário de 2016; com as respectivas repercussões sobre os acréscimos legais de multa e juros. A Julgadora Ana Carolina Bergamini Berdugo apresentou declaração de voto. Desta decisão, **recorre-se de ofício ao CAREF**.

Assim dispôs em relatório a decisão recorrida (e-fls. 13.600 e ss):

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foram lavrados autos de infração de IRPJ e, por decorrência, de CSLL, às fls. 2-25 (todas as referências são à numeração do processo eletrônico), respectivamente, nos montantes de R\$ 661.651.206,25 e R\$ 248.381.805,37, em que se incluem multa de ofício de 75%, e juros de mora calculados até 10/2020.

Foram alcançados pela fiscalização os exercícios de 2016 e 2017 (anos-calendário de 2015 e 2016), nos quais se autuou a infração de "ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DA BRASKEM S.A, ORIUNDAS DE LUCROS AUFERIDOS PELA SUBSIDIÁRIA INTEGRAL BRASKEM NETHERLANDS B.V., SEDIADA NA HOLANDA, EM FACE DA VARIAÇÃO DO INVESTIMENTO OCORRIDO NA CONTROLADORA BRASILEIRA".

O termo de verificação fiscal consta das fls. 26 a 124. A autoridade fiscal inicia a peça acusatória por meio da descrição das intimações e respostas do contribuinte no curso da ação fiscal. Aduz então que a fiscalizada deixou de adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL lucros auferidos pela subsidiária Braskem Netherlands B.V. para os anos-calendário de 2015 e 2016, nos montantes, respectivamente, de R\$ 490.481.928,00 e R\$ 865.650.861,16.

Após, discorre sobre o histórico da legislação de regência, a identificação do lucro auferido pela Braskem Netherlands B.V. e o controle societário com participação integral de 100% que a fiscalizada exercia sobre a referida subsidiária.

A seguir, o agente fiscal dedica um longo trecho da acusação para analisar diversos tipos de operação envolvendo a fiscalizada e a sua subsidiária holandesa, para concluir que o Grupo Odebrecht, controlador da fiscalizada, estruturou essas operações com o intuito de redirecionar os lucros e resultados do exterior, antes tributados no Brasil como aqueles mensurados nas Ilhas Cayman, para a subsidiária holandesa, por considerar que passariam ao largo da tributação brasileira em razão do art. 7º da convenção firmada entre Brasil e Holanda.

A autoridade fiscal, depois de defender a tese de que a tributação pela lei brasileira não conflita com as disposições do acordo entre Brasil e Holanda, traz uma especificidade do caso concreto, ou seja, a de que parte considerável do lucro auferido pela subsidiária holandesa não foi tributado sequer na própria Holanda, nem em país algum. Abaixo, transcrevo trecho específico da acusação fiscal:

Após análise preliminar de documentos e esclarecimentos apresentados pela Braskem S.A, pode-se constatar que uma parte considerável dos lucros auferidos pela Braskem Netherlands B.V. não foi tributada na Holanda, em face de acordos firmados com as autoridades fiscais locais, além da totalidade dos resultados alienígenas obtidos não compor a base de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL aqui no Brasil, devido a Convenção para evitar dupla tributação firmada entre os países.

Concluiu-se, então, que o redirecionamento dos lucros para a Holanda, outrora registrados no Brasil e Ilhas Cayman, oriundo da intermediação em operações de exportação e importação realizadas pela Braskem S.A, no período de 2015 e 2016, cumpria uma estratégia do Grupo Odebrecht no planejamento para a redução da carga tributária correlata.

Ademais, demonstrar-se-á que a falta de tributação em cerca de 85% (oitenta e cinco por cento) do rédito apurado pela subsidiária integral holandesa, em ambos os países, contraria, também sob outro prisma, a tese trazida pela Braskem S.A de não taxação dos lucros auferidos e disponibilizados pela Braskem Netherlands B.V., em função da prevenção da ocorrência de dupla tributação, consoante disposição de Convenção bilateral.

3.3.5. DOS ACORDOS DE DECISÃO (RULINGS) EMITIDOS PELAS AUTORIDADES HOLANDESAS E A CONSEQUÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DA BRASKEM NETHERLANDS B. V., NO BIÊNIO 2015 E 2016.

Os artigos 76 e 77, da Lei nº 12.973/14, estabeleceram que a variação do investimento na controladora nacional, oriunda de resultados contábeis auferidos por controladas no exterior, devem ser computadas na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL aqui no Brasil. De acordo com as Demonstrações Financeiras publicadas pela Braskem Netherlands B.V., no período de 2015 e 2016, houve a ocorrência de relevantes lucros contábeis registrados na Holanda, não tributados no Brasil, conforme demonstrativo abaixo:

[seguiu demonstrativo]

Em resposta às intimações fiscais, a Braskem S.A esclareceu que os lucros bilionários auferidos pela Braskem Netherlands B. V, no período em epígrafe, não deveriam ser disponibilizados e, conseqüentemente taxados no Brasil, como de fato não foram, em face da vigência do artigo 7º, § 1º, da Convenção para evitar dupla tributação firmada com a Holanda, consoante descrição in verbis:

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 ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. **Grifos nossos**

Baseado na tese de que os lucros auferidos pela Braskem Netherlands B.V. só seriam tributáveis na Holanda e que a taxaço no Brasil configuraria uma afronta ao regramento internacional, devido a ocorrência da dupla tributação, a Braskem S.A não adicionou tais resultados na apuração do seu lucro real e base de cálculo da CSSL, no biênio 2015 e 2016.

No entanto, consoante descrição anterior do presente relato, às fls. 52 e 53, verificou-se que uma parcela substancial dos lucros auferidos pela Braskem Netherlands B.V. não foi oferecida à tributação em nenhum país, conforme demonstrativo abaixo:

[seguiu demonstrativo]

A divergência entre os resultados contábeis antes da tributação auferidos pela Braskem Netherlands B.V. e o respectivo lucro tributável anotado não decorreu de ajustes fiscais e sim de acordo firmado entre a subsidiária integral e as autoridades fiscais holandesas, consoante excerto extraído à fl. 13, da Demonstração Financeira de 2014 publicada pela subsidiária integral.

Tributação

A tributação é baseada no Acordo de Decisão com as Autoridades Fiscais Holandesas, válido até 31 de dezembro de 2016. O cálculo de imposto é efetuado considerando a atual alíquota.

Procurando entender como o Acordo de Decisão (Ruling) influenciou a base de cálculo da tributação ocorrida na Braskem Netherlands B.V., intimou-se a Braskem S.A, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0003 (17/04/19), a apresentar o livro de apuração do lucro real que evidenciasse o resultado alienígena tributável relativo a subsidiária holandesa, no período de 2015.

Apesar de não ter exibido o livro requerido, nos dias 05 de fevereiro de 2020 e 06 de julho de 2020, a Braskem S.A apresentou, em resposta ao Termo de Reintimação Fiscal nº 0001 (12/02/19) e Termo de Intimação Fiscal nº 0018 (13/04/2020), três avisos de cobrança, relativos a cada ano-calendário, emitidos pelo fisco holandês, referentes ao biênio 2015 e 2016, evidenciando apuração de lucro tributável, conforme demonstrativo nº 12 acima, bem aquém dos resultados contábeis, nos valores de U\$ 22.485.433,00 (vinte e dois milhões, quatrocentos e oitenta e cinco mil, quatrocentos e trinta e três dólares) e U\$ 29.016.261,00 (vinte e nove milhões, dezesseis mil, duzentos e sessenta e um dólares), respectivamente.

Aprofundando os trabalhos fiscais, intimou-se a Braskem S.A, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0021 (15/06/2020), a apresentar quais ajustes contábil/fiscais foram realizados pela Braskem Netherlands B.V para a formação do referido lucro tributável, no biênio 2015 e 2016.

Em 27 de julho de 2020, a Braskem S.A, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0021, apresentou arrazoado genérico informando que a Braskem Netherlands B.V. estaria sujeita a regras de preço de transferência previstas na legislação holandesa, consoante excerto abaixo:

Em relação à formação do lucro tributável no período de 2015 e 2016, a Braskem informa que a Braskem Netherlands BV está sujeita às regras de preço de transferência previstas na legislação holandesa, as quais seguem os padrões internacionais do "Transfer Pricing Guidelines" da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico). Segundo informações obtidas perante a sua controlada, de acordo com os critérios da legislação holandesa de preços de transferência, o lucro tributável em relação a operações de *trading* realizadas com partes relacionadas foi apurado conforme o método TNMM

("Transactional Net Margin Method"), tendo como indicador de lucratividade a sua receita operacional e adotando margem de lucro conforme método *arm's length*. Em seguida, são realizados alguns ajustes fiscais para a aferição do lucro tributável. Sobre o lucro tributável, incide a alíquota de IR de 25% aplicável na Holanda.

Após questionamentos verbais realizados por esta Auditoria, a Braskem S.A. apresentou novo arrazoado (10/08/2020) acerca do tema, além da exibição de memória de cálculo simplificada referente à apuração do imposto de renda sobre os lucros auferidos pela Braskem Netherlands B.V., referente ao ano de 2015, consoante excerto abaixo:

TIF nº 021 – Item 1 - Informar quais contas contábeis compuseram o resultado da Braskem Netherlands B.V., bem como os ajustes contábil/fiscais realizados que culminaram com a formação do lucro tributável, no período de 2015 e 2016; TIF nº 022 - Item 2 – Acordo de Decisão firmado entre a Braskem Netherlands BV com as Autoridades Fiscais Holandesas, versando acerca da tributação, conforme menção à fl. 11, da Demonstração Financeira da controlada (AC 14), consoante destaque abaixo.

Em complemento à resposta apresentada ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 21, no dia 27/07/2020, a Braskem apresenta memória simplificada da apuração do imposto de renda sobre os lucros da sua controlada Braskem Netherlands BV. Como se vê, em linhas gerais, é aplicado um percentual correspondente a um indicador de lucratividade, que incide sobre a receita operacional. A apuração é semelhante à sistemática do lucro presumido, vigente no Brasil. Em seguida, são realizados alguns ajustes fiscais para a aferição do lucro tributável. Sobre o lucro tributável, incide a alíquota de IR de 25% aplicável na Holanda, conforme se verifica do cálculo ora apresentado.

USD MM		
	Description	Trading
Amount		2.985
Profit Margin		0,71%
Taxable amount before Costs Deductibles		21
Costs Deductibles	-	1
Total Taxable amount after Costs Deductibles		20
Taxable Amount USD		20
Taxable Amount EUR		18
Income Tax (20% 200.000 EUR)		0
Income Tax (25%)		4
Total Income Tax (EUR)		5

Devido à divergência entre os valores mensurados de lucro tributável entre os autos de cobrança emitidos pelo fisco holandês e as informações prestadas pela Braskem S.A, conforme excerto acima, requereu-se, verbalmente, novos esclarecimentos a controladora brasileira acerca do tema.

Em nova composição, referente aos lucros tributáveis calculados pela Braskem Netherlands B.V., no ano de 2015, exibida pela Braskem S.A, observou-se coincidência de valores em relação aos autos de cobrança emitidos pelo fisco holandês, consoante novo excerto:

Composição 2015

USD MM			
Description	Trading	Finance	Total
Amount	2.985	4.284	7.269
Profit Margin	0,71%	0,059%	
Taxable amount before Costs Deductibles	21	3	24
Costs Deductibles	- 1 -	0 -	1
Total Taxable amount after Costs Deductibles	20	2	22
Taxable Amount USD			22
Taxable Amount EUR			20
Income Tax EUR (25%)			5

Segundo informações obtidas nos documentos trazidos pela Braskem S.A, constatou-se que para mensurar o lucro tributável da Braskem Netherlands B. V. fazia-se necessário aplicar um percentual de 0,71% (setenta e um centésimos por cento) sobre o faturamento da subsidiária integral e de 0,059% (cinquenta e nove milésimos por cento) sobre os ganhos auferidos com empréstimos intragrupo, além da redução de custos dedutíveis. Abaixo demonstra-se mais detalhadamente as informações trazidas pelo contribuinte:

[seguiu demonstrativo]

Em 2016, a memória de cálculo exibida pelo contribuinte, abaixo recortada, já trouxe divergências consideráveis em relação ao lucro tributável anotado pela Braskem Netherlands B.V. no cotejo com os autos de cobrança emitidos pelo fisco holandês (US\$ 27.000.000,00 x US\$ 29.016.261,00):

Composição 2016

USD MM						
Description	Basic and Feedstock (jan-sep)	Basic and Feedstock (oct-dec)	Polymers (jan-sep)	Polymers (oct-dec)	Finance	Total
Amount	1.392	1.445	244	78	4.625	7.783
Profit Margin	0,71%	0,66%	1,95%	1,95%	0,050%	
Taxable amount before Costs Deductibles	10	10	5	1	3	28
Costs Deductibles	- 0,43 -	- 0,41 -	- 0,20 -	- 0,06 -	- 0 -	1
Total Taxable amount after Costs Deductibles	9	9	4	1	3	27
Taxable Amount USD						27
Taxable Amount EUR						24
Income Tax EUR (25%)						6

Essa divergência de informações acerca do lucro tributável mensurado pela Braskem Netherlands B.V., consoante demonstrativo abaixo, indica a possibilidade que os ajustes realizados não tenham sido fidedignamente evidenciados, razão pela qual intimou-se a Braskem S.A, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0022 (30/06/2020), a apresentar o Acordo de Decisão envolvendo o fisco holandês e a subsidiária integral.

[seguiu demonstrativo]

Decorrido o prazo legal para o cumprimento da demanda fiscal a Braskem S.A não se manifestou. Por essa razão, intimou-se novamente a controladora brasileira, por meio do Termo de Reintimação Fiscal nº 0003 (02/09/2020), a apresentar o referido Acordo de Decisão.

Apenas no dia 13 de outubro de 2020, cerca de 100 (cem) dias após a requisição inicial, a Braskem S.A informou ter solicitado ao fisco holandês o referido acordo de decisão.

Sem qualquer perspectiva quanto ao recebimento dos documentos ou esclarecimentos acerca dos Rulings, bem como visando à correta interpretação dos fatos ocorridos, esta Auditoria tomou conhecimento, por meio da troca de informações previstas no artigo 26, da Convenção bilateral firmada entre Brasil e Países Baixos (Holanda integra a região), do teor, de pelo menos dois acordos de decisão, versando sobre a Braskem Netherlands B. V. e Braskem S.A, abrangendo todo o período de 2015 e 2016, consoante excertos abaixo:

Emitido em 04/11/13 e válido entre 01/01/12 a 31/12/16

The Taxpayer performs routine procurement activities for the related party with whom the Taxpayer entered into the transaction covered by the ruling. These activities are remunerated by a TNMM with pli costs (0,71%, with a minimum of 0,46%). The difference between the actual (EBIT)-result of the Taxpayer and the remuneration as agreed upon is qualified as a downward adjustment for corporate income tax purposes.

O excerto acima reproduzido evidenciou que o lucro tributável na Braskem Netherlands B.V., era mensurado pelo método TNMN com "custos pli", na tradução livre:

O contribuinte realiza atividades de compras rotineiras para a parte relacionada com a qual o contribuinte entrou na transação coberta pela decisão. Essas atividades são remuneradas por uma TNMN com custos pli (0,71%, com um mínimo de 0,46%). A diferença entre o resultado efetivo (EBIT) do contribuinte e a remuneração conforme acordado é qualificada como um ajuste descendente para fins de imposto de renda da empresa.

Emitido em 04/11/13 e válido entre 01/01/12 a 31/12/16

The Taxpayer performs routine distribution activities for the related party with whom the Taxpayer entered into the transaction covered by the ruling. These activities are remunerated by a TNMM with pli ROS (1,85%, with a minimum of 1,1%). The difference between the actual (EBIT)-result of the Taxpayer and the remuneration as agreed upon is qualified as a downward adjustment for corporate income tax purposes.

Ademais, pode-se constatar outro formato para mensuração do lucro tributável da subsidiária integral baseado no indicador do montante de vendas realizadas, na tradução livre:

O Contribuinte realiza distribuição de rotina para a parte relacionada com a qual o Contribuinte entrou na transação coberta pela decisão. Essas atividades são remuneradas por uma TNMM com PLR (1,85%, com um mínimo de 1,1%). A diferença entre o resultado efetivo (EBIT) do contribuinte e a remuneração conforme acordado é qualificada como um ajuste descendente para fins de imposto de renda da empresa.

É possível, então, aduzir que existe um método de mensuração do resultado tributável da Braskem Netherlands B.V. denominada de TNMN (Transactional Net Margin Method ou, na tradução livre, Método de Margem Líquida Transacional) que, no caso específico, evidencia a lucratividade intragrupo operacional da subsidiária integral holandesa com a aplicação do percentual de 0,71 % sobre os custos dos produtos vendidos (Pli costs) e não sobre o faturamento como fez crer a Braskem S.A em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0021 (23/10/2020), acima reproduzida.

De mais a mais, restou evidenciado, seja qual for o método utilizado para mensurar o lucro tributável da Braskem Netherlands B.V., no biênio 2015 e

2016, que, por meio dos Rulings, há uma redução brutal na tributação dos resultados auferidos pela subsidiária integral holandesa. Sabe-se também, que essa parcela dos lucros, representando cerca de 85% (oitenta e cinco por cento) do total auferido, não é taxada nem na Holanda, em face dos Rulings, tampouco no Brasil, devido a vigência de Convenção bilateral para evitar a dupla tributação.

Entretanto, nesse caso específico, configura-se inconcebível a argumentação trazida pela Braskem S.A, quanto ao não oferecimento dos lucros à taxação no Estado brasileiro, em face da prevenção a ocorrência de dupla tributação, consoante determinação da Convenção bilateral firmada entre Holanda e Brasil, ainda que seja indubitável a convivência harmoniosa entre regramento internacional e nacional, sobretudo porque há um hiato tributário causado pelos acordos de decisão emitidos por autoridades locais holandesas.

Poder-se-ia pensar, no primeiro momento, que o fisco holandês sofreria os danos pelo acordo de decisão ou "Ruling" envolvendo as operações realizadas entre a Braskem Netherlands B.V. e a Braskem S.A, em face da redução da base tributável, contudo, por lá são aplicadas regras de preço de transferência privilegiando os princípios de arm's length (condição das partes numa operação serem independentes ou transação de plena concorrência) por métodos, em análise de comparabilidade entre os partícipes da transação.

O fisco holandês, por bem entender que nas operações de intermediação realizada pela Braskem Netherlands B.V., oriundas de importações e exportações da Braskem S.A, no período de 2015 e 2016, muito pouco se faz na Holanda, em comparação com a real transação envolvendo controladora brasileira e terceiros, reduziu a base tributável estrangeira, privilegiando a substância pela forma, consoante se observa nos Rulings recebidos pela administração tributária brasileira, a teor do artigo 26 da própria Convenção para Evitar Dupla Tributação e Evitar a Evasão Fiscal abrangendo os dois países.

Por esse contexto, não é difícil concluir que o redirecionamento dos lucros, outrora registrados no Brasil ou Ilhas Cayman, por meio de intermediação em operações de comércio internacional realizadas pela Braskem Netherlands B. V., atendeu ao desejo de não taxação dos resultados auferidos na Holanda, em face de acordos de decisão locais, tampouco no Estado brasileiro, baseado em tese de Convenção bilateral que procura combater a dupla tributação.

No entanto, o que se viu após análise dos documentos e esclarecimentos prestados pela Braskem S.A, bem como das autoridades holandesas, é que existe um montante bilionário de lucros não tributados em nenhum país, sendo certo que a Convenção bilateral vigente, envolvendo Brasil e Holanda, preocupada em neutralizar a dupla tributação, não tem o condão de afastá-los da taxação brasileira, no período de 2015 e 2016.

Outrossim, constatou-se que a legislação nacional, preocupada com o instituto da dupla tributação, positivou a dedução do tributo recolhido no exterior, devido aos lucros auferidos por lá, dos impostos a serem pagos no Brasil, em face dos resultados alienígenas disponibilizados, a teor do artigo 87 a 91, da Lei nº 12.973/14 (legislação doméstica no Brasil).

Uma vez consolidado argumento relativo a harmonia entre a taxação dos lucros auferidos pela Braskem Netherlands B. V no Estado Holandês, e, a tributação da Braskem S.A, no Estado Brasileiro, em face dos resultados disponibilizados pela subsidiária integral, cuja consequência foi a variação do investimento registrado na controladora brasileira, demonstrar-se-á o quanto do imposto

recolhido no exterior deduzirá os tributos devidos no Brasil, em respeito à proteção do instituto da impossibilidade de dupla tributação.

Após caracterizar a infração, a autoridade fiscal passou a analisar os impostos pagos pela subsidiária holandesa.

Em relação ao resultado do ano-calendário de 2015, a autoridade atestou a comprovação formal dos três pagamentos apresentados pela fiscalizada. No entanto, entendeu, com base no § 7º, art. 87 da Lei nº 12.973/2014, os três pagamentos, por terem sido realizados em 25/11/2016, 24/02/2017 e 30/08/2017, só podem ser utilizados para períodos posteriores.

Já em relação ao ano-calendário de 2016, a autoridade aproveitou o pagamento realizado em 25/11/2016, no valor de R\$ 14.240.264,26, que é atinente ao resultado no exterior para o ano-calendário de 2015. Nada obstante, rejeitou todos os pagamentos alegados pelo contribuinte relativos ao resultado do ano-calendário de 2016, em razão de questões formais e da ausência de comprovação da definitividade das liquidações.

A autoridade buscou ainda sintetizar o conjunto das operações realizadas pela fiscalizada e sua subsidiária holandesa e como a tributação dos resultados no exterior está amparada na legislação brasileira, a despeito do acordo para evitar a dupla tributação, nos seguintes termos literais:

Visando concatenar todos os itens do presente arrazoadado, facilitando, dessa forma, à compreensão do ilícito tributário, demonstrar-se-á, de maneira consolidada, as ações executadas pela Braskem S.A em conjunto com a subsidiária integral Braskem Netherlands B.V., bem como as consequências tributárias correlatas, no período de 2015 e 2016.

A companhia brasileira adicionou a Parte "A" do LALUR, em face de lucros disponibilizados por controladas no exterior, os montantes de R\$ 136.271.059,98 (cento e trinta e seis milhões, duzentos e setenta e um mil, cinquenta e nove reais e noventa e oito centavos) e 1.695.155.648,88 (um bilhão, seiscentos e noventa e cinco milhões, cento e cinquenta e cinco mil, seiscentos e quarenta e oito reais e oitenta e oito centavos), relativamente aos anos-calendário 2015 e 2016, respectivamente.

Os referidos montantes foram compostos por resultados de 10 (dez) e 11 (onze) controladas no exterior, respectivamente, conforme demonstrativos apresentados pela Braskem S.A.

Após correlacionar as informações acima mencionadas com o Registro X340, das ECF enviadas pela Braskem S.A, constatou-se que não foram evidenciados os resultados auferidos no exterior por 7 (sete) e 6 (seis) controladas, respectivamente, em relação aos anos em comento.

Depois de análises preliminares realizadas por essa Auditoria, verificou-se que, pelo critério da relevância, seriam tratados no presente arrazoadado apenas os resultados auferidos pela subsidiária integral Braskem Netherlands B. V., sediada na Holanda, não oferecidos à tributação no Brasil, no biênio 2015 e 2016.

Regularmente intimada desde o Termo de Início do Procedimento Fiscal (20/12/18) a apresentar demonstrativo individualizado evidenciando o lucro auferido por controladas no exterior, no período em epígrafe, a Braskem S. A esclareceu, nos dias 21 de novembro de 2019 e 08 de junho de 2020, que seu entendimento perpassava pela impossibilidade de tributação dos resultados alienígenas alcançados, em face da existência de Convenção para Evitar a

Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal firmada entre o Brasil e Holanda promulgada através do Decreto nº 355, de 2 de dezembro de 1991.

Compreendeu-se, então, que o cerne da questão se referia à não tributação dos resultados auferidos no exterior, por lá inicialmente taxados, disponibilizados à controladora brasileira na data do balanço, por força de Lei nacional, desde que a controlada estivesse domiciliada em país com acordo firmado para evitar a dupla tributação e a prevenção a evasão fiscal com o Brasil.

Nesse contexto, verificou-se na Demonstração Financeira³⁵ de 2016 e demonstrativos apresentados pela Braskem S.A que a subsidiária integral Braskem Netherlands B. V., domiciliada na Holanda, auferiu lucros no montante³⁶ de R\$ 490.481.928,00 (quatrocentos e noventa milhões, quatrocentos e oitenta e um mil, novecentos e vinte oito reais) e R\$ 865.650.861,16 (oitocentos e sessenta e cinco milhões, seiscentos e cinquenta mil, oitocentos e sessenta e um reais e dezesseis centavos), respectivamente aos anos-calendário 2015 e 2016, e não os disponibilizou à controladora brasileira, consoante entendimento baseado na tese das Convenções internacionais para evitar a dupla tributação e prevenção a evasão fiscal.

Procurando compreender como se deu o aumento vertiginoso de faturamento (cerca de 8 vezes maior) e lucros auferidos pela Braskem Netherlands B.V. (prejuízo em um ano e lucro milionário no outro), na comparação entre os anos de 2014 e 2015, mesmo ciente de que a subsidiária integral teria assumido a intermediação das aquisições de nafta, condensado e metanol realizadas pela Braskem S.A junto aos produtores, além das exportações efetivadas a partir do Brasil, intimou-se a controladora brasileira a apresentar todas as notas fiscais e Invoices referentes às operações de comércio internacional ocorridas, além de conhecimentos de embarque correlatos.

De acordo com os documentos comprobatórios apresentados no curso do procedimento fiscal, foi possível perceber que as exportações realizadas pela Braskem S.A diretamente em favor dos reais adquirentes, em 2014, foram trianguladas, a partir de 2015, com a intermediação da Braskem Netherlands B.V., cuja consequência foi o redirecionamento intencional dos lucros, outrora auferidos no Brasil, para a Holanda, consoante diagramas abaixo:



A intermediação realizada pela Braskem Netherlands B.V. nas operações de importação realizadas pela Braskem S.A junto aos produtores de nafta e outros, possibilitou o redirecionamento dos lucros outrora auferidos nas Ilhas Cayman, por meio da interposição da Braskem Incorporated Limited (Braskem Inc.), subsidiária integral da controladora brasileira, para a Holanda, cuja consequência inicial foi a redução da carga tributária concernente à companhia nacional, consoante diagrama abaixo:



Após análise dos documentos apresentados a esta Auditoria, ficou bem claro que o redirecionamento dos lucros para a Holanda, por meio da intermediação da Braskem Netherlands B.V., no biênio 2015 e 2016, nas operações de exportação e importação realizadas pela Braskem S.A, cumpriu uma etapa do planejamento tributário executado pelo Grupo Odebrecht, sócio majoritário das empresas partícipes das transações de comércio internacional, visando a não tributação dos resultados alienígenas no Brasil, em face de Convenção bilateral vigente.

Não obstante a tese defendida pelo contribuinte, vê-se com clareza que a legislação brasileira dispôs sobre a harmonia entre a tributação marginal dos lucros auferidos pelas controladas no exterior e sua conseqüente disponibilização para o Brasil, mesmo que tenham sido firmados os referidos acordos internacionais.

O artigo 76, da lei nº 12.973/14, determinou que a pessoa jurídica controladora brasileira registrasse a variação do investimento em controladas, oriundo de lucros alienígenas auferidos, na proporção de sua participação na sociedade.

Por seu turno, o artigo 77, do diploma em comento, dispôs que a parcela do ajuste do valor investimento, acima mencionada (variação), equivalente aos lucros auferidos por controladas no exterior, deveria ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil.

A conjugação dos artigos retromencionados fez esta Auditoria concluir que os lucros auferidos no e exterior deveriam ser disponibilizados para o Brasil e oferecidos à tributação na medida da participação mantida no Capital das controladas (100%, no caso concreto).

Ademais, também foi possível verificar com clareza a existência de dois institutos distintos, quais sejam: 1. Os lucros auferidos no exterior por controladas, que por força da legislação estrangeira, bem como da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal (determinação de tributação do lucro no próprio Estado Contratante), firmada entre Brasil e Holanda, deveriam ser tributados por lá, e, 2. A disponibilização desses resultados para a taxação interna, em face da variação do investimento na controladora produzida pela aquisição de disponibilidade jurídica oriunda dos créditos contábeis auferidos pela controlada alienígena, por imposição de legislação nacional.

Confirmando a tese da harmonia entre a tributação dos lucros auferidos por controladas no país de origem e a disponibilização desses resultados para a

controladora, na proporção detida no Capital estrangeiro, observou-se a previsão legal para a dedução do imposto de renda pago no exterior dos tributos devidos no Brasil, incidente sobre as parcelas positivas computadas no lucro real brasileiro, a teor do artigo 87, da Lei nº 12.973/14, além do permissivo legal à compensação do prejuízo alienígena acumulado anterior, com os créditos atuais, sem limite temporal.

Concomitantemente, pode-se observar nos comentários realizados pela OCDE à Convenção Modelo sobre Imposto de Renda e Capital 2017 (Model Tax Convention on Income and on Capital 2017), espelho para a Convenção firmada entre Brasil e Holanda, que o artigo 7º, § 1º, do referido diploma internacional, dispôs acerca da impossibilidade de tributação por um Estado Contratante dos lucros auferidos por empresa domiciliada em outro Estado Contratante.

Dito de outra forma, não seria admitido pela Convenção firmada entre Brasil e Holanda que os lucros auferidos pela Braskem Netherlands B.V. fossem tributados pelo Estado brasileiro.

No entanto, os referidos comentários à Convenção Modelo 2017 confirmaram a possibilidade de taxação dos lucros auferidos pela Braskem Netherlands B.V, disponibilizados para a Braskem S.A, devido à variação da participação acionária detida na subsidiária (100%), em face de legislação interna para proteção da base tributável doméstica.

Vê-se nos Comentários à Convenção Modelo 2017, a preocupação quanto a proteção da base tributária doméstica, no contexto da possível evasão fiscal nas transações envolvendo sociedades, cujos países mantenham Convenção para evitar exatamente esse fenômeno (evasão fiscal). Ressalta-se que, de acordo com amostra realizada, a Braskem S.A, consoante relato no item 3.3.2 e seguintes, às fls. 21 a 45, transferiu parte dos lucros que lhe cabiam para a Braskem Netherlands B.V., sua subsidiária integral, em face do refaturamento realizado na controlada, inclusive para empresas que anteriormente adquiriam produtos diretamente do Brasil.

Ante a todo o exposto, não restaram dúvidas a esta Auditoria que os lucros auferidos na Holanda pela Braskem Netherlands B.V. devem, como de fato foram, mesmo com base reduzida, a teor de acordos locais, ser tributados no país de origem, conforme sua legislação interna e, segundo disposições legais brasileiras, oferecidos à taxação, harmonicamente em relação a Convenção bilateral vigente, por meio de adição ao LALUR da Braskem S.A, na medida da variação do investimento detido no Capital da subsidiária integral (100%, no caso concreto).

Mesmo consubstanciada a convivência harmoniosa entre a taxação da Braskem Netherlands B.V., em face de lucros por lá auferidos, e a tributação no Brasil, devido à variação do investimento registrada pela Braskem S.A, oriunda dos resultados alienígenas, em contraponto a tese trazida aos autos a qual Convenção bilateral vigente, com especial atenção a não ocorrência de dupla tributação, não permitiria tal contexto, verificou-se que, por força de acordos locais (rulings), houve uma redução brutal do rédito contábil em relação ao lucro tributável mensurado pela subsidiária holandesa, no biênio 2015 e 2016.

Sabe-se que o fisco holandês aplica regras de preço de transferência privilegiando os princípios de arm's length (transações em condições reais de mercado) por métodos, em análise de comparabilidade entre os partícipes da operação, razão pela qual deixou de tributar parcela relevante dos lucros auferidos (cerca de 85%, na média) pela Braskem Netherlands B.V, por entender, substancialmente, que na intermediação ocorrida pouco se faz na Holanda em comparação com a real transação envolvendo controladora brasileira e terceiros, no biênio 2015 e 2016.

Ou seja, entende-se que o fisco holandês firmou os acordos de decisão (Rulings) com a Braskem Netherlands B.V., no contexto de suas operações envolvendo a controladora

Braskem S.A, aquiescendo com a baixa taxaçaõ local, por bem saber que as atividades no país são mínimas, cabendo a outro Estado a real tributacaõ das transacaõs ocorridas.

Por esse contexto, não é difícil concluir que o redirecionamento dos lucros, outrora registrados no Brasil ou Ilhas Cayman, por meio de intermediaçaõ em operaçaõs de comércio internacional realizadas pela Braskem Netherlands B.V., atendeu ao desejo de não taxaçaõ dos resultados auferidos na Holanda, em face de acordos de decisãõ locais, tampouco no Estado brasileiro, baseado em tese de Convençaõ bilateral que procura combater a dupla tributacaõ.

No entanto, o que se viu após análise dos documentos e esclarecimentos prestados pela Braskem S.A, bem como das autoridades holandesas, é que existe um montante bilionário de lucros não tributados em nenhum país, sendo certo que a Convençaõ bilateral vigente, envolvendo Brasil e Holanda, não tem o condão de afastá-los da taxaçaõ brasileira, no período de 2015 e 2016.

Por fim, a autoridade fiscal promove longa e exaustiva análise dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, ao longo de vários anos, para concluir que o contribuinte não faria jus, no período abarcado pela autuaçaõ, a valores acumulados de períodos pretéritos que possam ser compensados no o montante lançado. Abaixo, reproduzimos a análise na sua integralidade:

4. DA MODIFICAÇAõ DOS PREJUÍZOS FISCAIS E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL A COMPENSAR, REGISTRADOS PELA BRASKEM S.A, DEVIDO À LAVRATURA DE DIVERSOS AUTOS DE INFRAÇAõ, ALÉM DA UTILIZAÇAõ DOS SALDOS EM PARCELAMENTO ESPECIAIS, NO PERÍODO DE 2015 E 2016.

Perscrutando as apuraçaõs do Lucro Real referentes às operaçaõs comerciais da Braskem S.A, verificou-se grande movimentacaõ de saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, devido à compensaçaõ dessas rubricas em parcelamentos especiais, ou até mesmo, por alteraçaõs realizadas em face de lançamentos de ofício, ao longo do período.

Por ser uma trama razoavelmente complicada, demonstrar-se-á minuciosamente todos os movimentos que alteraram os referidos saldos fiscais.

4.1. DAS ALTERAÇAõS NOS SALDOS DE PREJUÍZOS FISCAIS AO LONGO DO TEMPO POR MEIO DE AUTUAÇAõS E PARCELAMENTOS ESPECIAIS, CUJA CONSEQUÊNCIA FOI A COMPENSAÇAõ INDEVIDA, EM 2016, DA REFERIDA RUBRICA.

De acordo com os Livros de Apuraçaõ do Lucro Real - LALUR, apresentados pela Braskem S.A., entre o período de 2000 a 2010, verificou-se o seguinte histórico de prejuízo fiscal a compensar em períodos subseqüentes:

Demonstrativo nº 17 - Histórico do prejuízo fiscal a compensar - Parte "B" LALUR Braskem					
Período	Parte B LALUR	Prejuízo/ lucro ano	Valor Compensado	Saldo Prejuízo Fiscal a amortizar	OBS
1999	-	-	-	42.814.111,52	
2000	42.814.111,52	302.672.264,64	7.126.568,64	35.687.542,88	
jan a set/01	35.687.542,88	-43.770.651,63	0,00	79.458.194,51	
out a dez/01	79.458.194,51	141.273.118,14	23.819.615,87	55.638.578,64	
jan a ago/02	55.638.578,64	-430.021.615,27	0,00	485.660.193,91	
set a dez/02	485.660.193,91	-236.898.586,80	0,00	722.558.780,71	Parte do prejuízo é não operacional - 11.247.929,00
jan a jul/03	722.558.780,71	157.431.201,59	47.229.360,48	675.329.420,23	
ago a dez/03	675.329.420,23	-4.073.802,69	0,00	679.403.222,92	Parte do prejuízo é não operacional - 15.321.731,69
2004	679.403.222,92	467.593.784,12	140.278.135,24	539.125.087,69	
2005	539.125.087,69	315.682.389,03	94.704.716,71	444.420.370,98	Parte do prejuízo é não operacional - 14.601.787,66
2006	444.420.370,98	-194.777.000,11	0,00	639.197.371,09	Parte do prejuízo é não operacional - 15.439.112,59
2007	639.197.371,09	235.599.873,95	34.492.366,36	604.705.004,73	
2008	604.705.004,73	-2.925.050.017,94	0,00	3.529.755.022,67	Transferência do prejuízo não operacional para operacional
Jan a 05/05/09	3.529.755.022,67	-228.311.718,22	0,00	3.758.066.740,89	Parte do prejuízo é não operacional - 847.974,58
06/05/09 a dez/09	3.758.066.740,89	-1.788.701.092,31	3.758.066.740,88	1.788.701.092,32	(Aproveitamento de R\$ 3.758.066.740,88, no REFIS/09 - adesão em 27/11/09)
2010	1.788.701.092,32	53.012.934,45	1.760.316.561,33	28.384.530,98	Aproveitamento de R\$ 1.760.316.561,33 no Refis (MP 470) - adesão 30/06/10

Como se vê, entre o período de 2000 a 2010, a Braskem S.A registrou na Parte "B" do LALUR, um prejuízo fiscal a compensar acumulado, após diversas alterações, no valor de R\$ 28.384.530,98 (vinte e oito milhões, trezentos e oitenta e quatro mil, quinhentos e trinta reais e noventa e oito centavos).

Analisando-se a ECF retificadora do ano-calendário 2016, apresentada pela Braskem S.A, em 14/03/19, verificou-se, no Registro M410, a criação da conta "Prejuízo Fiscal - provisionado 2009", código 005002, com o mesmo valor evidenciado no demonstrativo acima.

Observou-se, então, que a Braskem S.A considerava ter saldo de prejuízo fiscal a compensar em períodos subsequentes no montante logo acima destacado, relativamente ao ano-calendário 2009, contudo, foi possível constatar que as modificações de base de cálculo realizadas pelo Fisco, em face de lançamentos de ofício, não foram registradas no LALUR, conforme relato que se segue.

Em 2007, após Auditoria realizada pelo Fisco, foram lavrados 2 (dois) Autos de Infração, versando acerca do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, que não tiveram efeito no prejuízo fiscal a compensar em exercícios subsequentes, mormente a apuração do período ter apresentado lucro real.

Ressalte-se que, mesmo após a lavratura dos Autos de Infração acima mencionados, cuja consequência foi a alteração do lucro real depois das adições e exclusões do período, nada foi compensado de ofício, em face do montante do prejuízo fiscal a compensar, avaliado no período de 01 de janeiro de 2009 a 05 de maio de 2009, ter sido totalmente utilizado por aproveitamento no REFIS/2009, cuja adesão se deu em 27 de novembro de 2009, consoante informações obtidas, às fls. 73 a 76 e 178, da Parte "B" do LALUR 2009 (de 06/05/09 a 31/12/09).

Em 2008, foram lavrados 4 (quatro) Autos de Infração, versando acerca do IRPJ, alterando significativamente o montante de prejuízo fiscal a ser compensado em períodos posteriores, consoante demonstrativo abaixo.

Demonstrativo nº 18 - Histórico parcial do prejuízo fiscal a compensar - Parte "B" LALUR Braskem (Ofício)					
Ano	Parte B LALUR	Prejuízo/lucro ano	Valor Compensado	Saldo Prejuízo Fiscal a amortizar	OBS
2008	604.705.004,73	-2.925.050.017,94	0,00	3.529.755.022,67	Transferência do prejuízo não operacional para operacional
AI 13502.721146/2013-14			Glosa	-69.416.796,38	
AI 13502.721328/2013-87				-15.809.511,28	
AI 13502.721345/2013-14				-169.100.061,14	
AI 13502.721354/2013-13				-87.263.846,45	
Total				3.188.164.807,42	Prejuízo fiscal a compensar em 31/12/08 de ofício

Entre o período de 01 de janeiro e 05 de maio, do ano de 2009 (primeira apuração do Lucro Real do contribuinte no período), verificou-se, segundo informações obtidas na Parte "A" do LALUR, à fl. 32, que a Braskem S.A apurou um prejuízo antes das compensações no montante de R\$ 228.311.718,22 (duzentos e vinte e oito milhões, trezentos e onze mil, setecentos e dezoito reais e vinte e dois centavos). Também nesse período, foram lavrados 2 (dois) Autos de infração, versando acerca do IRPJ, que alteraram o prejuízo fiscal a ser compensado em períodos subsequentes, conforme demonstrativo abaixo.

Demonstrativo nº 19 - Histórico parcial do prejuízo fiscal a compensar - Parte "B" LALUR Braskem (Ofício)					
Ano	Parte B LALUR	Prejuízo/lucro ano	Valor Compensado	Saldo Prejuízo Fiscal a amortizar	OBS
jan a 05/05/09	3.188.164.807,42	-228.311.718,22	0,00	3.416.476.525,64	Parte do prejuízo é não operacional (R\$ 847.974,58)
AI 13502.721354/2013-13			Glosa	-53.602.510,11	
AI 13502.721043/2014-27				-27.066.114,05	
Total				3.335.807.901,48	Prejuízo fiscal a compensar em 05/05/09 de ofício
Compensação de prejuízos fiscais no parcelamento especial				3.758.066.740,88	
Compensação de prejuízos fiscais indevida no parcelamento especial, em face autuações do fisco				422.258.839,40	

Conforme menção anterior, sabe-se que em 27 de novembro de 2009, a Braskem S.A aderiu ao REFIS/2009, ocasião em que compensou o montante de R\$ 3.758.066.740,88 (três bilhões, setecentos e cinquenta e oito milhões, sessenta e seis mil, setecentos e quarenta reais e oitenta e oito centavos), referente ao prejuízo fiscal remanescente registrado na Parte "B" do LALUR. No entanto, consoante demonstrativo nº 11 acima, foi possível concluir que, após lavratura dos Autos de Infração mencionados, parte do montante amortizado, no valor de R\$ 422.258.839,40 (quatrocentos e vinte e dois milhões, duzentos e cinquenta e oito mil, oitocentos e trinta e nove reais e quarenta centavos), não encontrava respaldo legal para aproveitamento no âmbito do referido parcelamento.

Entre o período de 06 de maio e 31 de dezembro de 2009, a Braskem S.A apurou prejuízo antes das compensações no valor de R\$ 1.788.701.092,31 (um bilhão, setecentos e oitenta e oito milhões, setecentos e um mil, noventa e dois reais e trinta e um centavos), conforme informações obtidas, à fl. 64, da Parte "A" do LALUR apresentado a essa Auditoria. No entanto, no período em epígrafe, foram lavrados 3 (três) Autos de Infração, versando acerca do IRPJ, que alteraram significativamente o prejuízo fiscal a compensar em exercícios posteriores, consoante demonstrativo abaixo.

Demonstrativo nº 20 - Histórico parcial do prejuízo fiscal a compensar - Parte "B" LALUR Braskem (Ofício)					
Ano	Parte B LALUR	Prejuízo/ lucro ano	Valor Compensado	Saldo Prejuízo Fiscal a amortizar	OBS
06/05/09 a 31/12/09	0,00	-1.788.701.092,31	0,00	1.788.701.092,31	
AI 13502.721354/2013-13			Glosa	-103.078.132,72	
AI 13502.721043/2014-27				-54.132.228,10	
AI 13502.720796/2014-15				0,00	
Total				1.631.490.731,49	Prejuízo fiscal a compensar em 31/12/09 de ofício

Em 2010, segundo informações obtidas na Parte "A" do LALUR, apresentado a essa Auditoria, à fl. 112, a Braskem S.A apurou lucro real depois das adições e exclusões no valor de R\$ 53.012.934,45 (cinquenta e três milhões, doze mil, novecentos e trinta e quatro reais e quarenta e cinco centavos), contudo não promoveu qualquer compensação de prejuízo fiscal de exercícios anteriores.

Consoante elementos obtidos na Parte "B" do LALUR 2010, à fl. 121, verificou-se que a Braskem S.A baixou por aproveitamento no REFIS (MP 470), cuja adesão ao parcelamento se deu em 30 de junho de 2010, prejuízo fiscal a compensar equivalente a R\$ 1.760.316.561,33 (um bilhão, setecentos e sessenta milhões, trezentos e dezesseis mil, quinhentos e sessenta e um reais e trinta e três centavos). Após a baixa mencionada, a Braskem S.A informou, consoante alusão prévia, ter saldo remanescente de prejuízo fiscal a compensar em períodos posteriores equivalente a R\$ 28.384.530,98 (vinte e oito milhões, trezentos e oitenta e quatro mil, quinhentos e trinta reais e noventa e oito centavos).

Contudo, em face dos lançamentos de ofício realizados no período compreendido entre 06 de maio e 31 de dezembro de 2009, constatou-se que não existia prejuízo fiscal restante no ano calendário 2010, bem como teria havido utilização indevida, no parcelamento mencionado, no montante de R\$ 128.825.829,84 (cento e vinte e oito milhões, oitocentos e vinte e cinco mil, oitocentos e vinte e nove reais e oitenta e quatro centavos).

Também no ano calendário de 2010, verificou-se que houve lavratura de dois Autos de Infração, versando acerca do IRPJ, sem efeito no prejuízo fiscal a compensar. Abaixo, demonstrar-se-á os eventos ocorridos em 2010, bem como a disposição do prejuízo fiscal a compensar em exercícios futuros.

Demonstrativo nº 21 - Histórico parcial do prejuízo fiscal a compensar - Parte "B" LALUR Braskem (Ofício)						
Ano	Parte B LALUR	Prejuízo/ lucro ano	Valor Compensado	Saldo Prejuízo Fiscal a amortizar	Utilização indevida no parcelamento	OBS
01/01/01 a 30/06/10	1.631.490.731,49	0,00	0,00	1.631.490.731,49		
REFIS (MP 470)			-1.760.316.561,33	0,00	-128.825.829,84	Adesão em 30/06/10
01/01/10 a 31/12/10	0,00	53.012.934,45	0,00	0,00		
AI 13502.721354/2013-13			Glosa	-156.680.642,83		
AI 13502.721043/2014-27				-81.198.342,17		
Total				0,00		Prejuízo fiscal a compensar em 31/12/10 de ofício

Após análises das alterações ocorridas no livro fiscal da Braskem S.A, bem como das autuações lavradas pelo Fisco, no período de 2000 a 2010, concluiu-se que não havia qualquer saldo de prejuízo fiscal a compensar em períodos subsequentes, consoante demonstrativo nº 13 acima, ainda que se verifique saldo residual, à fl. 121, da Parte "B" do LALUR apresentado a essa Auditoria (R\$ 28.384.530,98).

Em 2011, a Braskem S.A apurou prejuízo antes das compensações, segundo informações obtidas à fl. 193, da Parte "A" do LALUR respectivo, no montante equivalente a R\$ 50.552.207,93 (cinquenta milhões, quinhentos e cinquenta e dois mil, duzentos e sete reais e noventa e três centavos).

Verificou-se, no entanto, relativamente ao período em epígrafe, a lavratura de 5 (cinco) Autos de Infração, versando acerca do tributo IRPJ, que alteraram o prejuízo fiscal a compensar em exercícios posteriores, consoante demonstrativo abaixo.

Demonstrativo nº 22 - Histórico parcial do prejuízo fiscal a compensar - Parte "B" LALUR Braskem (Ofício)					
Ano	Parte B LALUR	Prejuízo/lucro ano	Valor compensado	Saldo prejuízo fiscal a amortizar	OBS
2011	0,00	-50.552.207,93	0,00	-50.552.207,93	Parte do prejuízo é não operacional R\$ 13.886.758,00
AI 13502.721354/2013-13			Glosa	-156.680.642,83	
AI 13502.721043/2014-27				-53.637.892,85	
AI 13502.721091/2017-68				-56.057.939,61	
AI 13502.722355/2017-09				-8.204.812,96	
AI 13896.722669/2017-17				-40.338.108,92	
Total				0,00	Prejuízo fiscal a compensar em 31/12/11 de ofício

Em 2012, a Braskem S.A informou, à fl. 190, da Parte "A" do LALUR, ter incorrido num prejuízo fiscal antes das compensações no valor de R\$ 1.093.144.525,25 (um bilhão, noventa e três milhões, cento e quarenta e quatro mil, quinhentos e vinte e cinco reais e vinte e cinco centavos).

Nesse período, foram lavrados mais 5 (cinco) autos de infração versando acerca do tributo IRPJ que alteraram o prejuízo fiscal a compensar em períodos posteriores, consoante demonstrativo abaixo. Ressalta-se que a Braskem S.A, até aquele momento, não havia corrigido os registros do LALUR para consubstanciar as diversas alterações oriundas dos lançamentos fiscais.

Demonstrativo nº 23 - Histórico parcial do prejuízo fiscal a compensar - Parte "B" LALUR Braskem (Ofício)					
Ano	Parte B LALUR	Prejuízo/lucro ano	Valor compensado	Saldo prejuízo fiscal a amortizar	OBS
2012	0,00	-1.093.144.525,25	0,00	-1.093.144.525,25	
AI 13502.721354/2013-13			Glosa	-93.325.848,05	
AI 13502.721043/2014-27				-5.492.941,28	
AI 13502.721091/2017-68				-59.836.787,95	
AI 13502.722223/2017-79				-306.649.346,34	
AI 13502.722355/2017-09				-4.425.964,97	
Total				-623.413.636,66	Prejuízo fiscal a compensar em 31/12/12 de ofício

Em 2013, a Braskem S.A evidenciou à fl. 191, da Parte "A" do LALUR, a ocorrência de Prejuízo antes das compensações no montante de R\$ 37.585.684,68 (trinta e sete milhões, quinhentos e oitenta e cinco mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e sessenta e oito centavos).

Nesse período, foram lavrados 4 (quatro) Autos de infração, versando acerca do tributo IRPJ, que alteraram o montante de prejuízo fiscal a compensar, conforme demonstrativo abaixo.

Demonstrativo nº 24 - Histórico parcial do prejuízo fiscal a compensar - Parte "B" LALUR Braskem (Ofício)					
Ano	Parte B LALUR	Prejuízo/ lucro ano	Valor compensado	Saldo prejuízo fiscal a amortizar	OBS
2013	-623.413.636,66	-37.585.684,68	9.183.886,21	-614.229.750,46	
Al 13502.721091/2017-68	Glosa	-40.674.505,57			
Al 13896.722669/2017-17		-798.752,25			
Al 13502.722355/2017-09		-7.522.559,12			
Al 10314.720766/2018-61		-19.202.821,79			
Total		30.612.954,05		-614.229.750,46	Prejuízo fiscal a compensar em 31/12/13 de ofício
Prejuízo fiscal informado no LALUR pelo contribuinte				-1.209.666.948,84	

O Auto de Infração lavrado no bojo do PAF nº 10314.720766/2018-61 compensou, respeitando a trava de 30%, prejuízo fiscal de anos anteriores

Registra-se que, no fim de 2013, a Braskem S.A alegava ter acumulado saldo de prejuízos fiscais a compensar em exercício subsequentes no valor de R\$ 1.209.666.948,84 (um bilhão, duzentos e nove milhões, seiscentos e sessenta e seis mil, novecentos e quarenta e oito reais e oitenta e quatro centavos), contudo, em face das diversas autuações fiscais lavradas, este montante equivalia a R\$ 614.229.750,45 (seiscentos e quatorze milhões, duzentos e vinte e nove mil, setecentos e cinquenta reais e quarenta e cinco centavos.), consoante se depreende no demonstrativo nº 16 acima.

A partir do ano-calendário 2014, o controle dos saldos e ajustes das Partes "A" e "B" do LALUR passaram a ser realizados na ECF, mais precisamente nos Registros M300 (Parte "A" do LALUR), M010 (Saldos iniciais da Parte "B"), M410 (lançamentos na Parte "B", sem reflexos na Parte "A") e M500 (Demonstrações dos saldos finais da Parte "B", após movimentações do ano).

Nesse período, apesar do controle de saldos e ajustes fiscais ter sido realizado na ECF, a Braskem S.A apresentou LALUR físico, onde foi possível verificar, à fl. 342, da Parte "A", a ocorrência de prejuízo antes das compensações no valor de R\$ 489.574.159,53 (quatrocentos e oitenta e nove milhões, quinhentos e setenta e quatro mil, cento e cinquenta e nove reais e cinquenta e três centavos).

Contudo, informou no Registro M300, da ECF 2014, um prejuízo fiscal antes da compensação no valor de R\$ 465.349.379,62 (quatrocentos e sessenta e cinco milhões, trezentos e quarenta e nove mil, trezentos e setenta e nove reais e sessenta e dois centavos), resultando numa diferença em relação ao livro físico equivalente a R\$ 24.224.779,91 (vinte e quatro milhões, duzentos e vinte e quatro mil, setecentos e setenta e nove reais e noventa e um centavos).

Ao analisar o Processo Administrativo Fiscal nº 13896.722669/2017-17, oriundo de autuação do Fisco não contestada no contencioso pela Braskem S.A, verificou-se a adição do referido valor, a título de resultados positivos auferidos no exterior não computados no lucro real e base de cálculo da CSLL no Brasil, no período em epígrafe.

Por não ter impugnado a matéria acima mencionada (lucro não adicionado no Brasil, em face de resultados no exterior no valor de R\$ 24.224.779,91), reduziu-se o valor do prejuízo incorrido no período, corroborando o resultado evidenciado no Registro M300, da ECF 2014 (R\$ -465.349.379,62). Concluiu-se, então, que a Braskem S.A, até aquele momento, não havia retificado o LALUR físico apresentado a essa Auditoria.

Contudo, em 29 de junho de 2020, a Braskem S.A reapresentou os livros de apuração fiscal, referente ao tributo IRPJ, corrigindo, à fl. 152, o montante do prejuízo incorrido (R\$ -465.349.379,62).

Uma vez compreendida a divergência observada entre livro fiscal físico (Parte "A") e registros da ECF, relativamente ao prejuízo antes das compensações incorrido, verificou-se os lançamentos realizados na Parte "B" do LALUR, no período de 2014.

Ao examinar a Parte "B" do referido livro fiscal físico apresentado pela Braskem S.A, referente ao ano-calendário 2013, constatou-se saldo final de prejuízo fiscal a compensar no valor de R\$ 1.209.666.948,84 (um bilhão, duzentos e nove milhões, seiscentos e sessenta e seis mil, novecentos e quarenta e oito reais e oitenta e quatro centavos), conforme se depreende do demonstrativo nº 16, exibido à fl.41 do presente arrazoado.

Entretanto, verificou-se no Registro M010, da ECF 2014, um saldo inicial de prejuízo fiscal a compensar equivalente a R\$ 1.365.754.786,59 (um bilhão, trezentos e sessenta e cinco milhões, setecentos e cinquenta e quatro mil, setecentos e oitenta e seis reais e cinquenta e nove centavos), evidenciando uma diferença, entre as fontes de informação, no valor de R\$ 156.087.837,75 (cento e cinquenta e seis milhões, oitenta e sete mil, oitocentos e trinta e sete reais e setenta e cinco centavos), consoante se observa abaixo:

Demonstrativo nº 25 - Divergência de saldo final de 2013 e inicial de 2014 referente ao prejuízo fiscal a compensar			
Ano	Parte B LALUR - Saldo final 2013 (apuração do contribuinte)	Registro M010 - ECF, código da conta 005001 - Saldo inicial de prejuízo fiscal 2014	Diferença
2013	1.209.666.948,84	1.365.754.786,59	156.087.837,75

Procurando entender a divergência retromencionada, verificou-se que a Braskem S.A esclareceu, no bojo do Processo Administrativo Fiscal nº 13502.721359/2014-19 (parcelamento especial com previsão de utilização de saldos de prejuízos fiscais para liquidação de passivos tributários), que após revisão de seus procedimentos fiscais, realizou espontaneamente ajustes na apuração do IRPJ e CSLL dos últimos cinco anos, reduzindo o saldo do prejuízo fiscal a compensar no exato montante evidenciado acima (R\$ 156.087.837,75).

Após análise dos documentos apresentados a essa Auditoria, pode-se constatar que as informações do Registro M010 da ECF (prejuízo fiscal no valor de R\$ 1.365.754.786,59) não foram atualizadas com os ajustes realizados pela Braskem S.A, no bojo do parcelamento especial acima descrito, razão pela qual concluiu-se que os dados do LALUR físico, exceto pelos lançamentos de ofício ao longo do período, melhor representavam os fatos fiscais ocorridos na companhia.

Por conseguinte, concluiu-se também que o montante destacado no Registro M410 da ECF (R\$ 1.175.573.876,35), a título de utilização de prejuízo fiscal no âmbito do parcelamento especial, padecia do mesmo vício, ou seja, em face da denúncia espontânea da empresa o valor a ser deduzido seria de R\$ 1.019.486.038,60 (um bilhão, dezenove milhões, quatrocentos e oitenta e seis mil, trinta e oito reais e sessenta centavos), consoante se observa no demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 26 - Esclarecimentos da Divergência entre saldos de prejuízo fiscal a compensar						
Ano	Parte B LALUR - Saldo final 2013 (apuração do contribuinte)	Registro M010 - ECF, código da conta 005001 - Saldo inicial de prejuízo fiscal 2014	Diferença	Registro ECF M410, Prejuízo fiscal utilizado - REFIS	Prejuízo fiscal retificado utilizado (petição complementar) REFIS	Diferença
2014	1.209.666.948,84	1.365.754.786,59	156.087.837,75	1.175.573.876,36	1.019.486.038,61	156.087.837,75

Como consequência da redução dos saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, a Braskem S.A esclareceu, segundo informações prestadas no âmbito do Processo Administrativo Fiscal nº 13502.721359/2014-19, que foi obrigada a recolher em valores originais, cerca de R\$ 53.069.864,84 (cinquenta e três milhões, sessenta e nove mil, oitocentos e sessenta e quatro reais e oitenta e quatro centavos).

No entanto, a falta de alteração nos registros da ECF não afetou quantitativamente o resultado apurado pela empresa, na medida em que foram utilizados saldo (R\$ 1.365.754.786,59) e baixa (R\$ 1.175.573.876,35) de prejuízo fiscal a compensar sem o

efeito dos ajustes realizados na base de cálculo da empresa no período de 2014, consoante demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 27 - Esclarecimentos da Divergência entre saldos de prejuízo fiscal a compensar						
Ano	Registro M010 - ECF, código da conta 005001 - Saldo inicial de prejuízo fiscal a compensar 2014	Registro ECF M410, prejuízo fiscal a compensar utilizado - REFIS	Prejuízo fiscal do período, ECF M410	Baixa de prejuízo fiscal a compensar (reabertura projeto MX13)	Auto Infração não impugnado (PAF nº 13896.722669/2017-17)	Total do Prejuízo fiscal a compensar - contribuinte
2014	1.365.754.786,59	-1.175.573.876,36	465.349.379,62	-13.479.411,73	0,00	642.050.878,12
Ano	LALUR físico - Saldo inicial AC-14	Utilização de prejuízo fiscal a compensar - REFIS (LALUR físico)	Prejuízo fiscal do período, ECF M410 - LALUR físico	Baixa de prejuízo fiscal a compensar (reabertura projeto MX13)	Auto Infração não impugnado (PAF nº 13896.722669/2017-17)	Total do Prejuízo fiscal a compensar - contribuinte
2014	1.209.666.948,84	-1.019.486.038,61	489.574.159,53	-13.479.411,73	-24.224.779,93	642.050.878,10

Superada outra divergência, verificou-se que, no período de 2014, foi lavrado 1 (um) auto de Infração, versando acerca do tributo IRPJ, que alterou o montante de prejuízo fiscal a compensar em períodos subsequentes, conforme demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 28 - Histórico parcial do prejuízo fiscal a compensar - Parte "B" LALUR Braskem (Ofício)						
Ano	Parte B LALUR físico	Diferença evidenciada em petição (ajuste)	Prejuízo/ lucro ano - ECF	Valor compensado	Saldo prejuízo fiscal a amortizar	OBS
2014	-614.229.750,46	-156.087.837,75	-465.349.379,62	-	-1.235.666.967,83	
AI 10314.720766/2018-61				Glosa	-40.780.642,81	
Utilização de prejuízos fiscais no REFIS 2014 - ECF					-1.175.573.876,36	
Utilização de prejuízos fiscais na reabertura do projeto MX-13 - ECF					-13.479.411,73	
Total prejuízo fiscal a compensar em período posteriores					-5.833.036,91	Saldo de prejuízos fiscais a compensar (ofício)
Prejuízo fiscal informado no LALUR pelo contribuinte					-642.050.878,12	

Ajuste de R\$ 156.087.837,75 realizado para conciliar o prejuízo fiscal a compensar entre livro físico e ECF

Ressalta-se que a Braskem S.A, no bojo do processo administrativo fiscal protocolizado sob nº 13502.722341/2020-82, trouxe argumentos na peça impugnatória contrários ao refazimento do prejuízo fiscal a compensar em exercícios subsequentes tal qual fora realizado pela autoridade autuante, no período em epígrafe.

Considerando os ajustes acima realizados, inclusive no saldo de prejuízo fiscal a compensar em exercícios subsequentes (R\$ -5.833.036,91), constatou-se em 2015, segundo dados obtidos no Registro M300 da ECF, que a Braskem S.A apurou prejuízo fiscal no valor de R\$ 56.830.245,25 (cinquenta e seis milhões, oitocentos e trinta mil, duzentos e quarenta e cinco reais e vinte e cinco centavos).

No entanto, nesse período, além do presente auto de infração, outros dois foram lavrados versando sobre o IRPJ, sendo que ambos alteraram o montante do prejuízo fiscal a compensar em períodos subsequentes, conforme se observa no demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 29 - Histórico parcial do prejuízo fiscal a compensar - Parte "B" LALUR Braskem (Ofício)					
Ano	Parte B LALUR	Prejuízo/ lucro ano	Valor compensado (AI 13502.722341/2020-82)	Saldo prejuízo fiscal a amortizar	OBS
2015	-5.833.036,91	-56.830.245,25	-5.833.036,91	0,00	
AI 13502.724375/2019-78	Glosa	-13.412.119,66			
AI 13502.722341/2020-82	Adição	-578.583.737,30			
AI 15588.720123/2020-36	Adição	-490.481.928,00			
Total		1.025.647.539,71		0,00	Prejuízo fiscal a compensar em 31/12/15 de ofício
Prejuízo fiscal informado no LALUR pelo contribuinte (operacional)				-642.050.878,12	
Prejuízo fiscal informado no LALUR pelo contribuinte (não operacional)				-56.830.245,25	

Relativamente ao ano-calendário 2016, segundo informações obtidas no Registro M300 da ECF correspondente, verificou-se que a Braskem S.A apurou lucro real no período no montante de R\$ 1.919.146.381,31 (um bilhão, novecentos e dezenove milhões, cento e quarenta e seis mil, trezentos e oitenta e um reais e trinta e um centavos) e compensou indevidamente prejuízo fiscais de exercícios anteriores no valor de R\$ 119.522.375,90 (cento e dezenove milhões, quinhentos e vinte e dois mil, trezentos e setenta e cinco reais e noventa centavos), cuja consequência foi a lavratura de autos de infração formalizados no bojo do processo administrativo fiscal nº 13502.722341/2020-82.

Por esta razão, constatou-se que o presente auto de infração em nada alterou os saldos de prejuízo fiscal a compensar em exercícios posteriores, consoante demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 30 - Histórico parcial do prejuízo fiscal a compensar - Parte "B" LALUR Braskem (OFÍCIO)						
Ano	Parte B LALUR	Prejuízo/lucro ano	Valor compensado - contribuinte	Valor compensado - ofício	Saldo prejuízo fiscal a amortizar	OBS
2016	0,00	1.919.146.381,31	119.522.375,90	0,00	119.522.375,90	
AI 15588.720123/2020-36	Adição	865.650.861,16	-	-		
Total		2.784.797.242,47			119.522.375,90	Prejuízo fiscal compensado indevidamente em 31/12/16 de ofício (PAF nº 13502.722341/2020-82)
Prejuízo fiscal informado no LALUR pelo contribuinte (operacional)					-522.528.502,22	
Prejuízo fiscal informado no LALUR pelo contribuinte (não operacional)					-56.830.245,25	

Do todo acima exposto, intima-se o contribuinte a corrigir as informações constantes da Parte "B" dos LALUR respectivos, para que evidenciem corretamente os saldos de prejuízo fiscais a compensar em exercícios subsequentes, após os resultados obtidos em todas as Auditorias realizadas pelo Fisco Federal.

4.2. DOS SALDOS DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL A COMPENSAR EM EXERCÍCIOS SUBSEQUENTES, RELATIVOS AOS ANOS-CALENDÁRIO 2015 E 2016, BEM COMO SEUS EFEITOS NOS AUTOS DE INFRAÇÃO ORA LAVRADOS.

No que se refere a base de cálculo negativa de CSLL, constatou-se que no período compreendido entre os anos-calendário 2003 e 2006, a Braskem S.A não apurava nem recolhia o tributo CSLL, alegando estar amparada pela decisão judicial proferida no processo de Mandado de Segurança nº 89.0004469-9.

No entanto, em Auditoria realizada pelo Fisco Federal em 2008, concluiu-se que não havia óbice a constituição do crédito tributário referente aos períodos de 2004 e 2005, bem como foi reconhecida a base de cálculo negativa de CSLL no valor de R\$ 76.230.574,92 (setenta e seis milhões, duzentos e trinta mil, quinhentos e setenta e quatro reais e noventa e dois centavos), referente ao ano calendário 2006.

De acordo com a Parte "B" do LACS, referente ao ano calendário 2007, à fl. 54, toda a base de cálculo negativa de CSLL, relativa a 2006, foi compensada com o lucro do período. Entre os anos calendário de 2008 e 2013, os seguintes dados foram verificados no LACS da Braskem:

Demonstrativo nº 31 - Histórico da Base Negativa de CSLL a compensar - Parte "B" LACS Braskem					
Ano	Parte B LACS	Prejuízo/lucro ano	Valor Compensado	Saldo Base Negativa da CSLL amortizar	OBS
2007	-76.230.574,92	279.953.688,03	76.230.574,92	0,00	
2008	0,00	-2.942.466.686,88	0,00	-2.942.466.686,88	
01/01/09 a 05/05/09	-2.942.466.686,88	-230.540.735,07	0,00	-3.173.007.421,95	
06/05/09 a 31/12/09	-3.173.007.421,95	-1.790.696.904,64	-3.173.007.421,95	-1.790.696.904,64	Aproveitamento de R\$ 3.173.007.421,95 no Refis/09
2010	-1.790.696.904,64	63.263.357,38	-1.760.316.561,33	-30.380.343,31	Aproveitamento de R\$ 1.760.696.904,64 no Refis (MP 470)
2011	-30.380.343,31	-64.731.150,89	0,00	-95.111.494,20	
2012	-95.111.494,20	-1.113.161.681,81	0,00	-1.208.273.176,01	
2013	-1.208.273.176,01	-53.253.728,74	0,00	-1.261.526.904,75	

No ano calendário 2008, foram lavrados 5 (cinco) Autos de Infração, versando acerca da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, que alteraram significativamente o saldo da base de cálculo negativa de CSLL a compensar em períodos subsequentes, conforme demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 32 - Histórico da Base Negativa de CSLL a compensar - Parte "B" LACS Braskem (OFÍCIO)					
Ano	Parte B LACS	Prejuízo/lucro ano	Valor Compensado	Saldo Base Negativa da CSLL amortizar	OBS
2008	0,00	-2.942.466.686,88	0,00	-2.942.466.686,88	
AI 13502.721125/2013-91			Glosa	-20.413.417,55	
AI 13502.721146/2013-14				-69.416.796,38	
AI 13502.721328/2013-87				-15.809.511,28	
AI 13502.721345/2013-14				-169.100.061,14	
AI 13502.721354/2013-13				-87.263.846,45	
Total				-2.580.463.054,08	Base de Cálculo Negativa de CSLL a compensar em 31/12/08 de ofício

Conforme menção anterior, sabe-se que a Braskem S.A, em face de reorganização societária ocorrida, apurou o resultado de 2009 em 2 (dois) momentos, quais sejam: 01/01/09 a 05/05/09 e 06/05/09 a 31/12/09. No primeiro período, apurou um prejuízo depois das adições e exclusões no valor de R\$ 230.540.735,07 (duzentos e trinta milhões, quinhentos e quarenta mil, setecentos e trinta e cinco reais e sete centavos), no entanto foram lavrados 2 (dois) Autos de Infração do tributo em epígrafe que alteraram a base de cálculo negativa de CSLL a compensar, consoante demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 33 - Histórico da Base Negativa de CSLL a compensar - Parte "B" LACS Braskem (OFÍCIO)					
Ano	Parte B LACS	Prejuízo/lucro ano	Valor Compensado	Saldo Base Negativa da CSLL amortizar	OBS
01/01/09 a 05/05/09	-2.580.463.054,08	-230.540.735,07	0,00	-2.811.003.789,15	
AI 13502.721354/2013-13			Glosa	-53.602.510,11	
AI 13502.721043/2014-27				-27.066.114,05	
Total				-2.730.335.164,99	Base de Cálculo Negativa de CSLL a compensar em 05/05/09 de ofício
Compensação de base de cálculo negativa de CSLL no âmbito do parcelamento especial				3.173.007.421,95	
Compensação de base de cálculo negativa de CSLL indevida no âmbito do parcelamento especial				442.672.256,96	

Em 27 de novembro de 2009, a Braskem aderiu ao REFIS/2009, ocasião em que compensou o montante de R\$ 3.173.007.421,95 (três bilhões, cento e setenta e três milhões, sete mil, quatrocentos e vinte e um reais e noventa e cinco centavos), referente a base de cálculo negativa de CSLL, registrada no Parte "B" do LACS, às fls. 57 e 58. No entanto, consoante demonstrativo nº 25 acima, foi possível concluir que, após lavratura dos Autos de Infração mencionados, parte do montante compensado, no valor de R\$ 442.672.256,96 (quatrocentos e quarenta e dois milhões, seiscentos e setenta e dois mil, duzentos e cinquenta e seis reais e noventa e seis centavos), não encontrava respaldo legal para aproveitamento no âmbito do referido parcelamento.

Entre o período de 06 de maio e 31 de dezembro de 2009, a Braskem S.A apurou prejuízo após as adições e exclusões no valor de R\$ 1.790.696.904,64 (um bilhão, setecentos e noventa milhões, seiscentos e noventa e seis mil, novecentos e quatro reais e sessenta e quatro centavos), conforme informações obtidas, à fl. 54, da Parte "A" do LACS. No entanto, no período em epígrafe, foram lavrados 3 (três) Autos de Infração que alteraram significativamente a base negativa de CSLL a compensar em exercícios posteriores, consoante demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 34 - Histórico da Base Negativa de CSLL a compensar - Parte "B" LACS Braskem (Ofício)					
Ano	Parte B LACS	Prejuízo/lucro ano	Valor Compensado/debitado	Saldo Base Negativa da CSLL amortizar	OBS
06/05/09 a 31/12/09	0,00	-1.790.696.904,64	0,00	-1.790.696.904,64	
AI 13502.721354/2013-13			Glosa	-103.078.132,72	
AI 13502.721043/2014-27				-54.132.228,10	
AI 13502.720796/2014-15				0,00	
Total				-1.633.486.543,82	Base de Cálculo Negativa de CSLL a compensar em 31/12/09 de ofício

Em 2010, segundo informações obtidas na Parte "A" do LACS, apresentado a essa Auditoria, à fl. 101, a Braskem apurou lucro real após as adições e exclusões no valor de R\$ 63.263.357,38 (sessenta e três milhões, duzentos e sessenta e três mil, trezentos e cinquenta e sete reais e trinta e oito centavos), contudo não promoveu qualquer compensação de base de cálculo negativa de CSLL oriunda de exercícios anteriores.

Consoante elementos obtidos na Parte "B" do LACS 2010, à fl. 104, verificou-se que a Braskem S.A baixou por aproveitamento no REFIS (MP 470), cuja adesão ao parcelamento se deu em 30 de junho de 2010, base de cálculo negativa de CSLL a compensar equivalente a R\$ 1.760.316.561,33 (um bilhão, setecentos e sessenta milhões, trezentos e dezesseis mil, quinhentos e sessenta e um reais e trinta e três centavos).

Após a amortização acima mencionada, a Braskem S.A informou que o saldo remanescente de base de cálculo negativa de CSLL a compensar em períodos posteriores equivaleria a R\$ 30.380.343,31 (trinta milhões, trezentos e oitenta mil, trezentos e quarenta e três reais e trinta e um centavos).

Contudo, em face dos lançamentos de ofício realizados no período compreendido entre 06 de maio e 31 de dezembro de 2009, constatou-se que não existia base negativa de CSLL remanescente no ano calendário 2010, bem como ter havido utilização indevida da rubrica, no parcelamento mencionado, no montante de R\$ 126.830.017,51 (cento e vinte e seis milhões, oitocentos e trinta mil, dezessete reais e cinquenta e um centavos).

Também no ano calendário de 2010, verificou-se que houve lavratura de dois Autos de Infração, versando acerca da CSLL, sem efeito na base de cálculo negativa do referido tributo a compensar. Abaixo, demonstrar-se-á os eventos ocorridos em 2010, bem como a disposição da base de cálculo negativa de CSLL a compensar em exercícios futuros.

Demonstrativo nº 35 - Histórico parcial da base de cálculo negativa de CSLL a compensar - Parte "B" LACS Braskem (Ofício)					
Ano	Parte B LACS	Prejuízo/lucro ano	Valor Compensado/debitado	Saldo Base Negativa da CSLL amortizar	Utilização indevida no parcelamento
01/01/10 a 30/06/10	-1.633.486.543,82	0,00	0,00	-1.633.486.543,82	
REFIS (MP 470)			-1.760.316.561,33	0,00	126.830.017,51
01/01/10 a 31/12/10	0,00	63.263.357,38	0,00	0,00	
AI 13502.721354/2013-13			Glosa	-156.680.642,83	
AI 13502.721043/2014-27				-81.198.342,17	
Total				0,00	Base de Cálculo Negativa de CSLL a compensar em 31/12/10 de ofício

Em 2011, a Braskem apurou prejuízo antes das compensações, segundo informações obtidas à fl. 188, da Parte "A" do LACS respectivo, no montante equivalente a R\$ 64.731.150,89 (sessenta e quatro milhões, setecentos e trinta e um mil, cento e cinquenta reais e oitenta e nove centavos).

Ademais, nesse período, constatou-se a lavratura de 5 (cinco) Autos de Infração, versando acerca do tributo CSLL, que alteraram a base de cálculo negativa de CSLL a compensar em exercícios posteriores, consoante demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 36 - Histórico da Base Negativa de CSLL a compensar - Parte "B" LACS Braskem (Ofício)					
Ano	Parte B LACS	Prejuízo/lucro ano	Valor Compensado/debitado	Saldo Base Negativa da CSLL a amortizar	OBS
2011	0,00	-64.731.150,89	0,00	-64.731.150,89	
AI 13502.721354/2013-13			Glosa	-156.680.642,83	
AI 13502.721043/2014-27				-53.637.892,85	
AI 13502.721091/2017-68				-56.057.939,61	
AI 13896.722669/2017-17				-40.338.108,92	
AI 13502.722355/2017-09				-8.204.812,96	
Total				0,00	Base de Cálculo Negativa de CSLL a compensar em 31/12/11 de ofício

Em 2012, a Braskem S.A informou, à fl. 182, da Parte "A" do LACS, ter incorrido num prejuízo antes das compensações no valor de R\$ 1.113.161.681,81 (um bilhão, cento e treze milhões, cento e sessenta e um mil, seiscentos e oitenta e um reais e oitenta e um centavos).

Nesse período, foram lavrados mais 5 (cinco) Autos de Infração, versando acerca do tributo CSLL, que alteraram a base de cálculo negativa de CSLL a compensar em períodos posteriores, consoante demonstrativo abaixo. Ressalta-se que a Braskem S.A, até aquele momento, não havia corrigido os registros do LACS para consubstanciar as diversas alterações oriundas dos lançamentos fiscais.

Demonstrativo nº 37 - Histórico da Base Negativa de CSLL a compensar - Parte "B" LACS Braskem (Ofício)					
Ano	Parte B LACS	Prejuízo/lucro ano	Valor Compensado/debitado	Saldo Base Negativa da CSLL a amortizar	OBS
2012	0,00	-1.113.161.681,81	0,00	-1.113.161.681,81	
AI 13502.721354/2013-13			Glosa	-93.325.848,05	
AI 13502.721043/2014-27				-5.492.941,28	
AI 13502.721091/2017-68				-59.836.787,95	
AI 13502.722223/2017-79				-306.649.346,34	
AI 13502.722355/2017-09				-4.425.964,97	
Total				-643.430.793,22	Base de Cálculo Negativa de CSLL a compensar em 31/12/12 de ofício

Em 2013, a Braskem evidenciou à fl. 184, da Parte "A" do LACS, a ocorrência de prejuízo antes das compensações no valor de R\$ 53.253.728,74 (cinquenta e três milhões, duzentos e cinquenta e três mil, setecentos e vinte e oito reais e setenta e quatro centavos).

Nesse período, foram lavrados 4 (quatro) Autos de Infração, versando acerca do tributo CSLL, que alteraram o montante da base de cálculo negativa de CSLL a compensar em períodos subsequentes, conforme demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 30 - Histórico da Base Negativa de CSLL a compensar - Parte "B" LACS Braskem (Ofício)					
Ano	Parte B LACS	Prejuízo/ lucro ano	Valor Compensado/ debitado	Saldo Base Negativa da CSLL amortizar	OBS
2013	-643.430.793,22	-53.253.728,74	4.483.472,99	-638.947.320,23	
AI 13502.721091/2017-68	Glosa	-40.674.505,57			
AI 13896.722669/2017-17		-798.752,25			
AI 13502.722355/2017-09		-7.522.559,12			
AI 10314.720766/2018-61		-19.202.821,79			
Total		14.944.909,99		-638.947.320,23	Base de Cálculo Negativa de CSLL a compensar em 31/12/13 de ofício
Base Negativa de CSLL informada no LACS pelo contribuinte				-1.261.526.904,75	

O Auto de Infração lançado no bojo do PAF nº 10314.720766/2018-61 compensou, respeitando a trava de 30% base de cálculo negativa de CSLL de anos anteriores.

Em 2014, a Braskem S.A informou, à fl. 145, da Parte "A" do LACS físico apresentado, ter ocorrido em um prejuízo antes das compensações no valor de R\$ 509.415.232,76 (quinhentos e nove milhões, quatrocentos e quinze mil, duzentos e trinta e dois reais e setenta e seis centavos).

Contudo, informou no Registro M350, da ECF 2014, uma base de cálculo negativa antes da compensação no valor de R\$ 485.190.452,85 (quatrocentos e oitenta e cinco milhões, cento e noventa mil, quatrocentos e cinquenta e dois reais e oitenta e cinco centavos), resultando em uma diferença em relação ao livro físico exibido equivalente a R\$ 24.224.779,91 (vinte e quatro milhões, duzentos e vinte e quatro mil, setecentos e setenta e nove reais e noventa e um centavos).

Ao analisar o Processo Administrativo Fiscal nº 13896.722669/2017-17, oriundo de autuação do Fisco, não contestada no contencioso pela Braskem S.A, verificou-se a adição do referido valor, a título de resultados auferidos no exterior não computados no lucro real e base de cálculo da CSLL, no período em epígrafe.

Por não ter impugnado a matéria acima mencionada (lucro não adicionado, em face de resultados no exterior no valor de R\$ 24.224.779,91), reduziu-se o valor do prejuízo incorrido no período, corroborando o resultado evidenciado no Registro M350, da ECF 2014 (R\$ -485.190.452,85). Concluiu-se, então, que, até aquele momento, a Braskem S.A não havia retificado o LACS físico apresentado a essa Auditoria.

No entanto, em 29 de junho de 2020, a Braskem S.A reapresentou o livro de apuração fiscal, referente ao tributo CSLL, corrigindo, à fl. 145, o montante do prejuízo incorrido (R\$ -485.190.452,85).

Uma vez compreendida a divergência observada entre livro fiscal físico (Parte "A") e Registro M350 da ECF, relativamente a base de cálculo da CSLL, verificou-se os lançamentos realizados na Parte "B" do LACS, no período de 2014.

Analizando-se o LACS físico apresentado pela Braskem S.A, referente ao ano-calendário 2013, constatou-se saldo final de base de cálculo negativa de CSLL no valor de 1.261.526.904,75 (um bilhão, duzentos e sessenta e um milhões, quinhentos e vinte e seis mil, novecentos e quatro reais e setenta e cinco centavos), conforme se depreende do demonstrativo nº 38, exibido à fl.92 do presente arrazoadado.

No entanto, verificou-se no Registro M010, da ECF 2014, um saldo inicial de base de cálculo negativa de CSLL equivalente a R\$ 1.417.614.742,50 (um bilhão, quatrocentos e dezessete milhões, seiscentos e quatorze mil, setecentos e quarenta e dois reais e cinquenta centavos), evidenciando uma diferença entre as fontes de informação no valor de R\$ 156.087.837,75 (cento e cinquenta e seis milhões, oitenta e sete mil, oitocentos e trinta e sete reais e setenta e cinco centavos), consoante demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 39 - Divergência de saldo final de 2013 e inicial de 2014, referente a base negativa de CSLL a compensar			
Ano	Parte B LACS - Saldo final 2013 (apuração do contribuinte)	Registro M010 - ECF, código da conta 005001 - Saldo inicial de base negativa de CSLL 2014	Diferença
2013	1.261.526.904,75	1.417.614.742,50	156.087.837,75

Procurando entender a divergência retromencionada, verificou-se que a Braskem S.A esclareceu, no bojo do Processo Administrativo Fiscal nº 13502.721359/2014-19 (parcelamento especial com previsão de utilização de saldos de base de cálculo negativa de CSLL para liquidação de passivos tributários), que após revisão de seus procedimentos fiscais, realizou espontaneamente ajustes na apuração do IRPJ e CSLL dos últimos cinco anos, reduzindo a referida base negativa no exato montante evidenciado acima (R\$ 156.087.837,75).

Após análise dos documentos apresentados a essa Auditoria, pode-se constatar que as informações do Registro M010 da ECF (base negativa de CSLL no valor de R\$ 1.417.614.742,50) não foram atualizadas com os ajustes realizados pela Braskem S.A, no bojo do parcelamento especial acima descrito, razão pela qual concluiu-se que os dados do LACS físico, exceto pelos lançamentos de ofício ao longo do período, melhor representavam os fatos fiscais ocorridos na companhia.

Por conseguinte, concluiu-se também que o montante destacado no Registro M410 da ECF (R\$ 1.197.372.318,97), a título de utilização de base de cálculo negativa de CSLL no âmbito do parcelamento especial, padecia do mesmo vício, ou seja, em face da denúncia espontânea da empresa o valor a ser deduzido seria de R\$ 1.041.284.481,22 (um bilhão, quarenta e um milhões, duzentos e oitenta e quatro mil, quatrocentos e oitenta e um reais e vinte e dois centavos), consoante se observa no demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 40 - Esclarecimentos da Divergência entre saldos de base de cálculo negativa de CSLL						
Ano	Parte B LACS físico - Saldo final 2013 (apuração do contribuinte)	Registro M010 - ECF, código da conta 009001 - Saldo inicial de BC negativa CSLL 2014	Diferença	Registro ECF M410, Base negativa de CSLL utilizado - REFIS	Base negativa de CSLL retificada utilizado (petição complementar) REFIS	Diferença
2014	1.261.526.904,75	1.417.614.742,50	156.087.837,75	1.197.372.318,97	1.041.284.481,22	156.087.837,75

Como consequência da redução dos saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, a Braskem S.A esclareceu, segundo informações prestadas no âmbito do Processo Administrativo Fiscal nº 13502.721359/201419, que foi obrigada a recolher em valores originais, cerca de R\$ 53.069.864,84 (cinquenta e três milhões, sessenta e nove mil, oitocentos e sessenta e quatro reais e oitenta e quatro centavos).

Todavia, a falta de alteração nos registros da ECF não afetou quantitativamente o resultado apurado pela empresa, na medida que foram utilizados saldo (R\$ 1.417.614.742,50) e baixa (R\$ 1.197.372.318,97), de base negativa de CSLL a compensar, sem o efeito dos ajustes realizados na base de cálculo da empresa, no período de 2014, consoante demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 41 - Esclarecimentos da Divergência entre saldos de base de cálculo negativa de CSLL						
Ano	Registro M010 - ECF, código da conta 009001 - Saldo inicial de BC negativa CSLL 2014	Registro ECF M410, Base negativa de CSLL utilizado - REFIS	Base negativa de CSLL do período, ECF M410	Baixa de Saldo negativo de CSLL (reabertura projeto MX13)	Auto Infração não impugnado (PAF nº 13896.722669/2017-17)	Total da Base negativa de CSLL - contribuinte
2014	1.417.614.742,50	-1.197.372.318,97	485.190.452,85	-13.479.411,73	0,00	691.953.464,65
Ano	LACS físico - Saldo inicial AC-14	Utilização de Base negativa de CSLL - REFIS (LALUR físico)	Base negativa de CSLL do período, ECF M410 - LALUR físico	Baixa de Saldo negativo de CSLL (reabertura projeto MX13)	Auto Infração não impugnado (PAF nº 13896.722669/2017-17)	Total da Base negativa de CSLL - contribuinte
2014	1.261.526.904,75	-1.041.284.481,21	509.415.232,76	-13.479.411,73	-24.224.779,93	691.953.464,64

Superada as divergências⁶¹, verificou-se que, no período de 2014, foi lavrado 1 (um) auto de infração, versando acerca do tributo CSLL⁶², que alterou o montante de base de cálculo negativa de CSLL a compensar em períodos subsequentes, conforme demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 42 - Histórico da Base Negativa de CSLL a compensar - Parte "B" LACS Braskem (Ofício)						
Ano	Parte B LACS - Físico	Diferença evidenciada em petição (ajuste)	Prejuízo/ lucro ano	Valor compensado	Saldo base negativa da CSLL amortizar	OBS
2014	-638.947.320,23	-156.087.837,75	-485.190.452,85	0,00	-1.280.225.610,83	
AI 10314.720766/2018-61				Glosa	-40.780.642,81	
Utilização de prejuízos fiscais no REFIS 2014 - ECF					-1.197.372.318,97	
Utilização de base negativa de CSLL - projeto reabertura MX-13					-13.479.411,73	
Total prejuízo fiscal a compensar em período posteriores					-28.593.237,32	Base de cálculo negativa de CSLL - de ofício
Base de cálculo negativa de CSLL informada no LACS pelo contribuinte					-691.953.464,64	

Ajuste de R\$ 156.087.837,75 realizado para a conciliação a base de cálculo negativa de CSLL a compensar entre livro físico e ECF

Ressalta-se que a Braskem S.A, no bojo do processo administrativo fiscal protocolizado sob nº 13502.722341/2020-82, trouxe argumentos na peça impugnatória contrários ao refazimento da base de cálculo negativa de CSLL a compensar em exercícios subsequentes tal qual fora efetivado pela autoridade autuante, no período em epígrafe.

Considerando os ajustes acima realizados, inclusive no saldo de base de cálculo negativa de CSLL a compensar em exercícios subsequentes (R\$ - 28.593.237,32), constatou-se em 2015, segundo dados obtidos no Registro M350 da ECF, que a Braskem S.A apurou prejuízo fiscal no valor de R\$ 72.943.042,38 (setenta e dois milhões, novecentos e quarenta e três mil, quarenta e dois reais e trinta e oito centavos).

No entanto, nesse período, além do presente auto de infração, outros dois foram lavrados versando sobre o CSLL, sendo que ambos alteraram o montante da base de cálculo negativa de CSLL a compensar em períodos subsequentes, conforme se observa no demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 35 - Histórico da Base Negativa de CSLL a compensar - Parte "B" LACS Braskem (OFÍCIO)					
Ano	Parte B LACS	Prejuízo/lucro ano	Valor compensado	Saldo base de cálculo negativa de CSLL a amortizar	OBS
2015	-28.593.237,32	-72.943.042,38	0,00	-88.124.160,04	
AI 13502.724375/2019-78	Glosa	-13.412.119,66			
AI 13502.722341/2020-82			Adição	-578.583.737,30	
Total		-59.530.922,72		0,00	Base de cálculo negativa de CSLL a compensar em 31/12/15 de ofício
Base de cálculo negativa de CSLL informada no LACS pelo contribuinte				-764.896.507,02	

Relativamente à 2016, segundo informações obtidas no Registro M350 da ECF correspondente, verificou-se que a Braskem S.A apurou lucro no montante de R\$ 1.907.080.667,78 (um bilhão, novecentos e sete milhões, oitenta mil, seiscentos e sessenta e sete reais e setenta e oito centavos) e compensou indevidamente base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores no valor de R\$ 115.902.661,84 (cento e quinze milhões, novecentos e dois mil, seiscentos e sessenta e um reais e oitenta e quatro centavos), cuja consequência foi a lavratura de autos de infração formalizados no bojo do processo administrativo fiscal nº 13502.722341/2020-82.

O presente auto de infração em nada alterou os saldos de base de cálculo negativa de CSLL a compensar em exercícios posteriores, consoante demonstrativo abaixo:

Demonstrativo nº 44 - Histórico da Base Negativa de CSLL a compensar - Parte "B" LACS Braskem (OFÍCIO)					
Ano	Parte B LACS	Prejuízo/lucro ano	Valor compensado - contribuinte	Saldo base negativa de CSLL a amortizar	OBS
2016	0,00	1.907.080.667,78	115.902.661,84	115.902.661,84	
AI 15588.720123/2020-36	Adição	865.650.861,16	-		
Total		2.772.731.528,94		115.902.661,84	Base de cálculo negativa de CSLL compensada indevidamente em 31/12/16 de ofício - PAF nº 13502.722341/2020-82
Base de cálculo negativa de CSLL informada no LACS pelo contribuinte				-648.993.845,18	

Do todo acima exposto, intima-se o contribuinte a corrigir as informações constantes da Parte "B" dos LACS respectivos, para que evidenciem corretamente os saldos da base de cálculo negativa de CSLL a compensar em exercícios subsequentes após os resultados obtidos em todas as Auditorias realizadas pelo Fisco Federal.

Defesa

O contribuinte apresentou impugnação tempestiva. A ciência foi realizada em 04/11/2020, à fl. 128. A apresentação da peça de defesa, às fls. 12.498 a 12.562, foi promovida em 03/12/2020, à fl. 12.496.

Na referida peça, a defesa contesta o auto de infração com base nas seguintes questões: (i) ilegalidade do lançamento por violar o tratado celebrado entre o Brasil e a Holanda para evitar a bitributação da renda, (ii) dedução do imposto pago pela Brasil Netherlands, (iii) compensação de prejuízo fiscal (PF) e base de cálculo negativa (BCN) de CSLL acumulados e (iv) equívoco na aplicação da taxa selic. Pede ainda o julgamento conjunto com o processo nº 13502.722341-2020-82.

Violação de tratado

A defesa aduz, com base na Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, o que esse entendimento não seria objeto de controvérsia nas cortes judiciais e administrativas. Nesse sentido, cita Recurso Especial nº 1.161.467 (STJ), o AC 110-10.0365 (CARF) e o AC 101.95.476 (CARF).

Assevera ainda que a questão acima poderia até ser considerada despicienda, uma vez que a própria autoridade fiscal reconheceria a prevalência dos tratados. Todavia, a interpretação que promoveu em relação ao Tratado Brasil-Holanda, na prática, significa negar vigência às normas do diploma normativo internacional.

A impugnante afirma que o art. 7º do Tratado Brasil-Holanda impede a tributação automática, no Brasil, dos lucros auferidos pela subsidiária Braskem Netherlands. Para tal, reproduz o dispositivo e colaciona doutrina (Alberto Xavier). Contesta o entendimento da autoridade fiscal da inexistência de conflito entre a lei interna e o tratado. Teria a autoridade apenas usado jogo de palavras, uma vez que a base de cálculo do presente lançamento é o próprio montante do lucro da controlada estrangeira convertido em reais.

A defesa alega também que o raciocínio da autoridade afasta indevidamente o art. 7º do Tratado ao criar uma ficção de distribuição dos lucros pela Lei nº 12.973/2014. Nesse teor, discorre sobre presunções e ficções no campo do direito tributário para concluir que esses institutos não podem violar princípios constitucionais.

A impugnante transcreve decisões judiciais (REsp 1.325.709/RJ) e administrativas (CARF, AC 1402-002388, 9101-003.664, 1302-002.347 e AC 1302-002.348, que militariam a favor do seu entendimento específico sobre a aplicação do Tratado Brasil-Holanda e discorre como tais decisões seriam pertinentes ao seu caso, ainda que tratem de situações regidas pelo direito interno pretérito e por tratados celebrados com outros países.

Valendo-se de doutrina e acórdão do CARF, são oferecidos pela defesa argumentos contrários à posição estampada pela autoridade fiscal de que os comentários da OCDE ao modelo de tratado adotado no acordo celebrado entre Brasil e Holanda corroborariam o entendimento da acusação fiscal.

Defende ainda que as alegações do agente fiscal acerca de um suposto redirecionamento de lucros e a existência de acordo com as autoridades holandesas seriam irrelevantes para a aplicação do art. 7º do acordo firmado entre o Brasil e a Holanda.

Nesse teor, afirma que a competência para tributar os lucros apurados pela Braskem Netherlands é exclusiva da Holanda. Aduz que a autoridade não teria se conformado com a divergência entre o resultado contábil e o tributado, mas que essa divergência não afastaria a aplicação do Tratado, uma vez que no Brasil também inexistiria correspondência entre o lucro contábil e o lucro tributável, seja na modalidade do lucro presumido, seja no regime do lucro real.

Ainda nessa linha, busca explicar a divergência entre os dois lucros, a qual decorreria da aplicação da legislação de preços de transferência em transações com partes relacionadas, segundo padrões normativos da OCDE, padrões estes que o próprio Brasil já teria manifestado interesse em adotar.

A defesa afirma ainda ser irrelevante a acusação fiscal de que teria deslocado o lucro das operações para Holanda, mas que nem isso teria ocorrido. O fato de que alguns *invoices* emitidos pela Braskem S.A. terem sido assinados por funcionários da fiscalizada brasileira foi excepcional e significou apenas que seus funcionários apenas prestam operacional à controlada holandesa. Ademais, a falta de deslocamento físico

dos produtos químicos pela Braskem Netherlands decorre de questões operacionais e é prática comum no comércio internacional.

Imposto pago no exterior

A defesa contesta também a análise empreendida pela autoridade fiscal que culminou com a desconsideração de imposto pago pela subsidiária holandesa para fins de dedução do imposto apurado no Brasil pela autuada. Quanto a esse tema, reproduzimos, *in totum*, as razões da defesa:

5 - NECESSÁRIA DEDUÇÃO DO IMPOSTO PAGO PELA BRASKEM NETHERLANDS RELATIVO A LUCROS AUFERIDOS EM 2015 E 2016

Subsidiariamente, na remota hipótese de ser mantida a tributação no Brasil dos lucros da Braskem Netherlands, mediante aplicação dos arts. 76 e ss da Lei nº 12.973/2014 em detrimento do Tratado Brasil-Holanda, necessariamente devem ser deduzidos os tributos recolhidos pela controlada no exterior sobre referida renda, conforme disciplina do art. 87 da Lei nº 12.973/2014.

Nesse sentido, e conforme reconhecido pela própria d. autoridade fiscal (fls. 64 - 69 do TVF), a Braskem Netherlands pagou a título de imposto sobre a renda no exterior os montantes de R\$ 17.870.026,37 (€ 5.055.997,00) e R\$ 26.673.819,94 (€ 6.543.496,00) relativos aos anos-calendário findos em 31 de dezembro de 2015 e 2016 respectivamente. No entanto, apenas o montante de R\$ 14.240.264,26 foi abatido pela d. auditoria na determinação do IRPJ no ano-calendário de 2016, e nada foi considerado na apuração dos tributos referentes a 2015.

A esse respeito, relativamente ao imposto pago pela Braskem Netherlands atrelado ao ano-calendário de 2015, a d. autoridade fiscal argumenta que os tributos foram pagos em 2016 e 2017, razão pela qual não seria possível compensá-los na apuração do IRPJ em 2015, mas "somente poderiam deduzir os tributos pagos no Brasil (...) em períodos subsequentes" (fls. 66 do TVF). Já em relação ao imposto pago no exterior referente ao ano de 2016, a d. autoridade autuante alega que a Impugnante "não apresentou a avaliação final realizada pelo fisco holandês" com a validação dos pagamentos (fls. 67 do TVF).

A d. auditoria dispensou equivocada interpretação restritiva ao art. 87 da Lei nº 12.973/2014 e aos documentos apresentados pela Impugnante, acarretando lançamento de crédito tributário a maior, conforme a Impugnante passará a demonstrar.

5.1 - Aspecto temporal da dedução do imposto

O caput do art. 87 da Lei nº 12.973/2014 pressupõe haver sincronia entre o ano-calendário em que o imposto é pago no exterior e o ano-calendário em que o respectivo lucro da investida é oferecido à tributação no Brasil. Confira-se:

Art. 87. A pessoa jurídica *poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas. (grifo nosso)*

Tal norma jurídica pode ser representada de forma sintética:



Constata-se haver um paralelismo obrigatório no texto legal entre imposto (Brasil e exterior) e sua base de cálculo, eis que a incidência do imposto pago no exterior deve ocorrer sobre as mesmas parcelas positivas computados no lucro real da Controladora e que resultam imposto devido no Brasil. O que faz todo sentido se pensarmos que a finalidade desse artigo é evitar a dupla tributação sobre determinada renda.

Além disso, verifica-se que a hipótese de incidência prevê a necessidade de pagamento do tributo no exterior como condição para dedução do imposto no Brasil.

Mas podem haver situações não adequadamente disciplinadas pelo caput do art. 87. Uma delas é a situação em que há desencontros de períodos de apuração por força das legislações internas, como ocorre quando uma jurisdição encerra o exercício fiscal em 31/12 de cada ano (como no caso do Brasil) e a outra encerra em mês diverso do ano-calendário (junho, por exemplo). Pela aplicação isolada do caput do art. 87, caso o imposto no exterior fosse devido e pago em exercício posterior à tributação dos respectivos lucros no Brasil, os contribuintes, como regra, se veriam obrigados a retificar sua declaração de rendimentos, para computar referido imposto como crédito no mesmo exercício em que os lucros foram adicionados à base do IRPJ e da CSLL.

A exigência de retificação da declaração nesses casos agregaria severa complexidade ao exercício do direito à compensação do imposto devido e pago no exterior, sobretudo considerando ser muito comum a situação em que a apuração e pagamento do imposto ocorre em ano-calendário posterior. Temos, inclusive, exemplo similar no Brasil, uma vez que o recolhimento do ajuste anual do IRPJ e da CSLL ocorre até o final de março do ano calendário seguinte ao fato gerador.

Diante desse entrave de ordem prática, quis o legislador ampliar o direito à compensação trazido pelo caput do art. 87, conferindo ao contribuinte, por meio do § 7º do mesmo artigo, a possibilidade de deduzir no Brasil o imposto estrangeiro "no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, **ou em ano-calendário posterior**":

Art. 87 (...) § 7º Na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, **ou em ano-calendário posterior**, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 4º e 8º deste artigo. (grifo nosso)

A norma jurídica pode ser reduzida a sua expressão lógica:



Para se entender o alcance dessa norma, deve-se investigar o conteúdo semântico da expressão "lucros que vierem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que foram tributados pela Controladora domiciliada no Brasil", presente na hipótese de incidência do § 7º do art. 87.

Como a tributação de lucro no exterior no Brasil ocorre sempre em 31 de dezembro de cada ano, a situação hipotética prevista na norma pode ser concretizada quando há um desencontro de períodos de apuração na outra jurisdição. A controlada no exterior pode ser obrigada a tributar depois de 31 de dezembro, quando as respectivas parcelas positivas já terão sido computadas no lucro real no Brasil e o imposto devido apurado.

Nesse sentido, o referido § 7º faculta o contribuinte compensar no Brasil esse imposto do exterior "em ano-calendário posterior". Rompendo com o mencionado paralelismo entre a dedução do crédito oriundo do exterior e a adição do correspondente lucro do exterior, já que permite deduzir o imposto do exterior no exercício seguinte.

Busca o legislador pátrio conferir maior efetividade ao método do crédito para evitar a dupla tributação da renda na hipótese de desencontro de período de apuração. Em que pese o crédito do exterior não tenha sido aproveitado no Brasil para deduzir o montante de tributo incidente sobre o mesmo lucro, a legislação autoriza a recuperação futura desse crédito, eliminando assim o ônus econômico do tributo para a controladora brasileira.

5.2 - Não há desencontro de períodos de apuração no caso concreto

Mas esse não é o caso dos autos, pois não há desencontro de período de apuração. O art. 87, § 7º da Lei nº 12.973/2014 - base para a autuação -, sequer aplica-se à situação concreta da Impugnante. Em 31 de dezembro 2015 e 2016, os resultados da Braskem Netherlands que, no entender da d. fiscalização, estariam também sujeitos à tributação no Brasil, já haviam sido tributados na Holanda e o respectivo imposto contabilizado na escrita da controlada como despesa.

É pertinente, aqui, reproduzir trechos dos documentos de arrecadação do imposto holandês, apresentados no curso da fiscalização (fls. 3364 e ss), onde há referência expressa aos períodos fiscais findos em 31 de dezembro de 2015 e

(Figura 01 - Braskem Netherlands: Exemplos documentos de arrecadação imposto de renda 2015 e 2016)

Braskem Netherlands 17 JULHO DE 2017		Braskem Netherlands 17 JULHO DE 2017	
RECEBIDO		RECEBIDO	
Caixa Postal 50961 CEP: 3007 BC Rotterdam		Cobrança provisória	
BRASKEM NETHERLANDS LTDA. Por endereço CAIXA POSTAL 30128 CEP: 3001 DC ROTTERDAM		Decisão eventual (e) Imposto Pessoa Jurídica	
Valor do imposto bruto € 5.055.997		Período 01-01-2015 - 31-12-2015	
Valor da cobrança € 5.055.997			

Documentos de arrecadação referem-se expressamente aos períodos fiscais findos em 31 de dezembro de 2015 e 2016.

[LOGOTIPO] Serviços Fiscais		Tributação Provisória Possivelmente Decisão(ões) Imposto Empresarial	
Braskem Netherlands		03 DE MAIO DE 2018	
Caixa Postal 50961, 3007 BC, Rotterdam BRASKEM NETHERLANDS B.V. Por Endereço Caixa Postal 30128 3001 DC ROTTERDAM		RECEBIDO	
Imposto bruto € 6.543.496		Período 01-01-2016 - 31-12-2016	
Montante da tributação € 6.543.496		Número da tributação	

Ou seja, tendo os lucros da Braskem Netherlands sido tributados também no exterior em 31 de dezembro, logo poderia a Impugnante - em conformidade com a linha de raciocínio da d. auditoria - considerar os respectivos impostos devidos no exterior como crédito nos anos-calendário de 2015 e 2016.

Nesse caso, seria verificada a dedução de imposto pago no exterior no mesmo balanço em que ocorreu a tributação no Brasil, situação que está fora da hipótese prevista no consequente normativo introduzido pelo § 7º do art. 87. O crédito de imposto do exterior se refere aos períodos de apuração encerrados em 31/12/2015 e 31/12/2016 na Holanda, enquanto as parcelas positivas computadas pela d. fiscalização no lucro real no Brasil foram apuradas nos mesmos períodos encerrados em 31/12/2015 e 31/12/2016. Ou seja, não há desencontro de períodos de apuração entre as duas jurisdições.

5.3 - Não há desencontro de pagamentos no Brasil e no exterior

A fiscalização interpreta que a norma introduzida pelo § 7º do artigo 87 da Lei nº 12.973/2014 não se refere a um desencontro de períodos de apuração entre as duas jurisdições como exposto acima, mas versa sobre descasamento temporal entre a adição dos lucros do exterior na apuração do IRPJ e da CSLL e o pagamento do imposto estrangeiro. Aduz que estaríamos diante a uma situação de descasamento de pagamentos entre as duas jurisdições, como por exemplo ocorre quando o Brasil encerra seu exercício de apuração do imposto de renda sobre os lucros no exterior em 31/12/2015 e o correspondente imposto sobre os mesmos lucros é pago pela controlada na Holanda no ano seguinte, em 2016, vide excerto do TVF (fls. 61):

Percebeu-se claramente que o legislador procurou propiciar a dedução do imposto pago no exterior de forma coordenada com a tributação dos lucros disponibilizados no Brasil, ou seja, os resultados aqui taxados em 2015 (31/12/15), por exemplo, poderiam ser deduzidos por **tributos recolhidos** pela controlada neste mesmo ano-calendário. (g.n.)

Ocorre que esse não é caso dos autos. Como estudado no tópico anterior, não se verifica aqui qualquer desencontro entre as duas jurisdições e, portanto, não haveria porque se falar na aplicação do art. 87, § 7º. Afinal, o resultado da Braskem Netherlands foi tributado no exterior nos mesmos períodos em que a d. auditoria argui deveria ter ocorrido sua adição ao lucro real no Brasil. Não há descasamento algum: tanto o crédito no exterior como a suposta tributação do

respectivo lucro no Brasil se referem aos períodos findos em 31 de dezembro de 2015 e 2016.

Nota-se que a desconsideração pela d. auditoria do valor de R\$ 30.303.582,05 de impostos pagos pela Braskem Netherlands decorre do fato de a fiscalização, ao interpretar o § 7º do artigo 87 da Lei 12.973, entender que o conteúdo semântico da expressão "no balanço (...)" em que ocorrer a tributação" deve ser compreendida como "no balanço em que ocorrer o pagamento no exterior". Embora não haja nenhuma referência expressa a um critério baseado no pagamento do tributo no exterior para aplicação dessa norma, a d. auditoria parece ter entendido equivocadamente que a expressão "tributação", empregada pelo § 7º, seria equivalente a "pagamento" ou "liquidação" de imposto.

Isso se comprova pela citação de fls. 65-66 do TVF, oportunidade em que a d. fiscalização, ao analisar os tributos recolhidos em conexão com o ano-calendário de 2015 (**Doc. 09**), veda a sua compensação no Brasil no mesmo período, alegando o seguinte:

(...) essa Auditoria verificou que as liquidações, relativas aos impostos sobre a renda do ano de 2015, foram realizadas entre os anos de 2016 e 2017, conforme demonstrativo abaixo:

Data de pgto	Lucro tributável - Fisco Holandês (US\$)	Lucro Tributável - Fisco Holandês (Euro)	A pagar imposto bruto (acumulado) - Euro	Juros cobrados - Euro	Total imposto pago c/ juros (Euro)	Total imposto pago s/ juros (Euro) (a)	Taxa conversão Euro x Real (31/12/16 ou 31/12/17) - (b)	Total imposto pago s/ juros (Reais) - c = (a*b)
25/11/16	18.424.530,00	16.606.155,83	4.141.538,00	134.715,00	4.276.253,00	4.141.538,00	3,4384	14.240.264,26
24/02/17	21.154.364,00	19.066.574,03	4.756.106,00	34.356,00	649.391,00	614.568,00	3,9693	2.439.404,76
30/08/17	22.485.433,00	20.266.275,69	5.055.997,00	27.281,00	327.172,00	299.891,00	3,9693	1.190.357,35

Contudo, de acordo com parágrafo 7º, do artigo 87 da Lei nº 12.973/14, concluiu-se que os montantes pagos entre o biênio 2016 e 2017, ainda que em referência ao ano-calendário 2015, somente poderiam deduzir os tributos pagos no Brasil, respeitados os limites e marcos temporais legais, em períodos subsequentes

Observa-se que a d. auditoria entende que o § 7º do art. 87 não teria concedido a **faculdade** de o contribuinte postergar o aproveitamento do crédito no exterior, mas definido o **momento obrigatório** para aproveitamento do crédito.

Ocorre, porém, que não é isso que se depreende do texto legal. O § 7º prevê primeiramente que a dedução do imposto deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, mas possibilita **alternativamente** que se faça a dedução do imposto em ano calendário posterior. Daí se infere logicamente que há sim uma opção legal para o contribuinte.

Se não fosse pelo § 7º, o contribuinte só teria duas opções com relação a eventuais pagamentos no exterior feitos posteriormente ao encerramento do exercício (31/12): (i) abrir mão do crédito do exterior, ou (ii) retificar a declaração de rendimentos relativa ao ano calendário em que o lucro estrangeiro foi tributado, para considerar nesse mesmo ano calendário o imposto eventualmente devido e pago em período posterior. O § 7º acrescenta uma terceira possibilidade: a de utilização do crédito "em ano-calendário posterior".

*Ora, o vocábulo "tributação" não tem o mesmo significado que a expressão "pagamento de tributo". O § 7º aborda situação em que os lucros da investida estrangeira são **tributados no exterior** em momento posterior à sua **tributação no Brasil**. Esse dispositivo legal destina-se a regular a situação de desencontro entre o encerramento do ano fiscal no exterior e o término do ano-calendário para fins tributários no Brasil, circunstância em que os lucros da investida farão nascer em momentos diferentes as respectivas obrigações tributárias no exterior e no Brasil.*

*Relevante estabelecer, assim, que o verbo **tributar**, utilizado pelo § 7º, não é sinônimo de **pagamento**. Aliás, na maior parte das vezes a tributação é fenômeno antecedente ao pagamento do tributo. A própria expressão "momento posterior àquele em que tiverem sido **tributados** pela controladora domiciliada no Brasil", contida no § 7º, refere-se à adição do lucro estrangeiro ao lucro real (tributação), e não ao efetivo pagamento no Brasil do IRPJ e da CSLL correspondentes.*

E, ainda que se entendesse ser a dedução do crédito em exercício posterior uma obrigação, o que se alega para fins meramente argumentativos, é preciso se ter em conta que o art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 permite expressamente a compensação do imposto devido no exterior antes do seu efetivo pagamento. Tal norma administrativa dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no país, e o art. 14 continua em vigor mesmo após a edição da Lei nº 12.973/2014. Vejamos:

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

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

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

Nos termos da IN SRF n. 213/2002, art. 14, a compensação do imposto pago no exterior poderá ser efetuada antes do pagamento do tributo no país de domicílio da controlada (art. 14, § 13). Para tanto, como regra (art. 14, § 14), os documentos comprobatórios do tributo compensado devem ser colocados à disposição do Fisco a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

Fato é que no momento da lavratura do auto, todos os documentos estavam à disposição do fisco, que constatou efetivo recolhimento de tributos pela Braskem Netherlands na ordem de € 5.055.997,00 em 2015 e € 6.543.496,00 em 2016. Estes exatos valores constam nas planilhas elaboradas pela d. auditoria e incluídas na forma de tabela no corpo do TVF (fls. 66 e 69), sendo suportados por comprovantes de pagamento e documentos de arrecadação emitidos pelas autoridades fiscais holandesas (fls. 3364 e ss dos autos), não existindo qualquer razão para a não consideração desses montantes como crédito a deduzir dos supostos tributos devidos no Brasil.

Embora ainda não exista jurisprudência específica sobre a matéria, merece ser mencionada recente decisão expedida pelo CARF que indiretamente anuiu com a compensação pelo Banco do Brasil S.A. de imposto pago no exterior por investidas em exercícios seguintes.

O Acórdão 1401-003.098 (sessão de 23/01/19 - **Doc. 10**) aborda situação em que houve a glosa de imposto pago no exterior utilizado pelo Banco do Brasil S.A. em 2012 na compensação de tributos devidos no país. Ao analisar o imposto pago por controlada do Banco na Argentina, o CARF não questionou a compensação no exercício de 2012 de imposto pago em 14 de maio de 2013:

(Figura 02 - Acórdão 1401-003.098, fls. 24)

45.1. De um total de 34 pagamentos informados pelo contribuinte, cujo valor total seria de 370.902.670,23 pesos, apenas dois foram apresentados: um de 62.798.494,16 pesos (13/6/2012) e outro de 186.962.549,82 pesos (14/5/2013), totalizando o valor em reais em R\$ 101.123.070,13, conforme tabela a seguir colacionada:

Data Pagamento	Valor (peso)	Taxa de Câmbio	Valor (real)
13/06/2012	62.798.494,16	0,4593	28.843.348,37
14/05/2013	186.962.549,82	0,3866	72.279.721,76
Total:	249.761.043,980	Total:	101.123.070,13

Importante esclarecer que, nesse caso, o Tribunal manteve a glosa dos créditos pelo fato de: (i) o imposto não ter sido proporcionalizado pela participação da empresa brasileira no capital da estrangeira; e (ii) os comprovantes de pagamento não terem sido reconhecidos por consulado brasileiro. Logo, a circunstância de o tributo ter sido pago em 2013 (exercício subsequente), e não em 2012, sequer foi contestada pela autoridade fazendária como razão para a glosa.

A decisão analisa ainda traz hipótese em que tributos foram recolhidos na Alemanha. Consta no Acórdão tabela apresentada pelo Banco do Brasil S.A. com uma série de tributos pagos por outra controlada em relação a lucros auferidos em 2012, situada em Frankfurt:

(Figura 03 - Acórdão 1401-003.098, fls. 19)

26. Em suma, do que se depreende do auto de infração foi que o Banco do Brasil apresentou na DIPJ o valor equivalente a €1.571.537,04 como imposto pago pela agência Frankfurt a deduzir do IRPJ. Intimado a apresentar tabela contendo todos os pagamentos que seriam passíveis de dedução, apresentou a seguinte (fl. 2018):

VALOR PAGO (euros)	DATA PAGAMENTO/ LIQUIDACÃO
173.976,00	15/fev/2012
165.224,00	10/mar/2012
9.087,00	10/mar/2012
173.976,00	15/mai/2012
133.016,00	10/jun/2012
7.315,88	10/jun/2012
129.210,00	15/ago/2012
133.016,00	10/set/2012
7.315,88	10/set/2012
129.210,00	15/nov/2012
133.016,00	10/dez/2012
7.315,88	10/dez/2012
207.464,00	24/jun/2013
193.411,00	13/jun/2013
10.637,60	13/jun/2013
5.299,80	05/mai/2014
4.923,00	19/mar/2014
271,09	19/mar/2014
17.369,60	15/dez/2014
16.189,00	08/dez/2014
890,39	08/dez/2014
1.658.134,12	

Conforme se verifica, foram apresentados pelo contribuinte comprovantes de tributos pagos em 2012, 2013 e 2014 referentes a lucros auferidos em 2012.

Nessa situação específica, a glosa do crédito foi mantida pelo fato de não ter observado as formalidades dos comprovantes de recolhimentos apresentados.

Nota-se, novamente, que a circunstância de o tributo ter sido pago em 2013 ou 2014 sequer foi contestada pela autoridade fazendária. De se perguntar: por que o CARF ou a autoridade autuante, no caso acima, não questionaram a regularidade da compensação em 2012 de tributos pagos no exterior em 2013 e 2014? A resposta é simples: porque não há norma legal que obrigue o contribuinte compensar esse imposto em ano-calendário posterior, uma vez que a previsão trazida pelo art. 87, § 7º, da Lei nº 12.973/2014 refere-se a um direito, e não a um dever.

A verdade é que, o direito à compensação de imposto pago no exterior existe há 25 anos, tendo sido inaugurado com a edição da Lei nº 9.249/1995 (art. 26).

Nestes 25 anos não há notícia de questionamento pela Receita Federal do Brasil semelhante ao critério elegido na autuação em epígrafe para dedução do imposto estrangeiro, pois não há sentido lógico em o fisco exigir no Brasil tributo que já foi recolhido no exterior, e cujos comprovantes de recolhimento do imposto no exterior foram devidamente apresentados à fiscalização.

Requer-se, assim, na remota hipótese de prevalência da tributação dos lucros da Braskem Netherlands no Brasil, a consideração integral dos tributos pagos pela controlada estrangeira relativos aos resultados de 2015 e 2016 para dedução dos tributos supostamente devidos pela Impugnante nos mesmos anos-calendário.

*Por fim, caso a interpretação da d. auditoria sobre a aplicação do art. 87, § 7º da Lei nº 12.973/2014 seja acolhida - o que também se considera em remota hipótese - , a Impugnante requer seja considerado na dedução dos tributos lançados no ano de 2016, os tributos recolhidos no exterior referentes ao lucro apurado pela Braskem Netherlands no ano de 2014, no valor de € 601.135,00, considerando que esses recolhimentos apenas ocorram no ano de 2016 (vide comprovantes apostilados de recolhimento do tributo - **Doc. 11**).*

5.4 - Necessária consideração do imposto pago no exterior relativo ao ano-calendário de 2016

Especificamente em relação ao montante de € 6.543.496,00, pago pela Braskem Netherlands a título de imposto sobre a renda atrelado aos lucros auferidos em 2016, a d. auditoria desconsiderou integralmente a dedução desse valor dos tributos lançados, tendo alegado que a Impugnante "não apresentou a avaliação final realizada pelo fisco holandês" com a validação do pagamento (fls. 67 do TVF).

Ocorre que, conforme atestado no próprio TVF (fls. 66 e 67), no curso da fiscalização a Impugnante apresentou documentação suficiente para comprovação do efetivo recolhimento do tributo. Foram apresentados:

- documentos expedidos pelo fisco holandês com evidência do imposto sobre a renda devido;*
- três autos de cobrança também emitidos pelo fisco holandês estabelecendo o montante de imposto sobre a renda a pagar; e*
- cópia dos extratos bancários como prova da liquidação do tributo.*

Ainda assim, a d. fiscalização requer seja apresentado declaração de "avaliação final realizada pelo fisco holandês" para "evidenciar, de fato, quanto do imposto pago no exterior, por meio das mensurações provisórias, será considerada definitiva" (fls. 67 do TVF). Trata-se de solicitação realizada à margem do art. 87 da Lei nº 12.973/2014 e da regulamentação prevista pela IN RFB nº 1.520/2014 sobre a compensação de tributos pagos no exterior. Não há nada na legislação que imponha como condição para dedução desse crédito a apresentação pelo contribuinte de "avaliação" realizada pelo fisco estrangeiro. O que se exige é a comprovação do recolhimento do tributo, fato este largamente atestado pela Impugnante.

Ademais, cumpre ressaltar que, (i) o procedimento de fiscalização para o ano-calendário de 2016 foi iniciado em 13/04/2020, durante a pandemia do novo coronavírus (COVID-19), quando os prazos referentes a anos-calendários sem risco de decadência (como o ano de 2016) estavam, inclusive, suspensos 27 e (ii) segundo informações fornecidas à d. auditoria e registradas no TVF (fls. 67), "as autoridades holandesas têm o prazo de três anos para emitir a avaliação final" sobre os tributos lá pagos. Ou seja, ainda que a companhia desejasse levantar referida "avaliação" junto ao fisco holandês - condição esta, vale reiterar, não exigida pela legislação brasileira -, jamais teria tempo hábil para fazê-lo antes da lavratura da presente autuação.

Por essas razões, somadas aos argumentos apresentados nos tópicos anteriores, requer-se subsidiariamente a consideração integral dos tributos pagos pela Braskem Netherlands relativos aos lucros de 2016 para dedução dos tributos supostamente devidos pela Impugnante no mesmo período.

Compensação de PF e BCN

O impugnante questionou ainda a análise empreendida pela autoridade fiscal acerca de prejuízos fiscais acumulados e bases negativas de contribuição social sobre o lucro que culminou com o não aproveitamento de valores para fins de compensação e, conseqüentemente, redução do crédito tributário lançado. Abaixo, transcrevemos o trecho representativo da defesa sobre essa questão:

Em síntese, de acordo a recomposição constante no TVF, a Impugnante teria deixado de registrar nos seus livros fiscais as baixas de PF e BCN de CSLL que foram determinadas através de Autos de Infração lavrados entre os anos de 2013 e 2020 contra a Impugnante, e que promoveram adições às bases de cálculo do IRPJ e CSLL entre os anos de 2007 e 2015.

Segundo o racional adotado pelo I. Auditor Fiscal em seu levantamento, ao abater dos PF e BCN da CSLL os ajustes promovidos por tais autuações, e ao utilizar créditos de PF e BCN da CSLL em parcelamentos de débitos, a Impugnante não disporia dos saldos de PF e BCN da CSLL passíveis de compensação nos anos de 2015 e 2016.

Em relação às autuações que ensejaram glosas nos anos de 2008 e 2009, a Autoridade Fiscal identificou corretamente que esses saldos tinham sido utilizados para liquidação de débitos no âmbito do parcelamento da MP 470/2009, de modo que eventuais impactos, decorrentes do encerramento dos processos administrativos fiscais em desfavor da Impugnante, confirmando as glosas realizadas por essas autuações, seriam verificados no referido parcelamento.

Contudo, provavelmente por lapso, a Autoridade Fiscal acabou não se dando conta de que o mesmo racional se aplica em relação às glosas realizadas em relação aos anos de 2012 e 2013, cujos saldos de PF e BCN da CSLL tinham sido utilizados para a quitação de parcelamentos de débitos tributários em curso

através da apresentação de Requerimentos de Quitação Antecipada (RQA), nos termos da Lei n.º 13.043/2014.

Ao apresentar o RQA, a Impugnante utilizou praticamente todo saldo de PF e BCN de CSLL apurado até o ano-calendário de 2013. Logo, caso mantidas as autuações fiscais que ensejam glosas nos anos de 2012 a 2013, após findo o contencioso administrativo fiscal, e confirmada a definitividade das glosas, o impacto ocorrerá apenas no referido parcelamento.

Isso porque, nos termos do § 8º do art. 33 da Lei n.º 13.043/2014, havendo indeferimento dos créditos utilizados nos RQA, em decorrência de autuações fiscais que venham a ser realizadas pela RFB, será concedido prazo de trinta dias para o contribuinte promover o pagamento em espécie do saldo devedor do parcelamento que tenha ficado em aberto em face dessas autuações fiscais, ressalvado o direito à manifestação de inconformidade ou aguardo do término dos processos administrativos fiscais oriundos de impugnações aos autos de infração que ajustaram os montantes de PF e BCN usados na quitação.

Embora todas as autuações fiscais que podem produzir impactos nos parcelamentos de débitos liquidados via RQA ainda estejam em discussão administrativa, a Impugnante efetuou o recolhimento dos saldos devedores de parcelamentos em casos de reconhecimento espontâneo da procedência dos ajustes. Por exemplo, em relação ao PAF nº 13502.722223/2017-79, que remanesce pendente de julgamento no CARF, a Impugnante, ao apresentar defesa, reconheceu a procedência parcial da autuação, no montante de R\$ 3.103.093,70. Considerando que esses PF e BCN de CSLL tinham sido utilizados no RQA, a regularização foi realizada mediante pagamento do saldo devedor corresponde aos créditos reconhecidos como indevidos, devidamente atualizado desde dezembro de 2014 (**Doc. 12**)

Parcela PF e BCN de CSLL reconhecida como procedente	R\$ 3.103.093,70
Crédito correspondente à parcela mantida (25% IRPJ + 9% CSLL)	R\$ 1.055.051,86
Juros Selic (acumulado a partir de dez/2014)	R\$ 356.850,10
Saldo devedor atualizado a descoberto	R\$ 1.411.901,96

A recomposição realizada pelo Auditor Fiscal autuante, ao movimentar os saldos de PF e BCN da CSLL da Impugnante, acabou por abater equivocadamente ajustes decorrentes dessas autuações em períodos em que saldos já tinham sido utilizados pela Impugnante em parcelamento e, inclusive, baixados de seus livros. Ao excluir dos livros fiscais prejuízos já anteriormente baixados, a acusação fiscal acabou excluindo saldos de PF e BCN de CSLL em **duplicidade**.

Suprimindo os prejuízos glosados em relação aos anos de 2012 e 2013 por autuações, a Autoridade Fiscal concluiu que não haveria saldo até 2013 suficiente para a liquidação de débitos realizada pela Impugnante no âmbito do parcelamento e acabou adentrando no prejuízo apurado no ano de 2014.

A técnica empregada no TVF acabou por admitir que, se os prejuízos de 2012 e 2013 não fossem confirmados, a Impugnante poderia substituí-los por prejuízos apurados em 2014. Foi isso o que o Auditor Fiscal terminou por fazer ao abater as baixas do RQA do prejuízo apurado no próprio ano de 2014, o que não é permitido pela legislação.

De acordo com o artigo 33 da Lei n.º 13.043/2014, só podem ser utilizados no RQA prejuízos apurados até 31/12/2013. Não seria possível, portanto, aceitar que a baixa dos prejuízos utilizados no RQA pudesse ser feita contra prejuízos apurados no ano de 2014.

*Logo, essa sistemática fez com que supostamente a Impugnante não tivesse saldo suficiente de PF e BCN de CSLL em 2013, para liquidação dos débitos tributários nos âmbitos dos parcelamentos, sendo necessário utilizar, para tanto, o saldo de **prejuízo fiscal apurado em 31/12/2014**, em inobservância às regras do próprio parcelamento de débitos.*

*Ao assim proceder, a Autoridade Fiscal reduziu sensivelmente e de forma indevida o PF do ano de 2014, que estava disponível para compensação com lucros de anos subsequentes, aí incluídos os anos de 2015 e 2016. A movimentação ano a ano desses saldos, que demonstram inequivocamente o quanto acima exposto, encontra-se no **Anexo I**, conforme já informado no início do presente tópico.*

Esclarecida a ausência de efeito das glosas perpetradas por autuações fiscais que afetaram os anos-calendários até 2013 na autuação em questão, passemos, então, a análise dos saldos de PF e BCN de CSLL a partir do ano de 2014 e os processos que afetaram esses períodos.

*No ano de 2014, a Impugnante apurou saldos de PF e BCN de CSLL nos montantes de **R\$ 465.349.379,63** e **R\$ 485.190.452,86**, respectivamente. Esses são os saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL que deveriam ter sido considerados pelo I. Auditor Fiscal na presente autuação.*

6.2 - Impossibilidade de desconsideração de saldos de PF e BCN de CSLL decorrentes de glosas ainda não definitivas

Ocorre, todavia, que, além de equivocar-se quanto à movimentação dos saldos de anos anteriores, conforme já explicado acima, a d. Autoridade Fiscal também abateu desses saldos de 2014 e 2015 ajustes promovidos por Autos de Infração que ainda se encontram em discussão na esfera administrativa. Deu, assim, definitividade a lançamentos ainda não confirmados sequer pelo CARF.

Em relação ao ano de 2014, a d. Autoridade Fiscal já considerou como se definitiva fosse a glosa perpetrada através do PAF nº 13014.720766/2018-61, que reduziu o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL do período em R\$ 40.780.642,91 e R\$ 40.862.111,67, respectivamente.

Em relação ao ano de 2015, a lavratura da autuação que deu origem ao PAF nº 13502.724375/2019-78, ainda suspenso, ensejou o ajuste de R\$ 13.412.119,66 em relação aos saldos de PF e BCN da CSLL. Os saldos remanescentes referentes ao ano de 2015 foram compensados em decorrência da adição promovida nos autos do PAF nº 13502.722.341/2020-82.

Entretanto, a técnica empregada pelos dignos Auditores é equivocada, na medida em que presume que o mérito ainda em debate nos processos administrativos já teria sido reconhecido pelo ordenamento jurídico em favor da União. Contudo, essa premissa é falsa.

O direito arguido pela RFB neste processo - ou em qualquer um dos demais processos elencados na recomposição das bases da autuação - só será confirmado com o encerramento da discussão e materialização da coisa julgada em cada uma das lides.

Apenas o fim do processo e trânsito em julgado das decisões permite que o provimento jurisdicional seja estabilizado - em favor do Fisco ou contribuinte -, preservando a segurança jurídica das relações e garantindo a eficácia da prestação jurisdicional.

Nas palavras do Código de Processo Civil "denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso".

O fato de as autuações estarem com a exigibilidade suspensa e serem susceptíveis de alteração reiteram que a presente autuação não deveria tomar como certas as retificações de saldos de PF e BCN de CSLL efetuadas.

Impende, neste ponto, realizar um breve exercício. Suponha-se que:

(i) em uma remota hipótese, o presente contencioso seja concluído antes dos demais em desfavor da Impugnante, e que sejam exigidos da contribuinte o recolhimento dos tributos, juros e multa exibidos na autuação;

(ii) no dia seguinte à conclusão do processo, a Impugnante proceda ao recolhimento desses valores; e

(iii) neste mesmo dia, todos os demais processos considerados na recomposição das bases da autuação ora em exame sejam decididos em favor da Impugnante.

Frente a esta situação hipotética, como justificar o recolhimento desses valores aos cofres públicos, se, ao fim e ao cabo, sequer deveriam existir numerários a serem pagos?

Por último, importa explicar que, justamente em função das incertezas inerentes ao contencioso tributário, os créditos objeto de discussão administrativa ou judicial não devem ser reconhecidos pela União como uma receita, bem como não afetam o resultado do contribuinte como uma despesa efetiva. Ora, se os créditos em discussão ainda não integram os patrimônios da União e do contribuinte, obviamente não devem ser utilizados como referência na recomposição de novas autuações.

Essa lógica conclusão pode ser extraída das normas de contabilidade que regem as escriturações das pessoas jurídicas e dos entes públicos. Vejamos:

Os estoques de PF/BCN são reconhecidos pelas pessoas jurídicas como um ativo diferido de IRPJ e CSLL, conforme mandamento contido no Pronunciamento Contábil CPC 32 - Tributos sobre o lucro³¹. Adicionalmente, como sabido, esses créditos são também escriturados na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real ("Lalur").

Não há no sistema tributário ou na legislação societária qualquer dispositivo que obrigue à redução do ativo diferido ou retificação do Lalur em função de autuação discutida administrativa ou judicialmente. Isto porque, independentemente da pretensão da RFB, enquanto a lide permanecer em discussão e o crédito tributário estiver suspenso, os saldos de PF/BCN continuam a existir juridicamente. O contrário só se torna verdadeiro com o trânsito em julgado da causa em desfavor do contribuinte.

Um processo (administrativo ou judicial) só pode interferir o patrimônio do contribuinte se for provável que será necessário o dispêndio futuro de recursos para liquidação da obrigação tributária. Ocorre que, ainda neste caso, nos termos do Pronunciamento Contábil CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes 32, a entidade procederá ao reconhecimento de uma mera provisão. Não há passivo efetivo a ser contabilizado, pois, para todos os fins, a obrigação ainda não existe. O que há é apenas uma disputa em curso, em que as chances de perda superam as expectativas de êxito.

Ademais, a escrituração da provisão apóia-se no princípio da prudência, e apenas visa resguardar o patrimônio da companhia para a eventual - e ainda incerta -concretização dessa contingência no futuro. Não é demais também lembrar que as provisões são neutras para fins fiscais, precisamente por não corresponderem a uma obrigação efetiva.

De outro lado, não haverá receita ou crédito a ser reconhecido pela União. Pela interpretação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), o crédito tributário objeto de discussão administrativa ou judicial qualifica-se como um ativo contingente, que não deve ser reconhecido na contabilidade, pois podem corresponder a uma receita que nunca virá a ser realizada. Em situações como esta, o ingresso futuro de recursos é apenas potencial. Eis o que dispõe a NBC TSP 03:

Ativos contingentes

39. A entidade não deve reconhecer ativos contingentes. (...)

40. (...) Um exemplo corresponde a uma reivindicação da entidade por meio de **processos legais**, em que o resultado é incerto.

41. Ativos contingentes não devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que **podem resultar no reconhecimento de receitas que nunca virão a ser realizadas**. Entretanto, quando a realização da receita é virtualmente certa, o ativo não é mais ativo contingente e seu reconhecimento é adequado.

43. (...) Se for **praticamente certo** que a entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços surgirá e que o valor do ativo pode ser mensurado corretamente, o ativo e a receita relacionada devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança. (grifos nossos)

*Ou seja, de acordo com o item 43 da norma, o reconhecimento do crédito a receber pela contabilidade pública ocorre apenas quando for **praticamente certo** o êxito na ação. Estes mesmos conceitos encontram-se recepcionados pelo Manual de Contabilidade*

Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 7ª Edição, Exercício 2017, publicado pelo Ministério da Fazenda e aplicável aos entes da Federação.

Ora, nenhum dos processos ainda pendentes de julgamento administrativo definitivo, elencados pela d. Fiscalização, representam ainda um passivo efetivo para a Impugnante ou um direito líquido e certo para a União, restando prejudicada a pretensão do Fisco de reduzir o estoque de prejuízo fiscal acumulado com base em todos os lançamentos fiscais da Impugnante com exigibilidade suspensa.

*Feitos os esclarecimentos acima, conclui-se que, os saldos de PF e BCN de CSLL apurados no ano de 2014, nos valores de **R\$ 465.349.379,63** e **R\$ 485.190.452,86**, deveriam ter sido considerados como existentes pela autoridade fiscal no momento do lançamento ora combatido, para o fim de compensar os lucros apurados no limite de 30%, tal como previsto na legislação.*

Logo, caso mantida a adição dos lucros da Braskem Netherlands, é necessário ajustar o lançamento para considerar os saldos de prejuízos de anos anteriores para fins de compensação do lucro apurado após adição realizada na presente autuação em relação ao ano de 2015, sendo o saldo remanescente utilizado em relação ao ano de 2016.

Cálculo dos juros

A defesa questiona os juros aplicados. Segundo seu entendimento, como o prazo para pagamento do IRPJ e da CSLL foi, respectivamente para os anos-calendário de 2015 e 2016, os dias 31 de março de 2016 e 31 de março de 2017, a taxa só poderia ser acumulada a partir de abril e não de janeiro, como procedeu a autoridade fiscal.

Pedido

A peça de defesa é finalizada com os seguintes pedidos:

Ante o exposto, a Impugnante requer sejam acolhidos os argumentos e provas trazidos no curso do processo administrativo, julgando-se totalmente procedente a presente Impugnação, com o consequente cancelamento do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, determinando-se o cancelamento e baixa da exigência fiscal correspondente.

Não sendo acolhido o pedido de cancelamento do lançamento mencionado, requer seja reconhecido o direito ao abatimento, nos anos de 2015 e 2016, dos créditos de imposto recolhido pela Braskem Netherlands sobre os lucros auferidos no exterior também em 2015 e 2016, respectivamente. Eventualmente, caso prevaleça a tese da alocação do imposto recolhido no exterior sustentada pela autoridade fiscal, o que realmente não se espera, que seja reconhecido o direito ao abatimento do crédito de imposto sobre os lucros auferidos no ano de 2014 por essa controlada, mas cujo recolhimento foi realizado no ano de 2016, sobre os lucros adicionais no ano de 2016. Em qualquer dos casos acima, requer seja reconhecido o direito de compensação dos saldos de PF e BCN de CSLL de anos anteriores em relação aos lançamentos ocorridos em 2015 e 2016. Por fim, requer seja, ainda, corrigida a aplicação da taxa SELIC, para que a sua incidência ocorra a partir de março do ano subsequente ao do lançamento.

Por fim, requer seja reconhecido o direito ao crédito de impostos recolhidos no exterior em montante correspondente aos prejuízos/base de cálculo negativa da CSLL compensados em 2015, caso não esse crédito não seja utilizado nos autos do PAF nº 13502.722.341/2020-82.

Ademais, protesta-se pela produção de todas as provas em direito admitidas, bem como a juntada posterior de documentos, se necessário for, visando evidenciar com ainda maior ênfase a improcedência do lançamento fiscal.

É o relatório.

A Primeira Instância (e-fls. 13600 e ss) julgou a impugnação procedente em parte. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

LEI Nº 12.973/2012. TRATADO BRASIL-HOLANDA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS. COMPATIBILIDADE DA LEI COM O TRATADO.

Não se comunicam as materialidades na Lei 12.973/2014 e as dispostas na Convenção Brasil-Holanda para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.

PERÍODO DE DEDUÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR

Para fins de aplicação do disposto no art. 87, § 7º da Lei nº 12.973/2014, podem ser deduzidos os impostos pagos no exterior até a data final do prazo de pagamento do imposto devido no Brasil.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR - DEFINITIVIDADE

O imposto incidente sobre as parcelas positivas da renda auferida no exterior por controladas, que foram computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil só pode ser deduzido, se pago em caráter definitivo.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL - UTILIZAÇÃO EM PARCELAMENTOS ESPECIAIS

Eventual utilização indevida de prejuízos fiscais acumulados para fins de quitação de débitos tributários em programas especiais deve repercutir naqueles programas pela reativação dos débitos tributários que haviam sido indevidamente extintos. Esses valores não devem ser lançados com repercussão negativa na parte B do LALUR e assim reduzir lucros acumulados remanescentes, sobretudo aqueles apurados em períodos posteriores. O mesmo se diga para a apuração da CSLL.

JUROS - AJUSTE

O prazo para pagar o valor do ajuste anual é o último dia útil de março do ano subsequente ao da apuração, conforme art. 6º, § 1º, da Lei nº 9.430/96. Nada obstante, a acumulação dos juros segue a regra prevista no § 2º do mesmo artigo, segundo o qual devem ser acumulados já a partir de fevereiro.

A Primeira Instância entendeu que a decisão sobre a constitucionalidade da Lei nº 12.973/2014 é do Judiciário, e não do CARF; que a norma não está tributando os lucros auferidos pela controlada da empresa sediada no exterior, mas sim a parte dos lucros que pode ser atribuída à empresa brasileira que é a controladora.

Entendeu, porém, com base no art. 6º, § 1º, da Lei 9.430/96, que como o ajuste do IRPJ devido em 31/12 deve ser pago, em quota única, até o último dia útil de março do ano seguinte, os valores pagos no exterior podem ser deduzidos se pagos até aquela data. Desta forma, os pagamentos realizados em 25/11/2016 e 24/02/2017 (referentes ao AC 2015) não podem ser deduzidos do devido no Brasil em relação a 2015, mas podem ser deduzidos do imposto devido relativamente ao ano-calendário de 2016 (se pagos até 31/03/2016).

Quanto aos pagamento efetuados em 28/12/2016, 24/03/2018 e 02/06/2018 (refentes ao ano calendário 2016), entendeu a DRJ que permaneciam não aproveitáveis por (i) ausência de prova de que foram pagos em caráter definitivo, uma vez que foram apresentados autos de cobrança provisória e liquidações bancárias e (ii) ausência de reconhecimento dos documentos de liquidação pelo Consulado brasileiro ou apostilamento. Prescreveu, ainda, a DRJ que o valor de R\$ 90.279.100,09, relativo a prejuízos fiscais acumulados, e o valor de R\$ 90.979.687,08, relativo a bases de cálculo negativas acumuladas, fossem compensados com o valor tributável do ano de 2015.

O Acórdão resumiu, em dispositivo (e-fls. 13600 e ss):

Acordam os membros da 29ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, cancelando-se o valor originário de IRPJ no valor de R\$ 22.569.775,02, mantendo-se o valor originário remanescente de R\$ 100.050.706,98 para o ano-calendário de 2015; cancelando-se o valor originário de IRPJ

no valor de R\$ 2.113.130,61, mantendo-se o valor originário remanescente de R\$ 200.059.320,41 para o ano-calendário de 2016; cancelando-se o valor originário de CSLL no valor de R\$ 8.188.171,84, mantendo-se o valor originário remanescente de R\$ 35.955.201,68 para o ano-calendário de 2015; e mantendo-se integralmente o lançamento de CSLL para o ano-calendário de 2016; com as respectivas repercussões sobre os acréscimos legais de multa e juros. A Julgadora Ana Carolina Bergamini Berdugo apresentou declaração de voto. Desta decisão, **recorre-se de ofício ao CARF**.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 08/06/2021 (e-fls. 13680) e apresentou Recurso Voluntário em 07/07/2021 (e-fls. 13683), em que repete os argumentos da impugnação e destaca, nos seus termos:

- A DRJ08 manteve parcialmente a acusação fiscal, tendo julgado a Impugnação procedente em relação aos seguintes quesitos: (i) Foram acolhidos os argumentos atinentes aos equívocos incorridos pela d. autuação na recomposição dos saldos de PF e BCN de CSLL; e (ii) Para o ano-calendário de 2016, foi reconhecido o direito de dedução do imposto pago sobre a renda realizado no exterior pela Braskem Netherlands no valor de € 614.568,00.

- Os comentários da OCDE elencados como fundamento da autuação se referem a uma pretensa compatibilidade entre as chamadas regras "CFC's" (Controlled Foreign Company provisions) e o artigo 7º dos Tratados. No entanto, a Lei nº 12.973/2014 (art. 76 e ss - base do lançamento) não é espécie de "regra CFC", logo tais comentários não são a ela aplicáveis. "Quesito não apreciado pela DRJ".

- O art. 87, § 7º da Lei nº 12.973/2014 - base para a autuação -, não se aplica à situação da Braskem. Em 31 de dezembro 2015 e 2016, os resultados da Braskem Netherlands já haviam sido tributados na Holanda e o respectivo imposto contabilizado na escrita da controlada como despesa. "Quesito não apreciado pela DRJ".

- Em despacho de encaminhamento proferido pelo Auditor Fiscal, há solicitação para reunião deste caso com processo 13502.722341/2020-82. "Quesito não apreciado pela DRJ".

- Diferente do quanto alegado pela DRJ08, a prevalência dos tratados e convenções internacionais, em matéria tributária, trata-se de matéria consolidada na jurisprudência.

- o reconhecimento da prevalência do Tratado no caso concreto não implica retirada de normas de direito interno do sistema de normas, tampouco a afirmação da inconstitucionalidade dessas normas, mas, tão somente, o reconhecimento de que a relação jurídica em concreto é regida por norma da convenção que prevalece sobre a norma de regência ordinária.

- a DRJ08, na tentativa de alegar que as jurisprudências administrativa e judicial estão de acordo com a tese sustentada na autuação, menciona o Acórdão nº 1401-002.284, de 15/08/2018, que entendeu haver compatibilidade entre a legislação interna (art. 74 da MP nº 2.158-35/2001) e o Tratado Brasil – Holanda, já que os lucros tributados pela legislação brasileira são os auferidos por investidor brasileiro na proporção da sua participação no investimento localizado no exterior.

- Ocorre, no entanto, que o julgado acima mencionado, trazido para demonstrar a consolidação do posicionamento jurisprudencial em torno da tese que respalda a acusação fiscal, foi proferido por voto de qualidade, demonstrando que, diferente do que alega o órgão julgador, não há uma consolidação do posicionamento, na medida em que a metade dos Conselheiros manifestam entendimento contrário à tese vencedora. Além disso, se o recurso especial entrasse em pauta do presente momento – após findo o voto de qualidade – o desfecho desse processo poderia ser outro.

- Pela leitura da íntegra dos Comentários ao artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE, resta claro que a não aplicabilidade do artigo 7º dos Tratados ocorre tão somente no contexto de aplicação de normas anti-abusivas relacionadas aos lucros auferidos no exterior (normas CFC).

- alegar que os arts. 76 e ss da Lei nº 12.973/2014 seriam normas anti-abusivas (ou CFC), é estabelecer presunção legal de que todas as empresas brasileiras detentoras de investimentos em controladas no exterior praticam planejamentos fiscais abusivos, constatação que, obviamente, não encontra correspondência na realidade. Somente assim se justificaria o caráter anti-abusivo da norma. Em outras palavras, inexistente razão para uma norma anti-abusiva, caso inexistir a presunção de abuso.

- os dispositivos em comento da Lei nº 12.973/2014 não possuem as características inerentes às regras CFC e, na realidade, somente estabeleceram o momento de ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL quanto aos lucros auferidos no exterior por empresa brasileira por meio de entidade controlada residente no exterior.

- se é necessário incluir cláusulas expressas nos Tratados para excetuar sua aplicação frente às regras CFCs ou similares, torna-se patente a incompatibilidade da incidência do arts. 76 e ss da Lei nº 12.973/2014 frente aos Tratados que não dispõem de disciplina similar, como é o caso do Tratado Brasil-Holanda.

- na remota hipótese de ser mantida a tributação no Brasil dos lucros da Braskem Netherlands, pela aplicação dos arts. 76 e ss da Lei nº 12.973/2014 em detrimento do Tratado Brasil-Holanda, devem ser deduzidos os tributos recolhidos pela controlada no exterior sobre referida renda, como disciplina o art. 87 da Lei nº 12.973/2014.

- Nesse sentido, e conforme reconhecido pela própria d. autoridade fiscal (fls. 64 - 69 do TVF), a Braskem Netherlands pagou a título de imposto sobre a renda no exterior os montantes de R\$ 17.870.026,37 (€ 5.055.997,00) e R\$ 26.673.819,94 (€ 6.543.496,00) relativos aos anos-calendários findos em 31 de dezembro de 2015 e 2016 respectivamente. No entanto, apenas o montante de R\$ 14.240.264,26 foi abatido pela d. auditoria na determinação do IRPJ no ano-calendário de 2016, e nada considerado na apuração dos tributos de 2015.

- Nesse quesito, a DRJ08 argumenta que o referido imposto pode ser compensado no Brasil, desde que pago no exterior até o dia o último dia útil de março do ano seguinte ao fato gerador, tendo em vista ser esta a data limite para pagamento do ajuste anual do IRPJ (art. 6º, § 1º, da Lei nº 9.430/1996). Conclui, assim, haver "uma impossibilidade fático-jurídica dessa dedução para valores pagos posteriormente a esse dia" (fls. 13664). Com base nesse racional, a r. decisão apenas reconheceu a dedução para o ano-calendário de 2016 do imposto pago pela Braskem Netherlands no valor de € 614.568,00 em 24/02/2017.

- deve-se investigar o conteúdo semântico da expressão "lucros que vierem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que foram tributados pela Controladora domiciliada no Brasil", presente na hipótese de incidência do § 7º do art. 87. Como a tributação de lucro no exterior no Brasil ocorre sempre em 31 de dezembro de cada ano, a situação hipotética prevista na norma pode ser concretizada quando há um desencontro de períodos de apuração na outra jurisdição. A controlada no exterior pode ser obrigada a tributar depois de 31 de dezembro, quando as respectivas parcelas positivas já terão sido computadas no lucro real no Brasil e o imposto devido apurado.

- Assim, deve ser afastada a conclusão aventada pela DRJ08, segundo a qual a compensação só é possível no mesmo exercício caso o imposto estrangeiro seja pago no prazo para quitação do ajuste anual do IRPJ. O que se tem com o art. 87, § 7º, foi a busca pelo legislador pátrio de conferir maior efetividade ao método do crédito para evitar a dupla tributação da renda na hipótese de desencontro de período de apuração, sem exigir do contribuinte a referida "reabertura do período de apuração"

- não se verifica aqui qualquer desencontro entre as duas jurisdições e, portanto, não haveria porque se falar na aplicação do art. 87, § 7º.

- Embora ainda não exista jurisprudência específica sobre a matéria, merece ser mencionada recente decisão expedida pelo CARF que indiretamente anuiu com a compensação pelo Banco do Brasil S.A. de imposto pago no exterior por investidas em exercícios seguintes. O Acórdão 1401-003.098 (sessão de 23/01/19 - fl. 12.846) aborda situação em que houve a glosa de imposto pago no exterior utilizado pelo Banco do Brasil S.A. em 2012 na compensação de tributos devidos no país. Ao analisar o imposto pago por controlada do Banco na Argentina, o CARF não questionou a compensação no exercício de 2012 de imposto pago em 14 de maio de 2013:

- Por fim, caso a interpretação da d. auditoria sobre a aplicação do art. 87, § 7º da Lei nº 12.973/2014 seja acolhida - o que também se considera em remota hipótese -, a Recorrente requer seja considerado na dedução dos tributos lançados no ano de 2016, os tributos recolhidos no exterior referentes ao lucro apurado pela Braskem Netherlands no ano de 2014, no valor de € 601.135,00, considerando que esses recolhimentos ocorreram no ano de 2016 (vide comprovantes apostilados de recolhimento do tributo - fl. 12.874).

- Especificamente em relação ao montante de € 6.543.496,00, pago pela Braskem Netherlands a título de imposto sobre a renda atrelado aos lucros auferidos em 2016, a d. auditoria desconsiderou integralmente a dedução desse valor dos tributos lançados, tendo alegado que a Recorrente "não apresentou a avaliação final realizada pelo fisco holandês" com a validação do pagamento (fls. 67 do TVF).

- Sobre o tema, a r. decisão registra o seguinte: - O § 9º, art. 87, da Lei nº 12.973/2014 assim dispõe: § 9º Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda pago no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. (...) ...vale dizer, os pagamentos só podem ser comprovados por meio dessas duas alternativas." (fls. 13665) ; - "...a lei nº 12.973/2014, ao empregar o vocábulo "pagamento" sem qualquer predicação, não deve ser interpretada como apta a abarcar toda sorte de valores entregues às autoridades fazendárias estrangeiras, mas destituídos da sua natureza definitiva, como "antecipados", "provisórios", "transitórios" e congêneres." (fls. 13666).

- Em primeiro lugar, diferentemente do quanto arguido pela DRJ08, as opções de consularização e apostilamento não configuram as únicas duas alternativas para comprovação do imposto estrangeiro. Na Lei nº 9.430/1996 (art. 16, § 2º, II), há ainda opção da comprovação desse crédito por meio da apresentação (i) dos documentos de arrecadação do imposto estrangeiro e (ii) de evidência de tributação do lucro pelo país de origem. No presente caso a Recorrente apresentou os documentos de arrecadação, bem como é fato incontroverso que os lucros da Braskem Netherlands são tributados na Holanda. No entanto, para que não restem dúvidas quanto a regularidade do imposto estrangeiro, a Recorrente apresenta os documentos comprobatórios do imposto apostilado referente ao lucro apurado no ano de 2016 pela controlada estrangeira (Doc. 04).

- A Recorrente tomou conhecimento do despacho de encaminhamento proferido pelo Ilustre Auditor Fiscal, através do qual foi ressaltado que a recomposição de PF e BCN de CSLL realizada nos autos do PAF nº 13502.722341-2020-82 impacta o presente processo, de modo que a autoridade fiscal manifestou o entendimento de que "ambos os processos mencionados (15588.720123/2020-36 e 13502.722341-2020-82) devem seguir juntos, sobretudo porque a determinação do quanto devido em um procedimento interfere diretamente no outro" (fl. 12.493).

Caso a reunião dos processos venha a ser acolhida, a Recorrente ressalta que, nos autos do PAF nº 13502.722341/2020-82, não se insurgiu apenas quanto aos equívocos

decorrentes da recomposição dos saldos de PF e BCN de CSLL, mas também pleiteou o direito ao crédito decorrente da glosa de PF e BCN de CSLL diante da adição de lucros da Braskem America no ano de 2015, o que comprometeu a compensação do imposto recolhido no exterior por essa controlada referente ao lucro adicionado ano de 2015, nos termos do item 5.1.7 da impugnação apresentada no PAF nº 13502.722341-2020-82.

- Diante disso, a Recorrente requer que, caso o referido crédito não seja aproveitado nos autos do PAF nº 13502.722341-2020-82, que seja abatido no presente processo em relação ao imposto lançado no ano de 2016.

- Parecer Jurídico. Os assuntos tratados nos tópicos anteriores foram também objeto de Parecer Jurídico elaborado pelo renomado Professor Sergio André Rocha, referência em assuntos relacionados à tributação de lucros no exterior (Doc. 03 - documento integrante da defesa).

- Equívoco na aplicação da taxa Selic.

Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de SousaNome do Relator, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Nos termos do Decreto nº 70.235/1972, art. 34, inc. I e da Portaria MF nº 02/2023, cabe recurso de ofício (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre e quando “a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).”

Assim, em atenção à previsão dos dispositivos retromencionados e em convergência com a Súmula CARF nº 103, que prevê que “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”, verifica-se que os valores exonerados (e-fls. 05/25) estão acima do limite legal. Desta forma, conheço do recurso de Ofício.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário em que repete os argumentos da impugnação. Por concordar plenamente, adotamos os termos da Decisão Recorrida abaixo reproduzidos, com as ressalvas apostas ao final da transcrição, em atenção ao disposto no Recurso Voluntário:

Iniciamos o voto pela análise da suposta violação do Tratado para evitar a dupla tributação da renda celebrado entre o Brasil e Holanda.

Tratado x lei

A autoridade fiscal identificou que 85% dos lucros da controlada holandesa não são tributados na Holanda por força da aplicação da sua legislação local. Na verdade, essa significativa parcela, que corresponde quase à integralidade dos seus lucros, não seria tributada em qualquer parte do mundo a prevalecer o entendimento da defesa.

A defesa não contesta o percentual em si. Aduz apenas que o lucro tributável não corresponde ao lucro contábil também no Brasil e exemplifica com a sistemática nacional do lucro presumido e o lucro real.

Na Holanda, a tributação da sua controlada seria num regime similar ao brasileiro do lucro presumido por força de regras de preço de transferência segundo o modelo OCDE, modelo ao qual o Brasil já manifestou intenção de adotar. Dessa forma, entende que o lucro foi tributado na Holanda e não poderia alcançado pela tributação brasileira, sob pena de violação do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda.

Segundo a própria defesa, a alíquota holandesa é de 25%. Como só incidiu sobre 15% do lucro contábil, o percentual efetivo foi de 3,75%. Os lucros contábeis na Holanda foram tributados pela alíquota efetiva de irrisórios 3,75%, mais de 5 (cinco) vezes inferior àquela (20%) prevista em lei para definir uma jurisdição tributária como de tributação favorecida, ou seja, um paraíso fiscal. E evidentemente esse parâmetro não leva em conta a distinção que o direito alienígena faz entre o lucro tributado e o contábil, sobretudo quando tal distinção não encontra amparo no direito brasileiro, como a aplicação de regras de preços de transferência para reduzir, ao revés de aumentar, o lucro tributado em relação ao lucro contábil, como faz a lei holandesa segundo a própria defesa.

É bem verdade que um país para ser assim definido deve também estar previsto expressamente em ato do Poder Executivo e a Holanda não se inclui nessa relação. Todavia, essa comparação é importante para tratarmos do tema da elisão fiscal e a natureza da lei brasileira em face desse fenômeno.

Ao enfrentar a constitucionalidade do disposto no parágrafo único, art. 74 da Medida Provisória 2.158/2001, nos autos da ADI 2588, diversos Ministros do Supremo Tribunal Federal votaram pela constitucionalidade dessa medida, sobretudo pelo caráter antielisivo que possui. Isso está estampado até na ementa do Acórdão:

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial - MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

A defesa, ao analisar a jurisprudência sobre o tema do suposto conflito entre a legislação interna e os tratados para evitar a dupla tributação da renda, aduz que, nesse aspecto, as regras previstas na Lei nº 12.973/2014 não diferem da anterior. Cito o seguinte trecho da impugnação quando trata de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

Com efeito, tanto a legislação anterior que foi afastada pelo STJ em face da aplicação do artigo 7º dos tratados internacionais firmados com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, quanto a Lei nº 12.973/2014, determinam de forma geral e irrestrita a tributação automática dos lucros de controladas no exterior, não existindo entre as legislações alteração que justifique um posicionamento diverso do STJ a respeito da aplicação dos tratados internacionais, sempre que a controlada tiver residência em país com o qual o Brasil firmou acordo para evitar a dupla tributação, que possua cláusula similar ao artigo 7º (lucro das empresas) (grifos nossos)

Nesse ponto, concordamos com a defesa. A lei nº 12.973/2014 em nada modificou a ordem interna acerca da sua relação com os acordos para evitar a dupla tributação. Discordamos, contudo, acerca dessa relação.

A decisão do STF na ADI 2588, apesar de não tratar especificamente do tema sobre a relação da legislação interna e os tratados para evitar a dupla tributação da renda,

pontuou o caráter antielisivo da lei pátria e está bem clara a forma como o grupo se estruturou para se valer do Tratado Brasil-Holanda e das regras de preço de transferência daquela jurisdição com o fim de escamotear da tributação parcela considerável (quase a integralidade) dos seus lucros. Assim, não nos parece razoável deixar de aplicar uma lei brasileira, que possui natureza de mecanismo para evitar a elisão fiscal, a uma clara hipótese de elisão por meio de tratado.

Nada obstante, não precisamos nem sequer nos apoiar nas particularidades do caso para concluir pela legalidade do lançamento. Diferentemente do asseverado pela impugnante de que a jurisprudência judicial e a administrativa seriam pacíficas no sentido que defende, o STF, como já apontamos, nem sequer enfrentou o tema, o qual é da sua alçada, e o CARF tem diversos julgados no sentido oposto, inclusive alguns relativos ao Tratado Brasil-Holanda. Cito, a título exemplificativo, o AC 1401-002.834, de 15/08/2018, cuja ementa abaixo reproduzimos:

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

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

Nesse passo, é salutar a transcrição do voto condutor do acórdão quanto ao ponto em refrega:

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

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

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

No caso da instituição de tributos pela MP 2.15835, temos como exemplo paralelo, o que ocorreu durante um determinado período na nossa própria legislação, relativo à tributação dos lucros distribuídos aos sócios em empresas brasileiras. Ora, de forma similar à tributação tratada neste auto de infração, o lucro da empresa é apurado e tributado. Os sócios, quando se beneficiavam destes lucros sofriam nova tributação, posto que os rendimentos eram, agora, deste sócio e não mais da empresa, não tendo que se falar em dupla tributação.

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

entanto este fato não impede a demonstração de que se tratam de tributos que incidem sobre matérias diferentes.

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

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, **na proporção de sua participação acionária**, para apuração do lucro real;

Inobstante a irrisignação das empresas atingidas por esta tributação e, ainda, diante de seus robustos argumentos, havemos de esclarecer que esta imposição normativa aplicada às empresas nacionais que possuem coligadas ou controladas no exterior, não foi imposta pelo fisco como agente legislativo.

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

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

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

Lucros e Dividendos Distribuídos

XXVI - os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados no ano- calendário de 1993, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País (Lei nº 8.383, de 1991, art. 75);

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

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

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

Será que também tal distinção não é injusta? Se uma empresa, para obter resultados tem de conjugar os esforços do trabalho de seus funcionários, do capital empregados pelos donos e do conhecimento aplicado ao trabalho, porque o lucro percebido pelos sócios é isento e o percebido pelos funcionários é tributado? Infelizmente tratase de política fiscal que é idealizada pelo Poder Legislativo, detentor único de competência constitucional para tanto.

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

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

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

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

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

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

Assim, demonstrando os motivos que me levaram à concluir pela compatibilidade entre as normas estabelecidas em tratado e as normas que criaram a tributação dos lucros auferidos pelas controladas no exterior, verificando que a mesma matéria já foi objeto de análise neste CARF, inclusive com acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de meu entendimento. Utilizarei, também, os fundamentos de decidir utilizados pelo acórdão nº 9101-002.751, de 04 de abril de 2017, em processo que tratava de tributação de lucros no exterior à semelhança do presente.

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

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

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

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

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

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

Transcrevo o art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e superase a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil.**

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

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

Isso porque os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Ou seja, a legislação brasileira diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil. Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 18, da Cosit: As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer

suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

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

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

"10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros."

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

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

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

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por

escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação.

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

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

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

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

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

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

Sendo objetos de tratamento diferente, as normas impostas pela MP 2.15835 não se encontram limitadas pelas disposições do Tratado e, assim, descabem os argumentos que levam à consideração das disposições do Tratado quem, no presente caso, se demonstra não aplicável à matéria dos autos.

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

A decisão acima transcrita cita a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013, a qual possui o mesmo entendimento, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Dispositivos

Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Para não restar dúvidas acerca da compreensão da ementa, transcrevemos abaixo a fundamentação pertinente:

Sobre a compatibilidade do art. 74 da MP nº 2.1587-35, de 2001, com as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação

23. *Convém observar que os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria, cumpre lembrar as disposições do art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), segundo as quais os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela a que lhes sobrevenha.*

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

24. *Entende-se, dessa forma, que as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.*

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

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

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

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

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

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

28. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

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

E a fundamentação culmina no parágrafo 30, em que se destaca que o próprio acordo tem finalidade anti-elisiva. Segue a transcrição:

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação. Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção-Modelo:

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

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

Devemos destacar ainda que os atos emanados por autoridades superiores da Receita Federal do Brasil são vinculantes para as autoridades de julgamento de primeiro grau.

É o caso da SCI COSIT nº 18/2013 que, apesar de enfrentar a legislação de outrora, veicula o entendimento da Secretaria da Receita Federal acerca da relação entre a lei interna e os tratados para evitar a dupla tributação da renda e, neste aspecto, como apontado pela própria defesa, a Lei nº 12.973/2014, não traz qualquer inovação, mantendo-se, desse modo, incólume o entendimento superior ao qual estamos vinculados.

Pelo exposto, não merece procedência a alegação da defesa de que a autuação violou as disposições do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda.

Imposto pagamento no exterior

Em relação ao resultado do ano-calendário de 2015, a autoridade atestou a comprovação formal dos três pagamentos abaixo:

Demonstrativo nº 15 - Disposição do Imposto pago pela Braskem Netherlands B.V. - AC 15								
Data de pgto	Lucro tributável - Fisco Holandês (US\$)	Lucro Tributável - Fisco Holandês (Euro)	A pagar Imposto bruto (acumulado) - Euro	Juros cobrados - Euro	Total imposto pago c/ juros (Euro)	Total imposto pago s/ juros (Euro) - (a)	Taxa conversão Euro x Real (31/12/16 ou 31/12/17) - (b)	Total imposto pago s/ juros (Reais) - c = (a*b)
25/11/16	18.424.530,00	16.606.155,83	4.141.538,00	134.715,00	4.276.253,00	4.141.538,00	3,4384	14.240.264,26
24/02/17	21.154.364,00	19.066.574,03	4.756.106,00	34.356,00	649.391,00	614.568,00	3,9693	2.439.404,76
30/08/17	22.485.433,00	20.266.275,69	5.055.997,00	27.281,00	327.172,00	299.891,00	3,9693	1.190.357,35

No entanto, entendeu a autoridade, com base no § 7º, art. 87 da Lei nº 12.973/2014, que os pagamentos só poderiam ser deduzidos caso realizados até o 31/12 do ano relativo à apuração do lucro tributável no Brasil.

Desse modo, nenhum dos pagamentos foi utilizado para deduzir o imposto apurado para o ano-calendário de 2015 e apenas o pagamento realizado em 25/11/2016 foi utilizado para deduzir o imposto apurado para o ano-calendário de 2016.

Por seu turno, a defesa entende que o § 7º, art. 87 da Lei nº 12.973/2014 lhe conferiu a faculdade de utilizar os pagamentos para períodos posteriores e não um marco temporal obrigatório de não aproveitamento.

Argumento similar foi apresentado pela defesa nos autos do processo administrativo nº 13502-722341/2020-82. Lá, contudo, não chegou a defender a inexistência de prazo, mas sim a apontar que os pagamentos foram realizados antes da apresentação da ECF. Aqui, como extrapolam também esse marco temporal, asseverou a inexistência de qualquer prazo para o aproveitamento dos pagamentos.

Já havia apontado, no processo 13502-722341/2020-82, a casuística da linha de defesa que adequa a sua interpretação às particularidades do seu caso apenas para atender aos seus interesses. No presente processo, isso fica ainda mais claro.

Pois bem, o imposto pago no exterior pode ser deduzido para fins de determinação do imposto (e da CSLL) devidos no Brasil. Ora, o contribuinte não tem o dever de apurar e pagar o IRPJ (e a CSLL) antes do encerramento do ano-calendário e nem no dia imediatamente posterior (primeiro de janeiro do ano seguinte).

Nos termos do art. 6º, § 1º, da Lei 9.430/96, o ajuste do IRPJ deve ser pago, em quota única, até o último dia útil de março do ano seguinte. Assim, sua apuração, em que se inclui a dedução de imposto pago no exterior, deve ser concretamente exercida até essa data. Há uma impossibilidade fático-jurídica dessa dedução para valores pagos posteriormente a esse dia.

Dessa sorte, os três valores não podem ser deduzidos do imposto devido relativamente ao ano-calendário de 2015. Já os pagamentos realizados em 25/11/2016 e 24/02/2017 podem ser deduzidos do imposto devido relativamente ao ano-calendário de 2016. O primeiro valor de 4.141.538,00 euros já foi deduzido pela própria autoridade fiscal na confecção do auto de infração. Assim, cumpre-nos dar provimento à impugnação para deduzir o segundo valor (614.568,00 euros) realizado em 24/02/2017 para fins de deduzir o IRPJ apurado para o ano-calendário de 2016.

Com relação ao resultado do ano-calendário de 2016, guerreia-se relativamente aos seguintes valores:

Data de ppto	Lucro tributável - Fisco Holandês (US)	Lucro Tributável - Fisco Holandês (Euro)	A pagar imposto bruto (acumulado) - Euro	Juros cobrados - Euro	Total imposto pago c/ juros (Euro)	Total imposto pago s/ juros (Euro) - (a)	Taxa conversão Euro x Real (31/12/16 ou 31/12/18) - (b)	Total imposto pago s/ juros (Reais) c = (a*b)
28/12/16	10.632.194,00	9.525.348,48	2.371.336,00	0,00	2.371.336,00	2.371.336,00	3,4384	8.153.601,70
24/03/18	29.015.780,00	26.213.551,16	6.543.387,00	244.760,00	4.416.811,00	4.172.051,00	4,4390	18.519.734,39
02/06/18	29.016.261,00	26.213.985,71	6.543.496,00	8,00	117,00	109,00	4,4390	483,85

A autoridade não desconsiderou esses supostos pagamentos por duas razões: (i) ausência de prova de que foram pagos em caráter definitivo, uma vez que foram apresentados autos de cobrança provisória e liquidações bancárias e (ii) ausência de reconhecimento dos documentos de liquidação pelo Consulado brasileiro ou apostilamento.

Por seu turno, a defesa aduz que efetivamente comprovou os recolhimentos por meio de documentos emitidos pelo Fisco Holandês, de autos de três autos de cobrança também emitidos pelo Fisco Holandês e de extratos bancários. Ademais, a exigência de definitividade dos pagamentos não teria amparo no art. 87 da Lei nº 12.973/2014, nem na IN RFB nº 1.520/2014. Alega ainda que o procedimento fiscal foi iniciado durante a pandemia, quando os prazos estavam suspensos. Ademais, o Fisco Holandês teria um prazo de até 3 (três) anos para emitir a avaliação final sobre os pagamentos. Assim, jamais teria tempo hábil para fazer a comprovação exigida pela autoridade fiscal.

Pois bem, a defesa alega que a definitividade dos pagamentos não é qualificação expressa na Lei nº 12.973/2014 e nem na IN RFB nº 1.520/2014, mas os requisitos para comprovação dos valores estão consignados nos referidos diplomas normativos. O § 9º, art. 87, da Lei nº 12.973/2014 assim dispõe:

§ 9º Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda pago no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

De igual sorte, os §§ 5º e 5º-A da IN RFB nº 1.520/2014 estabelecem:

§ 5º Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda pago no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 5º-A O reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira de que trata o § 5º pode ser substituído pela apostila de que tratam os Artigos 3º a 6º da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de 2016, no âmbito dos países signatários, a qual deve: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

I - ser aposta no próprio documento do órgão arrecadador do país em que for devido o imposto ou em folha a ele anexa; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

II - estar acompanhada de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

Uma vez que a própria lei estabeleceu o meio de prova dos valores, foi atribuído a essa forma o caráter sacramental, vale dizer, os pagamentos só podem ser comprovados por meio dessas duas alternativas.

O fato de a fiscalização ter se iniciado em período em que os prazos estavam suspensos, sobretudo em razão de que tal suspensão cessou em 31/08/2020, como observa a própria impugnante, e a autuação ter sido realizada posteriormente em 04/11/2020, não afasta esse dever de prova, a qual poderia inclusive ter sido apresentada por oportunidade do oferecimento da impugnação.

Quanto a não constar a exigência de comprovação de definitividade dos pagamentos na lei, nem na Instrução Normativa, isso se dá em razão de ser uma qualificação óbvia do pagamento. Como o pagamento é modalidade de extinção do crédito tributário prevista no Código Tributário Nacional (art. 156, inciso I), que estabelece as regras gerais em matéria tributária, sempre que a lei emprega esse vocábulo sem qualquer qualificação, está a se referir à entrega definitiva de recursos para fins de liquidação do tributo devido. O próprio CTN só qualifica o termo "pagamento", quando busca lhe atribuir características diversas da definitividade. É o caso do § 1º do art. 150 e inciso VII do art. 156, que se referem ao "pagamento **antecipado**".

Assim, a lei nº 12.973/2014, ao empregar o vocábulo "pagamento" sem qualquer predicação, não deve ser interpretada como apta a abarcar toda sorte de valores entregues às autoridades fazendárias estrangeiras, mas destituídos da sua natureza definitiva, como "antecipados", "provisórios", "transitórios" e congêneres.

Ainda com relação aos pagamentos, a defesa pede, subsidiariamente, que se compense o valor de 601.135,00 euros pago relativamente ao lucro apurado pela Braskem Netherlands no ano de 2014. Para comprovar o referido pagamento, junto os documentos de fls. 12.875 a 12.890.

Pois bem, esse pagamento não pode ser deduzido dos valores lançados para os anos-calendário de 2015 e 2016 por dois motivos. Primeiro, apesar de comprovado o pagamento pela documentação apresentada, para possibilitar a dedução desse valor, o contribuinte teria que comprovar também, nos termos do caput do art. 87 da Lei nº 12.973/2014, que é relativo a "parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controlada no Brasil", comprovação esta da qual não se desincumbiu. Segundo, mesmo que tivesse comprovado o oferecimento de parcelas positivas relativas ao ano de 2014, o pagamento foi realizado apenas em abril de 2017. Dessa sorte, não pode ser deduzido da tributação nacional para os anos-calendário de 2015 e 2016, pois estas só comportam deduções de pagamentos realizados até o último dia útil de março, respectivamente, de 2016 e 2017, conforme já discorremos anteriormente.

Compensação de PF e BCN

No final de peça de defesa, a impugnante formula o seguinte pedido:

Requer seja reconhecido o direito de compensação dos saldos de PF e BCN de CSLL de anos anteriores em relação aos lançamentos ocorridos em 2015 e 2016 (...)

Apesar de o pedido ser genérico, no bojo da impugnação, podemos aferir que a defesa pede especificamente o aproveitamento de prejuízos acumulados no ano-calendário de 2014. Abaixo, reproduzimos trecho ilustrativo:

No ano de 2014, a Impugnante apurou saldos de PF e BCN de CSLL nos montantes de R\$ 465.349.379,63 e R\$ 485.190.452,86, respectivamente. Esses são os saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL que deveriam ter sido considerados pelo I. Auditor Fiscal na presente autuação.

O pedido se alinha com o fato de o sistema de controle de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL não apontar para saldos acumulados até o ano-calendário de 2013.

Nos autos do processo administrativo 13896.722669/2017-17, em 14/12/2017, a autoridade fiscal compensou com o valor da autuação o montante de R\$ 24.224.779,93 do prejuízo do período. Assim, o prejuízo fiscal do ano-calendário de 2014 foi reduzido para R\$ 441.124.599,69. A DRJ, em 24/09/2018, manteve a autuação, em relação a qual há recurso pendente de julgamento ao CARF. Segue abaixo, reprodução por imagem do trecho do auto de infração:

		INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL PROCESSO: 13896-722.669/2017-17	
DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA LUCRO REAL			
SUJEITO PASSIVO			
CNPJ 42.150.391/0001-70 Nome Empresarial BRASKEM S/A		Período de Apuração do Tributo 01/01/2014 a 31/12/2014	
RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO			
Prejuízo das Atividades em Geral Declarado		465.349.379,62	
INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS			
Multa	Infração	Valor Tributável	
150,00%	Operacional	24.224.779,93	(1)
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS			
Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 24.224.779,93	24.224.779,93	0,00	0,00

Nos autos do processo administrativo 10314.720766/2018-61, em 24/09/2018, a autoridade fiscal compensou com o valor da autuação o montante de R\$ 40.780.642,81 do prejuízo do período. Nada obstante, em 19/06/2019, a DRJ deu provimento integral à impugnação. O prejuízo fiscal de 2014 manteve-se assim em R\$ 441.124.599,69.

Nos autos do processo administrativo 13502.724375/2019-78, foram lançados valores para o ano-calendário de 2015, mas a autoridade fiscal não promoveu qualquer compensação de prejuízos fiscais de período anterior. Mais uma vez, o prejuízo acumulado de 2014 manteve-se em R\$ 441.124.599,69.

Já nos autos do processo administrativo 13502.722341/2020-82, a autoridade autuou o ano-calendário de 2015 e 2016. Para 2015, compensou prejuízos acumulados no valor de R\$ 5.833.036,91; para 2016, glosou prejuízos acumulados que o próprio contribuinte havia compensado no valor de R\$ 119.522.375,90. A decisão, na data de hoje proferida, manteve a compensação dos R\$ 5.833.036,91, mas restabeleceu a compensação de R\$ 119.522.375,90 efetuada pelo contribuinte. Desse modo, o prejuízo acumulado de 2014 passou a ser de R\$ 315.769.186,88.

Cumpri-nos destacar que a análise do prejuízo fiscal do ano-calendário de 2015 não guarda maiores complexidades e foi integralmente utilizado e, portanto, consumido nos autos do processo administrativo 13502.722341/2020-82.

A defesa aduz que os processos administrativos que glosaram prejuízos não são definitivos e que sua exigibilidade estaria suspensa. Desse modo, teria direito a usar o valor original dos prejuízos.

Na verdade, as medidas adotadas pelas autoridades fiscais que reduziram o estoque de prejuízos acumulados não foi uma glosa, mas sim o emprego por meio de compensação desses valores para reduzir a base tributária relativa às infrações comprovadas em cada um dos processos.

Uma vez que essas compensações de prejuízo reduziram o valor de autuações, não pode o mesmo prejuízo ser empregado mais uma vez, sob pena de o contribuinte aproveitar de um mesmo valor duas ou mais vezes.

O contribuinte alega que, exoneradas as autuações anteriores, seria prejudicado neste processo por não ter podido usar os prejuízos acumulados. Isso não é fato, uma vez que tais prejuízos podem ser compensados por meio de decisões administrativas posteriores,

inclusive revisões de ofício promovidas pelas autoridades administrativas de cobrança. Não há qualquer limite temporal para que assim se proceda.

Já no caso de se prevalecer as autuações anteriores e, neste feito, ser concedido o direito de compensação dos mesmos prejuízos, o duplo aproveitamento não poderá ser revertido pela Fazenda Pública, uma vez que esta está submetida ao prazo decadencial para realizar lançamentos tributários.

Superada, assim, essa alegação, repisamos que, pela análise até aqui empreendida, o contribuinte teria prejuízos acumulados relativamente ao ano-calendário de 2014 no valor de R\$ 315.769.186,88, conforme demonstrativo abaixo:

Processo	Histórico	Valor	Saldo	Data
ECF	Valor original do PF	465.349.379,62	465.349.379,62	29/09/2017
13.896-722.669/2017-17	Valor compensado no auto de infração	(24.224.779,93)	441.124.599,69	14/12/2017
13.896-722.669/2017-17	Decisão da DRJ (não alterou - negado provimento)	nihil	441.124.599,69	24/09/2018
10.314.720.766/2018-61	Valor compensado no auto de infração	(40.780.642,81)	400.343.956,88	21/11/2018
10.314.720.766/2018-61	Decisão da DRJ pelo provimento integral da impugnação	40.780.642,81	441.124.599,69	19/06/2019
13.502-724.375/2019-78	Foi lançado o AC 2015, mas não foram compensados PF de anos anteriores.	nihil	441.124.599,69	12/12/2019
13502-722.341/2020-82	A autoridade compensou, no AC 2015, prejuízos acumulados.	(5.833.036,91)	435.291.562,78	22/07/2020
13502-722.341/2020-82	Decisão da DRJ que recompõe o prejuízo acumulado compensado pelo contribuinte.	(119.522.375,90)	315.769.186,88	20/05/2021

Nada obstante, verificamos que após o lançamento realizado no presente processo administrativo, mais precisamente em 18/12/2020, mais um foi feito pela autoridade fiscal para o ano calendário de 2014 e que está formalizado nos autos do processo administrativo nº 15588.720283/2020-85.

Neste processo, a autoridade lançou o valor tributável de R\$ 225.490.086,69 para 2014, sem compensar qualquer valor de prejuízo do período, uma vez que adotou os paradigmas dos lançamentos efetuados no presente processo e no processo 13502.722.341/2020-82.

Pois bem, diante da constatação que ora fazemos de que o contribuinte ainda possuía R\$ 315.769.186,88 de prejuízos para o ano-calendário de 2014, os R\$ 225.490.086,69 seriam integralmente consumidos naquele feito.

Com não foram, poderiam então os R\$ 315.769.186,88 ser considerados como prejuízos acumulados para o ano de 2014 e utilizados para compensação nos períodos posteriores (2015, por exemplo)?

Nesse caso, entendemos que não. A compensação do prejuízo do próprio ano não é uma faculdade, mas sim a quantificação da base de incidência daquele período. Não há lógica em se utilizar prejuízos acumulados de 2014, de um lado, e se cobrar crédito tributário relativo ao mesmo ano, de outro.

Desse modo, o prejuízo fiscal acumulado de 2014 passível de ser compensado com os valores lançados no presente feito é de R\$ 90.279.100,09 (R\$ 315.769.186,88 - R\$ 225.490.086,69).

Uma vez que o valor tributável lançado em 2015 foi de R\$ 490.481.928,00, o limite de compensação para este ano correspondeu a R\$ 147.144.578,40.

Desse modo, dou provimento para que o valor de R\$ 90.279.100,09, relativo a prejuízos fiscais acumulados, seja compensado com o valor tributável do ano de 2015.

Com relação à CSLL, a questão é similar.

No ano calendário de 2014, o contribuinte apurou base negativa de CSLL no valor de R\$ 485.190.452,86. Este valor é incontroverso, uma vez que é o apontado pela defesa e consta do termo de verificação fiscal.

Nos autos do processo administrativo 13896.722669/2017-17, em 14/12/2017, a autoridade fiscal compensou com o valor da autuação o montante de R\$ 24.224.779,93 da base negativa do período. Assim, a base negativa do ano-calendário de 2014 foi reduzida para R\$ 460.965.672,93. A DRJ, em 24/09/2018, manteve a autuação, em relação a qual há recurso pendente de julgamento ao CARF.

Nos autos do processo administrativo 10314.720766/2018-61, em 24/09/2018, a autoridade fiscal compensou com o valor da autuação o montante de R\$ 40.862.111,67 da base negativa do período. Nada obstante, em 19/06/2019, a DRJ deu provimento integral à impugnação. O base negativa de 2014 manteve-se assim em R\$ 460.965.672,93.

Nos autos do processo administrativo 13502.724375/2019-78, foram lançados valores para o ano-calendário de 2015, mas a autoridade fiscal não promoveu qualquer compensação de bases negativas de período anterior. Mais uma vez, a base negativa acumulada de 2015 manteve-se em R\$ 460.965.672,93.

Já nos autos do processo administrativo 13502.722341/2020-82, a autoridade autuou o ano-calendário de 2015 e 2016. Para 2015, compensou bases negativas acumuladas no valor de R\$ 28.593.237,32; para 2016, glosou bases negativas acumuladas que o próprio contribuinte havia compensado no valor de R\$ 115.902.661,84. A decisão, na data de hoje proferida, manteve a compensação dos R\$ 28.593.237,32, mas restabeleceu a compensação de R\$ 115.902.661,84 efetuada pelo contribuinte. Desse modo, a base negativa acumulada de 2014 passou a ser de R\$ 316.469.773,77.

Cumpri-nos destacar que a análise da base negativa do ano-calendário de 2015 não guarda maiores complexidades e foi integralmente utilizada e, portanto, consumida nos autos do processo administrativo 13502.722341/2020-82.

Ademais, valem, para as bases negativas da CSLL, os mesmos fundamentos relativos aos prejuízos fiscais no que se refere à alegação do contribuinte de que teria direito ao aproveitamento dos valores utilizados noutros autos de infração, em razão de estarem com a exigibilidade suspensa.

Superada, assim, essa alegação, repisamos que, pela análise até aqui empreendida, o contribuinte teria bases negativas acumuladas relativamente ao ano-calendário de 2014 no valor de R\$ 316.469.773,77, conforme demonstrativo abaixo:

Processo	Histórico	Valor	Saldo	Data
ECF	Valor original da BNC	485.190.452,86	485.190.452,86	29/09/2017
13.896-722.669/2017-17	Valor compensado no auto de infração	(24.224.779,93)	460.965.672,93	14/12/2017
13.896-722.669/2017-17	Decisão da DRJ (não alterou - negado provimento)	nihil	460.965.672,93	24/09/2018
10.314.720.766/2018-61	Valor compensado no auto de infração	(40.862.111,67)	420.103.561,26	21/11/2018
10.314.720.766/2018-61	Decisão da DRJ pelo provimento integral da impugnação	40.862.111,67	460.965.672,93	19/06/2019
13.502-724.375/2019-78	Foi lançado o AC 2015, mas não foram compensadas BCN de anos anteriores.	nihil	460.965.672,93	12/12/2019
13502-722.341/2020-82	A autoridade compensou, no AC 2015, bases negativas acumuladas.	(28.593.237,32)	432.372.435,61	22/07/2020
13502-722.341/2020-82	Decisão da DRJ que recompõe o prejuízo acumulado compensado pelo contribuinte.	(115.902.661,84)	316.469.773,77	20/05/2021

De igual modo ao IRPJ, verificamos que, após o lançamento realizado no presente processo administrativo, mais precisamente em 18/12/2020, mais um foi feito pela autoridade fiscal para o ano calendário de 2014 e que está formalizado nos autos do processo administrativo nº 15588.720283/2020-85.

Neste processo, a autoridade lançou o valor tributável de R\$ 225.490.086,69 para 2014, sem compensar qualquer valor de base negativa do período, uma vez que adotou os paradigmas dos lançamentos efetuados no presente processo e no processo 13502.722.341/2020-82.

Assim, pelas mesmas razões adotadas para o IRPJ, entendemos que o contribuinte faz jus a base de cálculo negativa de R\$ 90.979.687,08 (R\$ 316.469.773,77 - R\$ 225.490.086,69).

Uma vez que o valor tributável lançado em 2015 foi de R\$ 490.481.928,00, o limite de compensação para este ano correspondeu a R\$ 147.144.578,40.

Desse modo, dou provimento para que o valor de R\$ 90.979.687,08, relativo a bases de cálculo negativas acumuladas, seja compensado com o valor tributável do ano de 2015.

Cálculo dos juros

Por fim, a defesa questiona o cálculo dos juros. No seu entender, uma vez que o termo final do prazo para pagamento do IRPJ e da CSLL é 31 de março de 2016 e de 2017, a taxa só poderia ser acumulada a partir de abril de cada um desses anos.

Pois bem, conforme já discurremos anteriormente, de fato, o prazo para pagar o valor do ajuste anual é o último dia útil de março do ano subsequente ao da apuração, conforme art. 6º, § 1º, da Lei nº 9.430/96. Nada obstante, a acumulação dos juros segue a regra prevista no § 2º do mesmo artigo, segundo o qual devem ser acumulados já a partir de fevereiro. Abaixo, transcrevemos os referidos dispositivos:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

*§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, **a partir de 1º de fevereiro** até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (nosso negrito)*

Dessa forma, não merece acolhida o pedido formulado pela defesa em relação ao cálculo dos juros.

Liquidação do acórdão

Para o ano-calendário de 2015, o valor apurado de base de cálculo, tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL, foi de R\$ 490.481.928,00. Esse valor deve ser compensado com prejuízo acumulado relativo ao ano-calendário de 2014, no valor de R\$ 90.279.100,09 e com a base de cálculo negativa de CSLL no valor de R\$ 90.979.687,08.

Dessa forma, do valor do crédito tributário originário de IRPJ para o AC 2015, no valor de R\$ 122.620.482,00, deve ser exonerado o valor de R\$ 22.569.775,02 (R\$ 90.279.100,09 x 25%, uma vez que este valor se submeteu ao adicional), com as repercussões pertinentes sobre os acréscimos legais, ou seja, multa e juros; mantendo-se o crédito remanescente de R\$ 100.050.706,98 (R\$ 122.620.482,00 - R\$ 22.569.775,02).

Similarmente, do valor do crédito tributário originário de CSLL para o AC 2015, no valor de R\$ 44.143.373,52, deve ser exonerado o valor de R\$ 8.188.171,84 (R\$ 90.979.687,08 x 9%, uma vez que este valor se submeteu ao adicional), com as repercussões pertinentes sobre os acréscimos legais, ou seja, multa e juros; mantendo-se o crédito remanescente de R\$ 35.955.201,68 (R\$ 44.143.373,52 - R\$ 8.188.171,84).

Já para o ano-calendário de 2016, foi reconhecido na decisão o direito de dedução do pagamento realizado no exterior no valor de 614.568,00 euros, o qual, convertido em reais com o câmbio de 31/12/2016 (3,4384), resulta o valor de R\$ 2.113.130,61. Assim, o crédito tributário originário de IRPJ para o AC 2016 deve ser reduzido de R\$ 202.172.451,02 para R\$ 200.059.320,41, com as repercussões pertinentes sobre os acréscimos legais, ou seja, multa e juros.

Conclusão

Em face do exposto, voto por dar provimento parcial à impugnação com o fito de: (i) exonerar, para o ano-calendário de 2015, o valor originário de crédito tributário de IRPJ em R\$ 22.569.775,02, mantendo-se o valor originário remanescente de R\$ 100.050.706,98; (ii) exonerar, para o ano-calendário de 2015, o valor originário de crédito tributário de CSLL em R\$ 8.188.171,84, mantendo-se o valor originário remanescente de R\$ 35.955.201,68; (iii) exonerar, para o ano-calendário de 2016, o valor originário de crédito tributário de IRPJ em R\$ 2.113.130,61, mantendo-se o valor originário remanescente de R\$ 200.059.320,41; (iv) manter, para o ano-calendário de 2016, integralmente o valor lançado a título de CSLL. Os valores originais exonerados devem repercutir sobre os acréscimos legais (multas e juros).

A recorrente alega que o seguinte quesito de sua Impugnação não foi apreciado pela DRJ:

Os comentários da OCDE elencados como fundamento da autuação se referem a uma pretensa compatibilidade entre as chamadas regras "CFC's" (Controlled Foreign Company provisions) e o artigo 7º dos Tratados. No entanto, a Lei nº 12.973/2014 (art. 76 e ss - base do lançamento) não é espécie de "regra CFC", logo tais comentários não são a ela aplicáveis.

Mas, não há a omissão apontada. Isto porque está obrigada a primeira Instância a se pronunciar sobre o mérito da autuação, sem estar condicionada a referir-se a cada afirmação constante no recurso, principalmente quando tratar-se de argumento incapaz de infirmar a conclusão adotada. Neste sentido, exemplificadamente, a decisão a seguir resumida:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. HIPÓTESE DE NÃO CABIMENTO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Mesmo após a vigência do CPC/2015, **não cabem embargos de declaração contra decisão que não se pronuncie tão somente sobre argumento incapaz de infirmar a conclusão adotada.** Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC/2015, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade ou eliminar contradição existente no julgado. **O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.** A prescrição trazida pelo inciso IV do § 1º do art. 489 do CPC/2015 ["§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador"] veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo STJ, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão.

EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016. Primeira Seção.

No caso aqui apreciado, a DRJ confirmou a tributação por entender-se vinculado à vigência da norma aplicada (Lei nº 12.973/2014 ou MP 2.158), cuja apreciação da legalidade cabe ao Judiciário (STF), nos seguintes termos do Acórdão Recorrido:

Nada obstante, não precisamos nem sequer nos apoiar nas particularidades do caso para concluir pela **legalidade** do lançamento. Diferentemente do asseverado pela impugnante de que a jurisprudência judicial e a administrativa seriam pacíficas no sentido que defende, o STF, como já apontamos, nem sequer enfrentou o tema, **o qual é da sua alçada**, e o CARF tem diversos julgados no sentido oposto, inclusive alguns relativos ao Tratado Brasil-Holanda. Cito, a título exemplificativo, o AC 1401-002.834, de 15/08/2018 (...). *Destaquei.*

A transcrição das razões do acórdão citado deixam clara a opção de se prestigiar a norma editada:

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

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

Inobstante a irresignação das empresas atingidas por esta tributação e, ainda, diante de seus robustos argumentos, havemos de esclarecer que esta imposição normativa aplicada às empresas nacionais que possuem coligadas ou controladas no exterior, não foi imposta pelo fisco como agente legislativo.

Em verdade estamos diante de uma opção tributária exercida pelo legislador pátrio. Simples assim. *(Destaquei).*

De qualquer forma, a fundamentação trazida no acórdão referido ressalta o caráter lateral da discussão - se a Lei em questão (Lei nº 12.973/2014) é norma CFC, ou não - e o que é norma CFC, clamando mais uma vez pela importância de se prestigiar a opção legislativa brasileira:

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

A recorrente alega que um segundo quesito de sua Impugnação não teria sido apreciado pela DRJ:

O art. 87, § 7º da Lei nº 12.973/2014 - base para a autuação -, não se aplica à situação da Braskem. Em 31 de dezembro 2015 e 2016, os resultados da Braskem Netherlands já haviam sido tributados na Holanda e o respectivo imposto contabilizado na escrita da controlada como despesa.

O que se constata é uma irresignação quanto ao decidido. Ou seja, a Recorrente não concorda com a conclusão da Decisão Recorrida. Mas, não se trata de omissão. Isto porque entende a DRJ, contrariamente ao Recorrente, que o § 7º da Lei nº 12.973/2014 aplica-se à situação da Braskem, devendo ser interpretado em consonância com o prescrito no art. 6º, § 1º,

da Lei 9.430/96, que prescreve que o ajuste do IRPJ deve ser pago, em quota única, até o último dia útil de março do ano seguinte. Assim dispôs a DRJ:

No entanto, entendeu a autoridade, com base no § 7º, art. 87 da Lei nº 12.973/2014, que os pagamentos só poderiam ser deduzidos caso realizados até o 31/12 do ano relativo à apuração do lucro tributável no Brasil.

Desse modo, nenhum dos pagamentos foi utilizado para deduzir o imposto apurado para o ano-calendário de 2015 e apenas o pagamento realizado em 25/11/2016 foi utilizado para deduzir o imposto apurado para o ano-calendário de 2016.

Por seu turno, a defesa entende que o § 7º, art. 87 da Lei nº 12.973/2014 lhe conferiu a faculdade de utilizar os pagamentos para períodos posteriores e não um marco temporal obrigatório de não aproveitamento.

Argumento similar foi apresentado pela defesa nos autos do processo administrativo nº 13502-722341/2020-82. Lá, contudo, não chegou a defender a inexistência de prazo, mas sim a apontar que os pagamentos foram realizados antes da apresentação da ECF. Aqui, como extrapolam também esse marco temporal, asseverou a inexistência de qualquer prazo para o aproveitamento dos pagamentos.

Já havia apontado, no processo 13502-722341/2020-82, a casuística da linha de defesa que adequa a sua interpretação às particularidades do seu caso apenas para atender aos seus interesses. No presente processo, isso fica ainda mais claro.

Pois bem, o imposto pago no exterior pode ser deduzido para fins de determinação do imposto (e da CSLL) devidos no Brasil. Ora, o contribuinte não tem o dever de apurar e pagar o IRPJ (e a CSLL) antes do encerramento do ano-calendário e nem no dia imediatamente posterior (primeiro de janeiro do ano seguinte).

Nos termos do art. 6º, § 1º, da Lei 9.430/96, o ajuste do IRPJ deve ser pago, em quota única, até o último dia útil de março do ano seguinte. Assim, sua apuração, em que se inclui a dedução de imposto pago no exterior, deve ser concretamente exercida até essa data. Há uma impossibilidade fático-jurídica dessa dedução para valores pagos posteriormente a esse dia.

Dessa sorte, os três valores não podem ser deduzidos do imposto devido relativamente ao ano-calendário de 2015. Já os pagamentos realizados em 25/11/2016 e 24/02/2017 podem ser deduzidos do imposto devido relativamente ao ano-calendário de 2016. O primeiro valor de 4.141.538,00 euros já foi deduzido pela própria autoridade fiscal na confecção do auto de infração.

Assim, cumpre-nos dar provimento à impugnação para deduzir o segundo valor (614.568,00 euros) realizado em 24/02/2017 para fins de deduzir o IRPJ apurado para o ano-calendário de 2016.

Aduz ainda a Recorrente a pretensão de dedução, dos valores lançados de ofício, de tributos que teriam sido recolhidos na Holanda nos seguintes termos:

Por fim, caso a interpretação da d. auditoria sobre a aplicação do art. 87, § 7º da Lei nº 12.973/2014 seja acolhida - o que também se considera em remota hipótese -, a Recorrente requer seja considerado na dedução dos tributos lançados no ano de 2016, os tributos recolhidos no exterior referentes ao lucro apurado pela Braskem Netherlands no ano de 2014, no valor de € 601.135,00, considerando que esses recolhimentos ocorreram no ano de 2016 (vide comprovantes apostilados de recolhimento do tributo - fl. 12.874).

5.4 - Válida consideração do imposto pago no exterior relativo ao ano-calendário de 2016

Especificamente em relação ao montante de € 6.543.496,00, pago pela Braskem Netherlands a título de imposto sobre a renda atrelado aos lucros auferidos em 2016, a d. auditoria desconsiderou integralmente a dedução desse valor dos tributos lançados, tendo alegado que a Recorrente "não apresentou a avaliação final realizada pelo fisco holandês" com a validação do pagamento (fls. 67 do TVF).

(...)

Sobre o tema, a r. decisão registra o seguinte:

- O § 9º, art. 87, da Lei nº 12.973/2014 assim dispõe: § 9º Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda pago no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. (...) ...vale dizer, os pagamentos só podem ser comprovados por meio dessas duas alternativas." (fls. 13665) ; - "...a lei nº 12.973/2014, ao empregar o vocábulo “pagamento” sem qualquer predicação, não deve ser interpretada como apta a abarcar toda sorte de valores entregues às autoridades fazendárias estrangeiras, mas destituídos da sua natureza definitiva, como “antecipados”, “provisórios”, “transitórios” e congêneres." (fls. 13666).

(...)

Em primeiro lugar, diferentemente do quanto arguido pela DRJ08, as opções de consularização e apostilamento não configuram as únicas duas alternativas para comprovação do imposto estrangeiro. Na Lei nº 9.430/1996 (art. 16, § 2º, II), há ainda opção da comprovação desse crédito por meio da apresentação (i) dos documentos de arrecadação do imposto estrangeiro e (ii) de evidência de tributação do lucro pelo país de origem. No presente caso a Recorrente apresentou os documentos de arrecadação, bem como é fato incontroverso que os lucros da Braskem Netherlands são tributados na Holanda. No entanto, para que não restem dúvidas quanto a regularidade do imposto estrangeiro, a Recorrente apresenta os documentos comprobatórios do imposto apostilado referente ao lucro apurado no ano de 2016 pela controlada estrangeira (Doc. 04).

Com relação ao pagamento do valor de 601.135,00 euros, que referir-se-ia ao lucro apurado pela Braskem Netherlands no ano de 2014, a Recorrente repete a juntada de comprovantes apostilados de recolhimento do tributo. Mas, não aborda as razões do indeferimento do mesmo pedido à DRJ, nos termos daquela decisão:

Pois bem, esse pagamento não pode ser deduzido dos valores lançados para os anos-calendário de 2015 e 2016 por dois motivos. Primeiro, apesar de comprovado o pagamento pela documentação apresentada, para possibilitar a dedução desse valor, o contribuinte teria que comprovar também, nos termos do caput do art. 87 da Lei nº 12.973/2014, que é relativo a "parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controlada no Brasil", comprovação esta da qual não se desincumbiu. Segundo, mesmo que tivesse comprovado o oferecimento de parcelas positivas relativas ao ano de 2014, o pagamento foi realizado apenas em abril de 2017. Dessa sorte, não pode ser deduzido da tributação nacional para os anos-calendário de 2015 e 2016, pois estas só comportam deduções de pagamentos realizados até o último dia útil de março, respectivamente, de 2016 e 2017, conforme já discorremos anteriormente.

O montante de € 6.543.496,00, que teria sido pago pela Braskem Netherlands a título de imposto sobre a renda atrelado aos lucros auferidos em 2016, resulta da seguinte composição:

Data de pgto	Lucro tributável - Fisco Holandês (US\$)	Lucro Tributável - Fisco Holandês (Euro)	A pagar Imposto bruto (acumulado) Euro	Juros cobrados - Euro	Total imposto pago c/ juros (Euro)	Total imposto pago s/ juros (Euro) - (a)	Taxa conversão Euro x Real (31/12/16 ou 31/12/18) - (b)	Total imposto pago s/ juros (Reais) c = (a*b)
28/12/16	10.632.194,00	9.525.348,48	2.371.336,00	0,00	2.371.336,00	2.371.336,00	3,4384	8.153.601,70
24/03/18	29.015.780,00	26.213.551,16	6.543.387,00	244.760,00	4.416.811,00	4.172.051,00	4,4390	18.519.734,39
02/06/18	29.016.261,00	26.213.985,71	6.543.496,00	8,00	117,00	109,00	4,4390	483,85

Assim dispôs a DRJ:

A autoridade não desconsiderou (sic) esses supostos pagamentos por duas razões: (i) ausência de prova de que foram pagos em caráter definitivo, uma vez que foram apresentados autos de cobrança provisória e liquidações bancárias e (ii) ausência de reconhecimento dos documentos de liquidação pelo Consulado brasileiro ou apostilamento.

Afasta-se aqui estas razões de desconsideração (e-fl. 13664): (i) *ausência de prova de que foram pagos em caráter definitivo*, uma vez que foram apresentados autos de cobrança e liquidações bancárias e (ii) *ausência de reconhecimento dos documentos de liquidação pelo Consulado brasileiro ou apostilamento*, tendo-se em vista a apresentação do apostilamento. Explico.

A respeito, decidiu a DRJ que a lei nº 12.973/2014, ao empregar o vocábulo “pagamento” sem qualquer predicação, não deve ser interpretada como apta a abarcar toda sorte de valores entregues às autoridades fazendárias estrangeiras, mas destituídos da sua natureza definitiva, como “antecipados”, “provisórios”, “transitórios” e congêneres. Mas, a Recorrente anexa os documentos comprobatórios dos pagamentos do imposto e apostilados, referente ao lucro apurado no ano de 2016 pela controlada estrangeira (“Doc. 04”, e-fls. 13872 e ss).

Ademais, o documento anexado afasta a convicção de que se tratou de tributação diferida, e que em 26 de abril de 2019 (data do documento) o imposto devido (não encontrava-se quitado, já que há transcrição que atesta a impossibilidade de contestação do pagamento (e-fls. 13880 e ss).

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, por dar provimento parcial para (i) dar-lhe provimento para reconhecer os pagamentos atrelados aos lucros auferidos em 2016 no montante de € 6.543.496,00, e (ii) em negar-lhe provimento quando às demais contestações.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

Fl. 73 do Acórdão n.º 1301-006.861 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15588.720123/2020-36