



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720429/2018-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.569 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2022
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014

LUCROS NO EXTERIOR. NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO. PREVALÊNCIA DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. TRATADO BRASIL-HOLANDA.

O Supremo Tribunal Federal declarou como constitucional a tributação de controladas no exterior, nos termos preconizados pelo artigo 74 da MP 2.158/2001. Porém, os tratados integram o ordenamento jurídico pátrio; e, no caso de conflito entre o disposto em norma interna e um Tratado Internacional, tendo em vista o critério da especialidade, deverá prevalecer o disposto no Tratado. Nesse aspecto, o art. 7ª da convenção comporta norma objetiva, que impede a incidência tributária no país da fonte, a menos que reste demonstrada a configuração de um estabelecimento permanente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2013, 2014

LUCROS NO EXTERIOR. NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO. PREVALÊNCIA DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. TRATADO BRASIL-HOLANDA.

O Supremo Tribunal Federal declarou como constitucional a tributação de controladas no exterior, nos termos preconizados pelo artigo 74 da MP 2.158/2001. Porém, os tratados integram o ordenamento jurídico pátrio; e, no caso de conflito entre o disposto em norma interna e um Tratado Internacional, tendo em vista o critério da especialidade, deverá prevalecer o disposto no Tratado. Nesse aspecto, o art. 7ª da convenção comporta norma objetiva, que impede a incidência tributária no país da fonte, a menos que reste demonstrada a configuração de um estabelecimento permanente. A Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) inclui-se no escopo dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil e, por esse motivo, aplica-se sobre ela o mesmo entendimento acima expressado, com fundamento no disposto no art. 11 da Lei 13.202/2015 e no art. 106, I, do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento ao recurso voluntário, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate na votação do julgamento. Votaram pelo provimento do recurso os Conselheiros Jeferson Teodorovicz e Fredy José Gomes de Albuquerque e as Conselheiras Viviani Aparecida Bacchmi e Thais de Laurentiis Galkowicz. Votaram por negar provimento ao recurso os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior, Wilson Kazumi Nakayama, Sérgio Magalhães Lima e Neudson Cavalcante Albuquerque. O Conselheiro Jeferson Teodorovicz foi designado para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque e Fredy José Gomes de Albuquerque manifestaram interesse em apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais De Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes aos anos-calendário 2013 e 2014, no montante total de R\$ 2.888.531.683,98, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%, em razão de lucros auferidos por controlada no exterior (Holanda) não adicionado ao lucro líquido.

2. A ação fiscal concentrou-se na tributação dos lucros auferidos pela Petrobrás em 2013 e 2014, por meio de sua controlada direta (100% de participação no capital social) no exterior (Petrobrás Netherlands B.V - PNBV), com sede em Rotterdam, na Holanda, os quais não foram adicionados ao lucro líquido para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL.

3. A autoridade fiscal apontou como fundamento para o lançamento o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, ao argumento de que a norma tributa o lucro da Petrobras (Brasil) e não o lucro da PNBV (Holanda), o que não viola o tratado internacional celebrado entre o Brasil e a Holanda previsto no Decreto nº 355/1991.

4. A seguir trechos do Termo de Verificação Fiscal em que a autoridade fiscal

detalha os motivos da autuação, conforme narrado na decisão recorrida (e-fls. 2456 -2601):

I. Do histórico da legislação referente à tributação em bases universais

- o artigo 25 da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995, introduziu o regime de tributação em bases universais para as pessoas jurídicas, por força do qual os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior passaram a ser computados na determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano;
- posteriormente, o art. 1.º, *caput*, da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, determinou que os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas seriam adicionados ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, no período correspondente ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que tivessem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil; nos termos do § 1.º do referido artigo, os lucros auferidos no exterior por meio de coligadas e controladas só eram considerados disponibilizados para a investidora no Brasil no **momento do respectivo pagamento ou crédito em conta** representativa de obrigação da empresa no exterior (regime de caixa);
- a partir do ano-calendário de 2002, passou a vigorar a Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001, que dispôs, em seu artigo 74, que os lucros auferidos a partir daquele ano deveriam ser tributados **na data do balanço levantado pela controlada** (regime de competência);
- a edição da referida Medida Provisória foi precedida, no mesmo ano, de alteração no art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), que trata do fato gerador do imposto de renda - a Lei Complementar n.º 104, de 10/01/2001, incluiu dois parágrafos no artigo em questão, dispondo que “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (§ 1.º) e que “na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo” (§ 2.º);
- nos termos do § 2.º, do art. 43, do CTN, a definição do momento da disponibilização do lucro auferido no exterior foi remetida à lei ordinária, vindo a ser tratada na Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, já citada;
- Observe-se que estes dispositivos (art. 43, §2º do CTN e art. 74 da MP n.º 2158-35/2001) foram objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.588, em razão da qual o Plenário do Supremo Tribunal Federal:
 - a) Determinou a aplicabilidade do art. 74 da MP n.º 2158-35 às empresas nacionais controladas de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidas de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei), caso da Braspetro Oil Company, com sede nas Ilhas Cayman, relacionada no inciso XV do artigo 1.º da IN RFB n.º 1.037/2010;
 - b) Silenciou quanto à aplicabilidade do art. 74 da MP n.º 2158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países que não sejam paraísos fiscais, caso da Petrobrás Netherlands B. V. com sede em Rotterdam, na Holanda. Desta forma, pelo Princípio da Presunção de Constitucionalidade das Leis, plenamente aplicável o dispositivo em comento a esta controlada da fiscalizada;

- Vale observar que toda a legislação que trata da Tributação em Bases Universais e determina a tributação dos lucros auferidos por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil por intermédio de controladas no exterior, não diferencia o controle em direto e indireto (art. 243, § 2º, Lei nº 6.404/1976). E isto por um motivo muito simples: seja o controle direto ou indireto, ocorre o fato gerador do Imposto de Renda, qual seja, a aquisição da disponibilidade jurídica sobre a renda;
- Onde o legislador não diferencia, não cabe ao intérprete diferenciar;
- Atualmente, a Tributação de Lucros no Exterior encontra-se regulamentada pela IN SRF nº 213/2002;
- Pela respectiva legislação, verifica-se que podem ser tributados os lucros auferidos no exterior por controladas, sejam diretas ou indiretas, devendo, ademais, ser consolidadas nestas os lucros auferidos por meio de outras pessoas jurídicas estrangeiras nas quais as mesmas detenham participação e que não se enquadrem no conceito de coligação ou controle (direto ou indireto);
- Para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foi considerado o lucro auferido pelas controladas no exterior segundo as normas comerciais/contábeis estrangeiras e antes do imposto sobre a renda no país de origem, conforme determina o artigo 1º, § 7º combinado com o artigo 4º, § 1º e ainda o art. 6º, caput, todos da IN SRF nº 213/2002;
- O lucro auferido no exterior por meio de controladas a ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL é aquele determinado segundo as normas comerciais/contábeis do país onde se situa a controlada, e antes da incidência do imposto de renda sobre a renda no país de origem;
- Tanto é assim que este lucro somente pode ser compensado com eventual prejuízo segundo as normas do país onde se situa a controlada (art. 4º, § 1º, IN 213/2002);
- Por sua vez, o art. 6º, § 3º da mesma IN determina que a conversão do lucro apurado na moeda e conforme as normas comerciais do país de origem da controlada seja convertido em reais pela taxa de câmbio para a venda fixada pelo Banco Central do Brasil na data do encerramento do período de apuração relativo às demonstrações financeiras em que tenha sido apurado o lucro;
- Quando da conversão das demonstrações financeiras em moeda nacional, poderá haver uma reclassificação das contas contábeis da pessoa jurídica estrangeira (que seguem a legislação comercial/contábil de seu país) a fim de que se adequem às normas da legislação comercial brasileira (artigo 6º, § 2º da IN SRF nº 213/2002);
- Note-se que o que ocorre aqui é uma simples reclassificação de contas contábeis para fins de apresentação da demonstração financeira conforme a legislação comercial brasileira, sendo que o lucro apurado no exterior é um só, e segue as normas comerciais/contábeis do país de origem;
- Nesse sentido, as demonstrações financeiras da controlada no exterior devem ser elaboradas segundo as normas da legislação comercial/contábil do país de seu

domicílio, cabendo apenas ajustes de reclassificação de contas para fins de determinação do resultado;

- É, portanto, o lucro auferido pela fiscalizada, por meio de suas controladas diretas e indiretas no exterior, adicionado de ofício a seu lucro líquido apurado em 31/12/2013 e 31/12/2014 e em relação ao qual não deve ser efetuado nenhum ajuste para expurgos de receitas ou despesas, em virtude de diferenças de critérios contábeis ou outras correções, ou mesmo conversões mensais em dólares americanos para posterior conversão em reais ao final do ano;

- Na hipótese de surgirem quaisquer alegações sobre a possibilidade das convenções para evitar a bitributação firmadas entre o Brasil e quaisquer países, não permitirem a tributação, no Brasil, dos lucros auferidos pela PETROBRAS por meio de suas controladas diretas e indiretas no exterior, a Solução de Consulta Interna nº 18/2013 veio para esclarecer **a inexistência de conflito entre o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e os tratados internacionais celebrados pelo Brasil com a finalidade de evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda.**

II – Tributação de Lucros Auferidos no Exterior e o Método da Equivalência Patrimonial

- É importante esclarecer que, para fins de Tributação em Bases Universais, há uma forte diferença entre o que são lucros auferidos no exterior por meio de controladas ou coligadas e o que é resultado completo da avaliação de investimento relevantes em empresas coligadas e controladas no exterior pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP);

- Os lucros auferidos pela controlada ou coligada no exterior de que tratam os arts. 25 da Lei nº 9.249/1995 e art. 1º da Lei nº 9.532/1997 são simplesmente aqueles apurados nas demonstrações financeiras da investida, de acordo com as normas contábeis/comerciais do país de origem e convertidos em moeda nacional pela taxa do dia da demonstração financeira da investida;

- Já o resultado completo do MEP envolve, além dos lucros, outros tipos de receitas e despesas. A Instrução CVM nº 247/1996 segrega bem os diversos tipos de receitas e despesas, aclarando que o método engloba valores decorrentes de eventos distintos: lucros ou prejuízos, variações cambiais, variações nos percentuais de participação e reavaliações de ativos;

- Nesse sentido, embora as pessoas jurídicas estejam obrigadas a efetuar o MEP, a legislação do Imposto de Renda exclui da tributação a contrapartida de tais ajustes;

- E, com a edição da Lei nº 9.249/1995, o resultado da avaliação de investimentos pelo Método de Equivalência Patrimonial continuou a ter o mesmo tratamento, sendo expressamente ressalvado pela lei que isso não acarretaria prejuízo à tributação dos lucros auferidos no exterior;

- Determinou a lei que as únicas parcelas do MEP que deveriam compor a base de cálculo do Imposto sobre a Renda no Brasil seriam os lucros auferidos por meio de coligadas e controladas no exterior, com conversão em 31 de dezembro, mas isto por meio de uma adição específica ao lucro líquido;

- Qualquer resultado decorrente da aplicação do MEP seja positivo ou negativo deveria ter seu efeito tributário anulado, respectivamente, por uma exclusão ou

adição, o que, de forma alguma, prejudicaria a adição específica em razão de lucros auferidos por meio de coligadas ou controladas no exterior;

- Por oportuno, cumpre lembrar que a possibilidade de receitas e despesas financeiras de variações cambiais de investimentos no exterior compõem o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL foi eliminada com a seguinte mensagem de veto do Presidente da República ao artigo 46 da Lei n.º 10.833/2003:

Art. 46 (VETADO)

"Art. 46. A variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial é considerada receita ou despesa financeira, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL relativos ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano-calendário."

Razão do veto

"Não obstante tratar-se de norma de interesse da administração tributária, a falta de disposição expressa para sua entrada em vigor certamente provocará diversas demandas judiciais, patrocinadas pelos contribuintes, para que seus efeitos alcancem o ano-calendário de 2003, quando se registrou variação cambial negativa de, aproximadamente, quinze por cento, o que representaria despesa dedutível para as pessoas jurídicas com controladas ou coligadas no exterior, provocando, assim, perda de arrecadação, para o ano de 2004, de significativa monta, comprometendo o equilíbrio fiscal."

- Nova tentativa de fazer com que a variação cambial compusesse o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL veio com o art. 9º da MP 232/2004, que, entretanto, foi logo após revogado pela MP 243/2004, não tendo sido, portanto, incluído na conversão daquela primeira MP (232/2004) na Lei n.º 11.119/2005;
- Portanto, em resumo, a tributação no Brasil deve incidir apenas sobre os lucros da controlada ou coligada no exterior com a taxa de conversão da data da demonstração financeira da investida em que forem apurados, não se levando em conta a contrapartida de variações cambiais e outros ajustes decorrentes do MEP;

III – Da Compensação do Imposto de Renda Pago no Exterior

- O valor a ser adicionado para a determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL corresponde ao lucro líquido contábil do período apurado pela controlada ou coligada no exterior;
- Quanto ao imposto sobre a renda pago no exterior, cumpre esclarecer que nos termos da Lei n.º 9.249/1995, artigo 26, caput, e § 3º, o contribuinte pode compensá-lo proporcionalmente ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil, após a adição dos lucros auferidos no exterior e com a devida taxa de câmbio para venda da data em que foi pago;
- A IN SRF n.º 213/2002, artigos 14 e 15, detalha o procedimento para a compensação do imposto sobre a renda pago no exterior com o imposto sobre a renda a ser pago no Brasil, após a adição dos lucros auferidos no exterior;

IV – Da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

- Da mesma forma que há incidência de IRPJ, também há a exigência da CSLL;

- Importa ressaltar que a Convenção Brasil/Holanda e a Convenção Brasil/Portugal não trazem quaisquer tratativas quanto à CSLL, em que pese já ter sido instituída desde 1988, podendo ter sido objeto de negociação;
- Aliás o artigo 2º das referidas Convenções mencionam que elas se aplicarão somente a impostos de natureza idêntica ou substancialmente análoga que forem estabelecidos após a data de assinatura das mesmas, seja em adição ao imposto federal sobre a renda no Brasil, seja em sua substituição. Ora, a CSLL não é imposto, e foi instituída antes das assinaturas das citadas Convenções;
- Ademais, os mesmos artigos 2º mencionam que as autoridades competentes do Brasil e Holanda e do Brasil e Portugal se notificarão mutuamente sobre quaisquer modificações significativas que venham a ocorrer em suas respectivas legislações tributárias. Desta forma, esta notificação deve ser considerada como requisito para se considerar novo tributo como também abrangido pelo tratado e, na falta de notícia ou prova de que tenha ocorrido notificação do Brasil a Holanda, a CSLL não está abrangida na citada Convenção para evitar a Dupla Tributação;
- Cabe observar ainda que, após a instituição da CSLL, o Brasil assinou dez outros acordos bilaterais com outros dez países a fim de evitar a dupla tributação pelo Imposto sobre a Renda, acordos estes que seguem o mesmo modelo padrão (modelo da OCDE) dos acordos com a Holanda e Portugal, e em nenhum deles é sequer citada a CSLL, o que indica que esta exação não está abrangida por este tipo de tratamento firmado pelo Brasil;
- O dispositivo prescreve que são aplicáveis à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mas simultaneamente determina que devam ser mantidas a base de cálculo e as alíquotas da contribuição;
- Percebe-se que o legislador ressalvou de maneira expressa que a adoção das normas de apuração e pagamento do IRPJ não poderia alterar a base de cálculo da CSLL, demonstrando a sua intenção de não a equiparar a base de cálculo daquela contribuição à do IRPJ;
- Por outro lado, adotar a interpretação de que o dispositivo teria introduzido uma identidade entre ambas as bases de cálculo levaria o comando a uma contradição interna, na medida que, ao mesmo tempo em que as equipararia, teria garantido a manutenção da base de cálculo da CSLL;
- Caso se entendesse que as normas de fixação do valor da base de cálculo do IRPJ seriam automaticamente aplicáveis à CSLL, a limitação contida no art. 58 da Lei nº 8.981/1995, dirigida à Contribuição, seria desnecessária, ante a existência de equivalente restrição para o IRPJ, anteriormente veiculada pelo art. 42 do mesmo diploma normativo;
- Destarte, as adições, exclusões e compensações e demais valores atinentes à apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda não são automaticamente computáveis na apuração da base de cálculo da CSLL, devendo existir previsão em normas específicas que tratem destas contribuições (caso dos artigos 74 e 21 da MP nº 2158/2001), o que torna esta exação não idêntica ao IRPJ;

V. Do lançamento

- O presente auto de infração se refere a valores de IRPJ e CSLL não declarados, não tributados e não exigidos por meio de processo administrativo fiscal, relativos ao ano-calendário de 2013 e 2014;
- Considerou-se para efeito de cômputo do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil (Petrobras), o lucro líquido contábil da controlada Petrobrás Netherlands B. V. (domiciliada na Holanda), apurado antes dos tributos incidentes sobre a renda, em conformidade com a demonstração do resultado do exercício apresentada no país de origem (anos-calendário 2013 e 2014);
- Com base nas informações e documentos apresentados em resposta aos termos de intimações não foi constatado imposto recolhido no exterior a ser compensado no Brasil;

[...]

- Foram adicionados ao lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo dos tributos citados, os valores correspondentes aos lucros auferidos pela Petróleo Brasileiro S/A, por meio de sua controladora direta no exterior Petrobras Netherlands B. V. no valor total de R\$ 7.108.324.532,40 no ano-calendário de 2013 e de R\$ 5.509.014.580,20 no ano-calendário de 2014.
- Fica o contribuinte intimado no ato da ciência deste auto a retificar os registros na Parte B do LALUR, ajustando o saldo de prejuízos a compensar em conformidade com o referido demonstrativo de apuração.

5. Inconformada com a autuação, a interessada apresentou impugnação cujos fundamentos foram elencados nos seguintes tópicos:

Da definição da natureza jurídica do disposto no artigo 74 da MP nº 2158- 35/01;

Impossibilidade de utilização do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 como norma antielisiva;

Improcedência da tributação dos lucros auferidos pela PNBV em face de violação do Tratado Brasil-Holanda;

Impossibilidade de tributação dos lucros em virtude do artigo 7º do Tratado Brasil-Holanda;

Impossibilidade de tributação dos lucros em virtude do alcance da expressão “pagos” prevista no artigo 10 do Tratado Brasil-Holanda;

Necessidade de correção das bases de cálculo;

Impossibilidade de aplicação da multa de 75% do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996.

6. A Turma julgadora de primeira instância entendeu que a “norma interna não conflita com os dispositivos do acordo de bitributação e preserva a competência tributária do estado onde se localiza a sociedade empresária. O contribuinte brasileiro é que está sendo tributado e não a sociedade estrangeira. O Brasil se resguardou ao seu direito de tributar o lucro auferido por sociedade aqui sediada em relação a lucros por ela obtidos no exterior”. Com efeito, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS. ARTIGO 74 DA MP 2.158/35. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. STF. REGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO PELO PAÍS DE RESIDÊNCIA DA CONTROLADA.

O artigo 74, da MP 2158/35, que fixou o momento da disponibilização dos lucros para a data do balanço em que foram apurados, foi submetido à apreciação do STF (ADI/2.588), tendo a Suprema Corte decidido que referida norma é constitucional, com efeito vinculante e eficácia erga omnes, para as controladas localizadas em países com tributação favorecida.

Com relação às controladas residentes em países com tributação regular, por não ter sido atingida a maioria de votos, entende-se pela constitucionalidade do artigo 74, da MP 2158/35, não obstante a inexistência dos citados efeitos.

TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

O entendimento da RFB, manifestado, na SCI nº 18-Cosit, é de que a aplicação do artigo 74, da MP 2.158/35, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, uma vez que (a) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros, (b) o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros, (c) a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que foram apurados (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

ALEGAÇÃO DE INCOMPATIBILIDADE ENTRE O ART. 74 DA MP 2.158-35/2001 E O ART. 7º, PARÁGRAFO 1º, DO TRATADO BRASIL-HOLANDA. INOCORRÊNCIA.

O Tratado Brasil-Holanda, a exemplo de outros acordos que adotam o texto-base da Convenção-Modelo da OCDE, estabelece, em seu Artigo 7º, Parágrafo 1º, uma cláusula de competência exclusiva em favor do Estado de residência da pessoa jurídica. De acordo com esta regra, os lucros de uma empresa só podem ser tributados no Estado onde ela está domiciliada.

A referida cláusula não limita, todavia, o direito de um Estado Contratante adotar regras de transparência fiscal em sua legislação interna, com o objetivo de tributar, na pessoa

de seus residentes, o lucro apurado por empresa domiciliada no outro Estado Contratante, na proporção da participação societária destes residentes naquela empresa. Comentários da OCDE ao Artigo 7º, Parágrafo 1º, da Convenção-Modelo.

Por revestir a natureza de uma regra de transparência fiscal, o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 não conflita com o Artigo 7º, Parágrafo 1º, do Tratado Brasil-Holanda.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE CONTROLADA NO EXTERIOR. CRITÉRIOS.

Os prejuízos apurados por uma controlada no exterior somente poderão ser compensados com os seus próprios lucros e antes de se efetivar a conversão para reais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014

CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. REGRA INAPLICÁVEL À CSLL.

Tendo a CSLL sido instituída após a celebração de determinada convenção internacional para evitar a dupla tributação da renda, a extensão das disposições de tal convenção à CSLL condiciona-se à imprescindível notificação da instituição desta contribuição às autoridades competentes dos Governos Estrangeiros envolvidos em tais tratados, porquanto as regras dos acordos internacionais devem conter previsão expressa em seu texto para serem aplicadas à CSLL.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. DECORRÊNCIA.

As regras do imposto de renda relativas à tributação dos lucros auferidos no exterior aplicam-se, também, à contribuição social sobre o lucro líquido (arts. 21 e 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

7. Em recurso voluntário a recorrente apresentou as alegações a seguir.

Força cogente e aplicação obrigatória do Tratado Brasil-Holanda contra bitributação

i) nos termos do art. 7º do Tratado entre o Brasil e a Holanda (Decreto n.º 355, de 1991), só seria possível a tributação no Brasil do lucro auferido pela PNBV, controlada sediada na Holanda, caso a Petrobrás exercesse sua atividade nesse país por meio de um estabelecimento permanente, o que não é o caso;

ii) a tributação também não estaria autorizada pela exceção prevista no artigo 10, do Tratado, segundo o qual *os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado;*

O objeto da tributação brasileira é o lucro da controlada no exterior

iii) o objeto da tributação é o lucro da empresa estrangeira, adicionado ao lucro da empresa brasileira; com efeito, a aplicação do art. 74, da MP n.º 2.158-35 traduz dupla tributação, por Estados distintos, o que fere o Tratado, conforme estabelecido no REsp n.º 1.325.709/RJ;

iv) Não é a possibilidade de compensação, prevista no artigo 26, da Lei 9.249, de 1995, que afasta a bitributação; o que a afasta é o Tratado firmado com a Holanda;

Prevalência do tratado internacional de Direito Tributário

v) tanto o CTN, em seu artigo 98, como a doutrina e a jurisprudência, consideram que, por ser norma especial, deve prevalecer o art. 7.º do Decreto n.º 355, de 1991, que afasta a tributação, no Brasil, dos lucros auferidos pela controlada PNBV, com sede na Holanda;

vi) a aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 está restrita aos casos em que a controlada tem sede em paraíso fiscal ou nos casos em que não há tratado internacional que veda a bitributação, o que não é o caso dos autos;

Aplicação do Tratado Brasil-Holanda à CSLL

vii) os Tratados firmados pela República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação aplicam-se à CSLL, nos termos do art. 3.º do Tratado Brasil-Holanda, art. 11 da Lei n.º 13.202, de 2015 e art. 106 do CTN;

A reavaliação positiva dos investimentos realizados em empresas controladas situadas no exterior não constitui renda tributável

viii) a variação positiva ou negativa do valor do investimento, embora tenha impacto sobre o lucro líquido da empresa investidora, não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em razão de vedação expressa no art. 23, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, (IRPJ) e art. 2.º, §1.º, "c", 4, da Lei n.º 7.689, de 1988, (CSLL);

Incompatibilidade do regime de transparência internacional com o Tratado Brasil-Holanda

ix) o regime de transparência fiscal previsto no art. 74 da MP n.º 2.158-35/200 foi idealizado - e expressamente validado pelo Supremo Tribunal Federal - nos casos em que a controlada estivesse localizada em países de tributação favorecida, o que não é o caso da Holanda, onde a PNBV exerce atividade substantiva;

x) a desconsideração da personalidade jurídica da controlada, por meio do regime de transparência fiscal, confere-lhe o mesmo tratamento fiscal dado aos estabelecimentos permanentes (sucursais ou filiais), em flagrante desrespeito à regra de competência tributária exclusiva fixada pelo Tratado.

Incorreções na compensação dos prejuízos fiscais e base negativa da CSLL

xi) os valores de prejuízo de IRPJ e de base negativa de CSLL, utilizados na elaboração dos cálculos dos tributos lançados estão equivocados, conforme demonstra a DIPJ retificadora,

entregue em 26.12.2018.

8. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

9. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

Delimitação do objeto do lançamento

10. Segundo a autoridade fiscal, a tributação dos lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior não viola tratados internacionais, porquanto o Brasil não está tributando os lucros da controlada domiciliada na Holanda, mas, sim, os lucros auferidos pela controladora brasileira. Para corroborar o seu posicionamento cita a Solução de Consulta Interna nº 18 - Cosit, de 2013, que analisou especificamente a compatibilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, com as disposições dos acordos para evitar dupla tributação; bem como o posicionamento do Carf em vários julgados, inclusive em processos da recorrente sobre matéria idêntica referente a anos anteriores. Veja-se os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal (TVF):

[...] para fins do presente lançamento, **o lucro auferido pela fiscalizada, por meio de suas controladas diretas e indiretas no exterior, e adicionado de ofício a seu lucro líquido apurado em 31 de dezembro de 2013 e 2014** (para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL), **foi aquele constante das demonstrações de resultado elaboradas conforme a legislação estrangeira** (do país de seu domicílio), e em relação ao qual não foi e não deve ser efetuado nenhum ajuste para expurgos de receitas ou despesas, em virtude de diferenças de critérios contábeis, ou outras correções, ou mesmo conversões mensais em Dólares Americanos, para posterior conversão em Reais, ao final do ano.

[...]

3.2 Dos Tratados para evitar a Bitributação de Renda

Na hipótese de surgirem quaisquer **alegações sobre a possibilidade das Convenções para Evitar a Bitributação**, firmadas entre o Brasil e quaisquer países, não permitirem a tributação, no Brasil, dos lucros auferidos pela PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS por meio de suas controladas diretas e indiretas no exterior, **a Solução de Consulta Interna nº 18/2013 [...], de 08 de agosto de 2013, veio para esclarecer:**

[...]

Também o CARF já se manifestou em diversas oportunidades que cabe, sim, no Brasil, a tributação dos lucros auferidos por empresas coligadas ou controladas no exterior, não havendo que se falar em violação de tratados internacionais que adotam como parâmetro a Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

[...]

Assim, **não procede** a argumentação da fiscalizada no sentido de que a tributação dos lucros auferidos, nos anos-base de 2013 e 2014, por meio de sua controlada direta na Holanda, PETROBRAS NETHERLANDS B.V., viola a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre o Brasil e os Países Baixos, promulgada pelo Decreto n.º 355/91.

3.3 Tributação de Lucros Auferidos no Exterior e o Método da Equivalência Patrimonial

[...]

E, com a edição da Lei n.º 9.249/95, o resultado da avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial continuou a ter o mesmo tratamento, sendo **expressamente ressalvado pela lei que isto não acarretaria prejuízo à tributação dos lucros auferidos no exterior que ela introduziu.**

Em outras palavras, **determinou a lei que as únicas parcelas do MEP que deveriam compor a base de cálculo do Imposto sobre a Renda no Brasil seriam os lucros auferidos por meio de coligadas e controladas no exterior, com conversão em 31 de dezembro, mas isto por meio de uma adição específica ao lucro líquido.**

Ou seja, qualquer resultado decorrente da aplicação do MEP, seja positivo ou negativo, deveria ter seu efeito tributário anulado, respectivamente, por uma exclusão ou adição, o que, de forma alguma, prejudicaria a adição específica em razão de lucros auferidos por meio de controladas ou coligadas no exterior. (Grifo nosso)

11. Verifica-se, pois, que a tributação dos lucros no exterior em análise não tem por fundamento estabelecimento permanente, tampouco pagamento de dividendos, conforme previsto nos artigos 7 e 10 do Tratado Brasil-Holanda (Decreto n.º 355/1991), mas, sim, o fundamento de que os lucros auferidos no exterior devem ser tributados no Brasil independente da existência de tratados para evitar dupla tributação.

12. Cinge-se a controvérsia, portanto, a verificar se a tributação de lucros no exterior viola ou não tratado para evitar dupla tributação da renda.

Histórico legislativo

13. Nas palavras de Marciano Godoi¹, “é amplo o consenso doutrinário de que o aspecto teleológico da norma é de fundamental importância para sua interpretação e aplicação. No Direito Tributário, é impossível compreender o aspecto teleológico da norma se o intérprete não se dispuser a compreender a tessitura viva e complexa da realidade social, empresarial e econômica que motivou a elaboração da lei e sobre a qual a norma irá incidir”. Nesse sentido, faz-se necessário traçar um breve histórico legislativo acerca da migração da tributação com base na territorialidade para o sistema de tributação em bases universais.

¹ GODOI, Marciano Seabra de. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União. (in) ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 300-301.

14. Como observa Heleno Tôres² “a tendência contemporânea dos Estados, principalmente daqueles que são considerados exportadores de capital, é a de implantar o princípio da universalidade como princípio de conexão para os rendimentos de residentes dotados de elementos de estraneidade”. Dentre os principais motivos para tal adoção, o autor elenca:

- i) recurso à manutenção do princípio da *isonomia*, evitando injustiças fiscais entre contribuintes, internamente, em face dos residentes que produzem apenas no interior do Estado (*domiciliar income*) e os que produzem também fora do Estado (*foreign income*); principalmente quando estes, alguns atuam em proveito de vantagens fiscais oferecidas pelos Estados de destino, o que leva a uma desigualdade de carga fiscal suportada internamente (ao país de residência);
- ii) necessária efetividade aos princípios da *capacidade contributiva* e da *progressividade* dos impostos incidentes sobre as categorias redituais;
- iii) preocupação com os problemas de *elusão* e *evasão fiscal internacional*, proporcionado pelos estímulos fiscais oferecidos por países com tributação favorecida;
- iv) financiamento do Estado, para obter aumento de receitas fiscais.

15. A primeira tentativa brasileira de implementar a tributação em bases universais ocorreu com o Decreto-lei n.º 2.397/1987, mediante tributação dos “*resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de filiais, sucursais, agências ou representações*” (art. 7º). Constava ainda do parágrafo único desse Decreto-lei que “*O Imposto de Renda pago no exterior será considerado redução do Imposto de Renda brasileiro, mas a redução não poderá implicar imposto menor que o que seria devido sem a inclusão dos resultados obtidos no exterior*”.

16. Em seguida, o Decreto-lei n.º 2.413/1988, mediante revogação do art. 7º do referido Decreto-lei n.º 2.397, em seu art. 8º ampliou a tributação dos resultados obtidos no exterior para incluir as *subsidiárias* no exterior, no sentido de que “*Serão computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente, ou através de subsidiárias, filiais, sucursais, agências ou representações*”. Fora mantida a redução do imposto de renda brasileiro em razão do imposto pago no exterior (art. 8, §2º).

17. Observe-se que ao mesmo tempo em que a norma determina o cômputo no lucro real dos resultados obtidos no exterior ela também determina a redução do imposto de renda brasileiro em razão do imposto pago no exterior.

18. Passados dois meses, o art. 11 do Decreto-lei n.º 2.429/1988, revogou o citado Decreto-lei n.º 2.413/1988 e restabeleceu o princípio da territorialidade.

² TORRES, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 86-87.

19. Com o advento da Lei n.º 9.249/1995, o Brasil instituiu para as pessoas jurídicas o sistema de tributação em bases universais ou universalidade em substituição ao princípio da territorialidade do imposto de renda pessoa jurídica. Note-se que o novo sistema guarda semelhança com o Decreto-lei 2.397/1987, porém é mais abrangente, vez que tributa as coligadas e controladas no exterior.

20. Assim, a partir de 1996 os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior deveriam ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. ([Vide Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001](#))

§ 1º Os **rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior** serão computados na apuração do **lucro líquido** das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

[...]

§ 2º Os **lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior**, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

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;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os **lucros auferidos no exterior por coligadas** de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

[...]

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

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. (Grifo nosso)

21. Como se vê, segundo o art. 25 da Lei nº 9.249/1995, §§ 2º e 3º, os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, de pessoas jurídicas domiciliados no Brasil, devem ser computados na apuração do lucro real mediante a adição ao respectivo lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da controlada ou coligada.

22. Note-se que o parágrafo 6º do art. 25 da referida lei explicita que os resultados dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial (MEP) continuam a ter o tratamento previsto na legislação de regência - Decreto-Lei nº 1.598/1977 - sem prejuízo do previsto nos §§ 1º, 2º e 3º; é dizer, sem prejuízo da tributação dos lucros no exterior. Voltaremos a esse ponto específico mais adiante.

23. A norma legal (art. 26) também permite à pessoa jurídica 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. É dizer, haverá cobrança de IR no Brasil somente no caso de inexistência de tributação externa - caso dos autos - ou tributação inferior à interna. (Segundo o Termo de Verificação Fiscal “não foi constatado imposto recolhido no exterior a ser compensado no Brasil” - e-fls. 2599).

24. Antes, porém, que o art. 25 da Lei nº 9.249³, de 1995, produzisse efeito no tocante ao momento da tributação (31/12/1996), a Instrução Normativa (IN) SRF nº 38/1996, determinou que a tributação dos lucros auferidos no exterior, correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, somente ocorreria no momento de sua disponibilização, a qual se daria mediante pagamento ou crédito dos respectivos lucros. Levou-se em consideração o fluxo da renda, a disponibilidade financeira dos lucros e rendimentos, ou seja, prevaleceu à época o regime de caixa.

25. A IN nº 38/1996 determinou ainda que a contrapartida do ajuste de investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial (MEP), não deveria ser computada na determinação do lucro real. Ou seja, se a tributação desse investimento no exterior ocorreria no momento da disponibilização, manteve-se a coerência de não adicionar ao lucro real o resultado do investimento no exterior via MEP. Veja-se:

³ A Lei nº 9.249, de 1995, produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, conforme seu art. 35, o que repercutiria no balanço levantado em 31/12/1996 (art. 25, caput).

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que **tiverem sido disponibilizados**.

§ 1º **Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados** à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, **controlada** ou coligada no exterior.

[...]

Art. 11. A **contrapartida** do ajuste de **investimento no exterior**, avaliado pelo método da **equivalência patrimonial**, **não será computada na determinação do lucro real**.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, os resultados positivos decorrentes do referido ajuste, computados no lucro líquido da empresa no Brasil, poderão ser dele excluídos, enquanto que os resultados negativos deverão ser a ele adicionados, quando da determinação do lucro real. (Grifo nosso)

26. Com vistas a “convalidar” a regra inicialmente prevista na referida IN n.º 38/1996, a MP n.º 1.602/1997, convertida na Lei n.º 9.532/1997, com algumas modificações, alterou o momento da tributação prevista no *caput* do art. 25 da Lei n.º 9.249/1995 e determinou que os lucros auferidos no exterior seriam adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real, por ocasião de sua disponibilização, a qual no caso de filial ou sucursal seria a data do balanço de apuração; abandonou-se a disponibilidade financeira (regime de caixa) e adotou-se a disponibilidade econômica (regime de competência); e no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito, conforme as diversas hipóteses previstas na referida lei, ou seja, permaneceu o regime de disponibilidade financeira (regime de caixa). Veja-se:

Art. 1º Os **lucros auferidos no exterior**, por intermédio de **filiais, sucursais, controladas ou coligadas** serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido **disponibilizados** para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Vide Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados **disponibilizados** para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

27. Observe-se que o fato gerador do IRPJ continuou sendo lucros auferidos no exterior, a mudança alterou somente o momento da tributação, ou seja, o aspecto temporal e não o aspecto material da incidência tributária.

28. Todavia, como relata o Ministro Nelson Jobim⁴, nos autos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) 2.588, de 2013, a fórmula de transição para tributação em bases universais de 1995/1997 não impediu a elisão, porquanto, “os lucros auferidos fora do país

⁴ Esse trecho consta do Voto do Ministro Nelson Jobim às fls. 63-69.

continuaram a não ser tributados”. Diante da então legislação, continua Jobim, empresas brasileiras otimizavam e reinventavam relações contratuais com empresas estrangeiras mediante o uso de contrato de mútuo, adiantamento de recursos por conta de venda futura, por exemplo. Mesmo com alterações posteriores com vistas a impedir arranjos tributários, a tributação em bases universais ainda não alcançava os lucros auferidos no exterior de forma efetiva, porquanto “a *criatividade* das empresas, a flexibilidade da legislação comercial e as brechas existentes na legislação tributária continuavam a permitir a elisão”, pontuou Jobim.

29. Foi nesse contexto, com o objetivo de impedir novos comportamentos elisivos que a Lei Complementar n.º 104/2001 acrescentou ao art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN) os §§ 1º e 2º. Note-se que o § 2º relaciona-se diretamente com a Lei n.º 9.532/1997, ao autorizar o legislador ordinário a estabelecer as condições e o momento da disponibilização (aspecto temporal) de receita ou de rendimentos oriundos do exterior⁵.

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

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001) (Grifo nosso)

30. Ricardo Lobo Torres⁶ corrobora o exposto acima no sentido de que a legislação ordinária implementadora do sistema de tributação de renda mundial não conseguiu estabelecer a incidência do IR no próprio ano da realização do lucro e assenta que a LC 104/2001, ao estabelecer a regra específica do art. 43, §2º, do CTN, modernizou o direito tributário brasileiro colocando-o em pé de igualdade com os das nações cultas. Veja-se:

O problema da tributação das controladas e coligadas no exterior apenas surge no Brasil com a passagem do sistema de fonte, inspirado no princípio da territorialidade, para o da tributação em renda mundial (*wide-world taxation*), informado pelo princípio da universalidade.

Ao tempo da prevalência do princípio da territorialidade tributavam-se apenas os lucros produzidos no País.

⁵ Nos termos da exposição de motivos da Lei Complementar n.º 104, de 2001 (Mensagem n.º 1.459/99 - Projeto de Lei Complementar n.º 77, de 1999), consta que essa nova redação "adota como base primária de incidência a renda em seu conceito bruto, assim entendido a receita ou rendimento [...].

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 61-62.

O princípio da universalidade ingressou no direito tributário brasileiro pela Lei nº 9.249, de 26/12/1995, após algumas tentativas frustradas (ex., Decreto-lei nº 1.987 [sic]). **O objetivo principal do legislador era atingir a renda no exterior no mesmo ano em que se produzisse, o que não se conseguiu sequer pela ulterior Lei nº 9.532, de 10/12/1997.** Mas ficou resolvido que os lucros auferidos no exterior por controladas serão adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (art. 1º da Lei nº 9.532/1997).

A legislação ordinária implementadora do sistema de tributação de renda mundial não conseguiu, portanto, estabelecer a incidência do IR no próprio ano da realização do lucro, pelas dificuldades de interpretação do Art. 43 do CTN, que define como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. A doutrina formalista, com respaldo em alguns julgados do STF, que pouco se ajustavam à hipótese, manifestava-se no sentido da impossibilidade de criação de disponibilidade ficta.

Daí porque a LC nº 104/2001, ao introduzir a norma geral antielisiva no art. 116, parágrafo único, do CTN, cuidou também de estabelecer a regra específica do art. 43, §2º, do CTN, modernizando o direito tributário brasileiro e colocando-o em pé de igualdade com os das nações cultas, o que veio a ocorrer simultaneamente com outras medidas de ordem financeira: a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) e a regra antissigilo bancário (LC nº 105/2001). **O art. 43, § 2º, do CTN é regra específica antielisiva para o imposto de renda. Serve de sobrenorma para a regra especial antielisiva do art. 74 da MP nº 2.158, como passamos a ver.** (Grifo nosso)

31. Ato seguinte, a Medida Provisória (MP) nº 2158-35/2001, em seu art. 74, retornou a disponibilização dos lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas para a data do balanço no qual tiverem sido apurados. Adotou-se, portanto, a tributação automática dos lucros auferidos no exterior independentemente de sua disponibilização. Veja-se:

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

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

32. Verifica-se, pois, que a alteração inicial do aspecto temporal - tributação automática dos lucros auferidos no exterior (data do balanço) para a data da respectiva disponibilização, via pagamento ou crédito - ocorreu via instrução normativa e posteriormente por lei ordinária (IN nº 38/1996 e Lei nº 9.532/1997). O retorno, porém, ocorreu de forma cautelosa: iniciou-se com a Lei Complementar nº 104/2001, mediante alteração do CTN e, posteriormente, com a MP nº 2.158-35/2001, o que demonstra a sensibilidade e cautela em relação à matéria.

33. Instado a se manifestar sobre o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da ADI 2.588, de 2013, reconheceu, de modo definitivo:

i) que é legítima a aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas *controladas* localizadas em países *com tributação favorecida* (= países considerados “paraísos fiscais”);

ii) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas *coligadas* sediadas em países *sem tributação favorecida* (= não considerados “paraísos fiscais”); e

iii) que é inconstitucional o parágrafo único do referido art. 74.

34. “Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir *eficácia erga omnes* e efeitos vinculantes a essa deliberação⁷”.

35. Ante o posicionamento do STF, afasta-se a alegação da recorrente no sentido de que a aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 está restrita aos casos em que a controlada tem sede em paraíso fiscal ou nos casos em que não há tratado internacional que veda a bitributação, o que não é o caso dos autos;

Tributação do lucro no exterior com base no art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001. Transparência fiscal.

36. A recorrente alega que o objeto da tributação é o lucro da empresa estrangeira, adicionado ao lucro da empresa brasileira; com efeito, a aplicação do art. 74, da MP n.º 2.158-35/2001 traduz dupla tributação, por Estados distintos, o que fere o Tratado.

37. Aduz que a reavaliação positiva dos investimentos realizados em empresas controladas situadas no exterior não constitui renda tributável. Nessa linha, defende que a variação positiva ou negativa do valor do investimento (MEP), embora tenha impacto sobre o lucro líquido da empresa investidora, não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em razão de vedação expressa no art. 23, caput e parágrafo único, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, (IRPJ) e art. 2.º, §1.º, "c", 4, da Lei n.º 7.689/1988, (CSLL).

38. Alega ainda que o regime de transparência fiscal previsto no art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 foi idealizado - e expressamente validado pelo Supremo Tribunal Federal - nos casos em que a controlada estivesse localizada em países de tributação favorecida, o que não é o caso da Holanda, onde a PNBV exerce atividade substantiva.

39. Sem razão a recorrente. Explico.

40. Denomina-se *transparência fiscal internacional* ou *norma CFC (Controlled Foreign Company)*, a legislação que imputa à sociedade residente investidora, antes de sua distribuição, os lucros auferidos por suas coligadas ou controladas no exterior, com vistas a

⁷ Conferir ADI 2588 e RE 541.090, ambos de 10/04/2013.

evitar o diferimento do imposto (*tax deferral*) para o momento da distribuição⁸. “Esse regime, que vigora há décadas na legislação dos países industrializados, foi concebido para atingir situações de planejamento tributário internacional em que empresas residentes desviam para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação o lucro que naturalmente fluiria para o seu país de residência⁹”.

41. Considere-se ou não o art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001, uma *norma CFC*, o que importa para a solução da controvérsia é que o STF considerou constitucional o referido dispositivo legal, sem, todavia, conferir *eficácia erga omnes* e efeitos vinculantes a essa deliberação, a situação que envolve lucros auferidos no exterior por sociedades controladas sediadas fora de paraísos fiscais - caso dos autos.

42. Na visão de Marco Aurélio Greco¹⁰, o art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001, não possui natureza antielisiva específica, trata-se de “regra de tributação de acréscimo patrimonial, auferido pela pessoa jurídica brasileira em razão de evento ocorrido no exterior, o que resulta de desdobramento do princípio da universalidade, alcançando-se no Brasil o acréscimo de patrimônio de empresa brasileira, auferido por meio de sua controlada e coligada no exterior”.

43. Posicionamento semelhante é compartilhado por André Martins Andrade¹¹. Para este autor “a sistemática brasileira, por conseguinte, constitui-se em exemplo de legislação que levou às últimas consequências o princípio da universalidade, introduzindo a tributação dos lucros produzidos no exterior pelo investimento originário no País, sem conceder o diferimento que caracterizou a tributação em bases universais em outros sistemas legislativos, ressalvadas as normas antielisiva inerentes à legislação CFC”.

44. Vejamos, pois, a higidez do lançamento.

45. A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, em razão de estar obrigada ao regime de tributação com base no lucro real (art. 1º, §3º, IN n.º 213, de 2002), deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e o lucro líquido do exercício deve ser apurado com observância da Lei n.º 6.404/1976, conforme arts. 7º e 67 do Decreto-lei n.º 1.598/1977, base legal dos arts. 251 e 274 do Decreto n.º 3000/1999 – Regulamento do imposto de (RIR/99):

Decreto-lei n.º 1.598, de 1977

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância **das leis comerciais e fiscais**.

⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 127.

⁹ GODOI, Marciano Seabra de. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União. (in) ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 283.

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André et all. *Manual de direito tributário internacional*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 395.

¹¹ ANDRADE, André Martins de. *A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 204-205.

Art 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:

[..]

XI - **o lucro líquido do exercício deverá ser apurado**, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, **com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. [RIR/99: arts . 251 e 274] (Grifo nosso)

46. O art. 187 da Lei 6.404/1976, por sua vez, estabelece que na apuração do resultado do exercício deve ser observado o regime de competência:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

[...]

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) **as receitas e os rendimentos ganhos** no período, **independentemente da sua realização em moeda**; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. (Grifo nosso)

47. O art. 248 da Lei das S/A, de igual forma, impõe que os investimentos em coligadas ou em controladas devem ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial nos seguintes termos:

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

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

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

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

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

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

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

48. De acordo com o método da equivalência patrimonial (MEP), “as empresas reconhecem a parte que lhes cabe nos resultados gerados por suas investidas **no momento em que tais resultados são gerados naquelas empresas, e não somente no momento em que são distribuídos na forma de dividendos, como ocorre no método de custo**. Portanto, o método da equivalência patrimonial **acompanha o fato econômico**, que é a geração dos resultados e não a formalidade da distribuição de tal resultado¹²”. (Grifo nosso)

49. Nesse contexto, a meu ver, não se sustenta o argumento de que a sociedade investidora não adquire disponibilidade econômica ou jurídica sobre os lucros das sociedades controladas ou coligadas. Afinal, conforme salienta Marciano Godoi¹³, “se é o próprio direito privado (Lei das Sociedades por Ações, art. 248) que em determinados casos *obriga* as sociedades investidoras a reconhecerem em seu patrimônio o *resultado positivo* decorrente de investimentos antes mesmo da distribuição dos lucros das sociedades investidas, o regime fiscal de imputação de lucros baseado na equivalência patrimonial não contraria a antiga regra (vigente desde do Decreto-lei 1.598, de 1977) de que o “lucro real” a ser tributado pelo imposto de renda é aquele que parte da apuração do *lucro líquido* do período apurado *com observância das leis comerciais*”.

50. Ademais, continua Godoi, “não é razoável pensar que o direito societário possa *impor* às sociedades (normas de ordem pública que é exceção no direito privado) refletir em seu balanço um acréscimo patrimonial sobre o qual essas mesmas sociedades não tenham adquirido qualquer disponibilidade econômica ou jurídica”.

51. Conforme afirma André Martins de Andrade¹⁴, “a equivalência patrimonial é um método de avaliação de ativos. Pois é pela avaliação de seus ativos e passivos que a sociedade apura a existência de lucro ou prejuízo em um determinado período de tempo. O lucro, a traduzir acréscimo patrimonial indicativo da disponibilidade jurídica ou econômica da renda, nada mais é do que o resultado da variação ocorrida na avaliação de ativos e passivos no início de um dado período e no final do mesmo período”.

52. Note-se que segundo o art. 43 do CTN, o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica **ou** jurídica de renda ou proventos de qualquer

¹² GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; SANTOS, Ariovaldo dos. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 566.

¹³ GODOI, Marciano Seabra de. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União. (in) ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 287.

¹⁴ ANDRADE, André Martins de. A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 211.

natureza, é dizer, não se exige que seja econômica e jurídica:

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

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (Grifo nosso)

53. Verifica-se, pois, que os lucros produzidos pela controlada ou coligada no exterior “geram acréscimo patrimonial na pessoa jurídica brasileira, passível, portanto, de tributação no Brasil em que pese a produção deste acréscimo patrimonial ter-se dado em território estrangeiro e independente de sua distribuição¹⁵”. Eis a essência da tributação em bases universais.

54. O art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, ao tratar da equivalência patrimonial, no que interessa ao caso, dispõe que não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.648, de 1978).

Parágrafo único - **Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento** ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital **derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País**. (Incluído pelo Decreto-lei n.º 1.648, de 1978). (Grifo nosso)

55. Por outro lado, o parágrafo 6º do art. 25 da Lei n.º 9.249/1995, assenta que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo MEP continuarão ter o tratamento previsto na legislação de regência, qual seja, o previsto no Decreto-lei n.º 1.598/1977; todavia, sem prejuízo da tributação dos lucros auferidos por controladas (§2º) e coligadas (§3º) no exterior, a qual se dá via MEP.

Art. 25. Os **lucros**, rendimentos e ganhos de capital **auferidos** no exterior **serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano**. ([Vide Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001](#))

[...]

§ 2º Os **lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior**, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão **computados na apuração do lucro real** com observância do seguinte:

¹⁵ ANDRADE, André Martins de. A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 203.

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

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;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no [art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#).

[...]

§ 3º **Os lucros auferidos no exterior por coligadas** de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

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

56. Tal situação foi bem abordada pela autoridade fiscal nos seguintes termos (e-fls. 2583-2585):

Já o resultado completo do MEP envolve, além dos lucros, outros tipos de receitas e despesas. A Instrução CVM Nº 247/96 segrega bem os diversos tipos de receitas e despesas, aclarando que o método engloba valores decorrentes de eventos distintos: lucros ou prejuízos, variações cambiais, variações nos percentuais de participação e reavaliações de ativos.

[...]

E, com a edição da Lei nº 9.249/95, o resultado da avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial continuou a ter o mesmo tratamento, sendo expressamente ressalvado pela lei que isto não acarretaria prejuízo à tributação dos lucros auferidos no exterior que ela introduziu.

Em outras palavras, **determinou a lei que as únicas parcelas do MEP que deveriam compor a base de cálculo do Imposto sobre a Renda no Brasil seriam os lucros auferidos por meio de coligadas e controladas no exterior**, com conversão em 31 de dezembro, mas isto por meio de uma adição específica ao lucro líquido.

Ou seja, qualquer resultado decorrente da aplicação do MEP, seja positivo ou negativo, deveria ter seu efeito tributário anulado, respectivamente, por uma exclusão ou adição, o que, de forma alguma, prejudicaria a adição específica em razão de lucros auferidos por meio de controladas ou coligadas no exterior. (Grifo nosso)

57. Nessa esteira, ao amparo do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, que reintroduziu no ordenamento jurídico a tributação automática dos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior e em consonância com o art. 23 do Decreto-lei nº 1.598/1977 e § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995, a IN nº 213/2002, assenta que os lucros auferidos no exterior, por intermédio de controladas ou coligadas, devem ser computados na apuração do lucro real e da base de cálculo

da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e que a contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em controlada ou coligada, avaliado pelo MEP, deve ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil. Veja-se:

Art. 1º Os **lucros**, rendimentos e ganhos de capital **auferidos no exterior**, por **pessoa jurídica domiciliada no Brasil**, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir **lucros**, rendimentos e ganhos de capital **oriundos do exterior**, objeto das normas desta Instrução Normativa, está **obrigada ao regime de tributação com base no lucro real**.

§ 4º Os **lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil**, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa.

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS

Art. 2º Os **lucros auferidos no exterior**, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas **serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil**.

[...]

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Art. 7º A **contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior** em filial, sucursal, controlada ou coligada, **avaliado pelo método da equivalência patrimonial**, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, **deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil**.

§ 1º Os valores relativos ao **resultado positivo da equivalência patrimonial**, não tributados no transcorrer do ano-calendário, **deverão ser considerados** no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de **determinação do lucro real** e da base de cálculo da CSLL.

[...]

CUSTO DE AQUISIÇÃO

Art. 8º Os lucros decorrentes de investimento no exterior **avaliado pelo custo de aquisição**, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, **serão reconhecidos pela pessoa jurídica investidora**, domiciliada no Brasil, quando

disponibilizados pela investida domiciliada no exterior, **mediante pagamento ou crédito.** (Grifo nosso)

58. Observe-se que no caso de investimento em pessoas jurídicas residentes no Brasil exclui-se o resultado positivo da equivalência patrimonial do lucro tributável do investidor com vistas a evitar dupla tributação. Se não houvesse tal exclusão a parcela do resultado tributado na investida seria novamente tributada na investidora, porquanto ambas são residentes brasileiras. Ademais, o art. 10 da Lei n.º 9.249/1995, isentou os lucros e dividendos apurados com base nos resultados a partir de janeiro de 1996 para pessoas jurídicas residentes no Brasil.

59. Situação diversa ocorre no caso de investimento em pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Como visto, antes da Lei n.º 9.249/1995, em que vigorava o princípio da territorialidade, os resultados positivos de investimentos no exterior avaliados pelo MEP não estavam sujeitos à tributação no Brasil. Com o advento da referida Lei n.º 9.249/1995 e, principalmente, pela alteração promovida pela MP n.º 2.158-35/ 2001, que introduziu o princípio da universalidade de forma efetiva, os lucros auferidos no exterior por controladas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil devem ser “computados na apuração do lucro real” (art. 25, §§ 2º e 3º), mediante a técnica da adição.

60. Em síntese, a legislação anterior (Lei n.º 9.532/1997) considerava o pagamento ou crédito dos lucros como momento da ocorrência do fato gerador (disponibilidade econômica e regime de caixa). O art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001, com vistas a atribuir efetividade ao princípio da universalidade, atribuiu novo aspecto temporal para a regra matriz de incidência do IRPJ e CSLL incidentes sobre os lucros auferidos no exterior, o que é permitido via lei ordinária/MP; com efeito, deslocou a ocorrência do fato gerador para o momento do fechamento do balanço no exterior (disponibilidade jurídica e regime de competência), de acordo com o sistema constitucional tributário em relação aos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial. Nesse sentido, as palavras do Ministro Cezar Peluso¹⁶, na ADI 2.588, de 2013:

6.3. Em resumo, as variações dos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial repercutem no resultado (lucro ou prejuízo) da controladora/coligada já no exercício em que apuradas no exterior, ao passo que, nos investimentos sujeitos à avaliação e reajuste pelo regime de custo, a repercussão somente se dá por ocasião do recebimento da distribuição do lucro ou dividendo.

Há acréscimo patrimonial, em relação aos investimentos relevantes, na época do fechamento do balanço da empresa no exterior (pelo regime de competência), pois a conta em que são registrados no ativo sofre aumento que reflete no resultado do exercício (gerando lucro).

Poderia o legislador adotar este momento como aspecto temporal da regra matriz do imposto sobre a renda incidente sobre os lucros auferidos no exterior?

Entendo que sim.

7. Pela equivalência patrimonial, apoiada no art. 248 da Lei 6.404/1976 e no regime contábil (regime de competência), **o lucro auferido pela controlada/coligada no exterior repercute no resultado da empresa no Brasil, aumentando até o valor por distribuir aos sócios.**

¹⁶ Esse trecho consta das p. 208-214 do voto do Ministro Cezar Peluso na ADI 2.588/DF, de 10/04/2013.

O fato de não ocorrer ingresso no caixa da empresa não desnatura o rendimento. Há aí disponibilidade jurídica, passível de tributação pelo imposto sobre a renda, posto que sem efetiva distribuição dos lucros pela empresa no exterior.

Pela pertinência, relevo a lição de **ALCIDES JORGE COSTA**, constante do relatório geral das “XI Jornadas do Instituto Latino Americano de Direito Tributário”, realizadas no Rio de Janeiro, em 1983:

“Cabe, portanto, indagar o que é disponibilidade antes de perguntar-se o que significa ‘econômica’ e ‘jurídica’. **Disponibilidade é a qualidade do que é disponível.** Disponível é aquilo de que se pode dispor. **E entre as diversas acepções de dispor, as que podem aplicar-se à renda são: empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar.** Assim, quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda deve entender-se aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada, etc.

Parece importante esta conceituação inicial pois ela afasta, desde logo, a tributação de renda virtual ou ainda não realizada. Assim, a valorização de imóveis não pode ser tributada senão quando a renda dela decorrente possa ser utilizada, empregada etc., o que só acontece quando ela deixar de ser virtual e se torna efetiva, como numa alienação do imóvel. Ou, em se tratando de sociedade, através de uma reavaliação, em que a disponibilidade ocorre indiretamente, através das ações que o acionista recebe gratuitamente.” (*Imposto sobre a renda. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência.* Revista de Direito Tributário nº 40. Ano 11, São Paulo: Revista dos Tribunais. abril-junho de 1987. p.105)

O exemplo ventilado ilustra bem, nas alternativas, o conceito de disponibilidade econômica e jurídica.

No primeiro caso, o de valorização de fato do imóvel sem nenhuma repercussão nos registros da pessoa, tem-se mera expectativa de renda, ou renda *virtual*, que somente se atualiza com a venda do imóvel. No segundo, registrada esta valorização na contabilidade da sociedade pelo método da reavaliação de ativos, o patrimônio da pessoa jurídica sofre acréscimo (ganho) ainda antes da venda. Naquela hipótese, haveria, com a venda, disponibilidade econômica, associada ao regime contábil de caixa; nesta, disponibilidade jurídica decorrente do regime de competência.

ALCIDES JORGE COSTA conclui:

“Até aqui foram examinados os conceitos de jurídico e de econômico assimilados, respectivamente, aos sistemas de caixa e de competência. Uma contribuição trazida a este Congresso entende que disponibilidade jurídica é a que resulta de ato regulado pelo Direito e que disponibilidade econômica é a que resulta de ato não regulado pelo Direito ou de ato ilícito.

A conclusão que se pode tirar do exame das diversas legislações é que **não parece tão relevante distinguir a disponibilidade jurídica da econômica uma vez que, em existindo disponibilidade de qualquer dos dois tipos, a tributação torna-se possível.** O que, de fato, pode dar margem a cogitações é o conceito mesmo de disponibilidade. Haverá disponibilidade quando um rendimento é percebido através de recebimento de um título de crédito a prazo? Em tese, parece não haver dúvida de que é possível considerar-se percebido o rendimento quando do recebimento de um título desta natureza, uma vez que o título é, em

si mesmo um valor realizável, quando dotado da característica de transferibilidade.

Isto é evidente quando se considera que as diversas legislações adotam, para o cálculo do lucro tributável das pessoas jurídicas o sistema contábil de competência. Assinale-se, porém, ser desaconselhável que a lei tribute rendimentos de pessoa física que não tenham sido percebidos em dinheiro ou creditados com exigibilidade imediata. Os inconvenientes da tributação da pessoa física pelo sistema de competência são tão evidentes que dispensam maiores considerações. Basta lembrar que um empregado que não recebesse seus salários seria tributado da mesma forma.” (*in. ob. cit.* p. 106/107)

No caso, tem-se a mesma sistemática. Em relação aos investimentos sujeitos à avaliação pelo **método de custo**, o lucro produzido pela empresa no exterior é *virtual* em relação à empresa nacional até o momento em que seja efetivamente pago ou creditado, pois submetido ao regime de caixa. Enquanto **aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o lucro revelado no exterior repercute no resultado da empresa brasileira no mesmo exercício em que se produziu, independentemente de pagamento ou crédito, pois vinculados ao regime de competência.**

No momento em que forem distribuídos os lucros relativos aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o resultado da empresa no Brasil não será modificado, de modo que não se pode cogitar de tributação.

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 deslocou o momento da incidência do imposto, adotando, dentre os regimes de caixa e de competência, este último. Não firmou presunção, mas **definição de novo aspecto temporal para a regra matriz de incidência.**

Mas tal deslocamento somente convém aos investimentos avaliados por esse regime e dentro dos limites do reflexo produzido pelo lucro.

[...]

Data maxima venia, penso que a individualização do patrimônio das pessoas jurídicas não lhes autoriza a desconsideração da personalidade jurídica sem prova de abuso ou fraude. Tal é a razão por que **o lucro produzido por empresa controlada/coligada no exterior somente pode ser tributado na controladora/coligada no Brasil, quando lhe redunde em acréscimo patrimonial, e isso ocorre, por imposição da Lei nº 6.404/1976, nos investimentos sujeitos ao método de equivalência patrimonial.**

O fato de a legislação não prever então incidência do IR sobre o resultado decorrente de equivalência patrimonial dos investimentos em controladas e coligadas no exterior não impedia nem impede que viesse a prevê-lo.

A legislação anterior (Lei nº 9.532/97) tomava como momento da ocorrência do *fato gerador* o do pagamento ou crédito dos lucros (disponibilidade econômica e regime de caixa). Ora, **o art. 74 da MP 2.158-35 deslocou-o para o momento do fechamento do balanço no exterior (disponibilidade jurídica e regime de competência), de acordo com o sistema constitucional tributário em relação aos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial.**

9. Como o lucro produzido no exterior pela controlada/coligada repercute no resultado da controladora/coligada no Brasil, aumentando-lhe o patrimônio, atende-se ainda ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88),

porque há incremento no lucro passível até de distribuição aos sócios da empresa controladora/coligada no Brasil.

10. Quanto às medidas unilaterais ou bilaterais tendentes a evitar dupla tributação internacional sobre rendimento produzido no exterior, as regras por aplicar continuam as mesmas, **alterando-se-lhes apenas o momento da incidência: do pagamento, para o da apuração/registo, ou seja, do regime de caixa, para o regime de competência.** (Grifo nosso)

61. Nessa mesma trilha, Marco Aurélio Greco¹⁷ sustenta que a sistemática prevista no art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 “é plenamente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro” e “não desborda o conceito constitucional de renda ou provento, sendo compatível com o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional”. Segundo o autor, partindo da interpretação dos incisos do referido art. 43, “na medida em que o lucro gerado no exterior umenta o patrimônio da empresa brasileira positivamente, posto que o valor da participação societária passa a ser maior, tal aumento de patrimônio configura quando menos um provento auferido pela pessoa jurídica brasileira, a justificar a sua tributação por IRPJ e CSLL”. Continua o autor:

Num comentário singelo, [...] uma avaliação do patrimônio da brasileira no dia seguinte à data do balanço da estrangeira que tiver apurado seus lucros, certamente (em função dessa participação societária) apontará um valor maior do que ela teria na véspera do seu reconhecimento no balanço da estrangeira. **A rigor, a participação societária titularizada pela brasileira passa a valer mais por existirem lucros reconhecidos no balanço da controlada ou coligada, ainda que não distribuídos.**

Tanto é real esse aumento de patrimônio que a eventual alienação dessa participação societária e sua posterior recompra, já sem os lucros, pode configurar operação *dividend washing*, censurada pela jurisprudência estrangeira. (Grifo nosso)

62. Nesse mesmo sentido, Marciano Godoi¹⁸ considera que, “após a LC 104, o art. 43 do CTN autoriza que o legislador ordinário promova a imputação à pessoa jurídica residente dos lucros auferidos por entidades estrangeiras investidas, nos casos em que o investimento deve ser, segundo o direito privado, avaliado segundo o método da equivalência patrimonial”.

63. Verifica-se, pois, que o art. 74 da MP n.º 2.158-35 deslocou a ocorrência do fato gerador para o momento do encerramento do balanço no exterior (disponibilidade jurídica e regime de competência), de acordo com o sistema constitucional tributário em relação aos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial. Tendo em vista que o lucro produzido no exterior pela controlada/coligada repercute no resultado da controladora/coligada no Brasil, aumentando-lhe o patrimônio, posto que o valor da participação societária passa a ser maior, tal aumento de patrimônio justifica a tributação pelo IRPJ e CSLL.

64. Acrescente-se ainda que, ao considerar o balanço da pessoa jurídica no exterior - balanço da controlada - como momento da *disponibilização do lucro*, impede-se que a tributação

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André et all. Manual de direito tributário internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 394-395.

¹⁸ GODOI, Marciano Seabra de. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União. (in) ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 286.

fique sob a discricionariedade da pessoa jurídica residente no Brasil.

Planejamento tributário. Tratados para evitar dupla tributação. Elusão fiscal.

65. A recorrente defende a força cogente e a aplicação obrigatória do Tratado Brasil-Holanda contra dupla tributação e alega que tanto o art. 98 do CTN como a doutrina e a jurisprudência consideram que, por ser norma especial, deve prevalecer o art. 7º do Decreto nº 355/1991, que afasta a tributação, no Brasil, dos lucros auferidos pela controlada PNBV, com sede na Holanda. Aduz que tal tributação só seria possível caso a Petrobrás exercesse sua atividade nesse país por meio de um estabelecimento permanente, o que não é o caso.

66. Sustenta que a tributação também não estaria autorizada pela exceção prevista no artigo 10, do Tratado, segundo o qual os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado. Defende que a desconsideração da personalidade jurídica da controlada, por meio do regime de transparência fiscal, confere-lhe o mesmo tratamento fiscal dado aos estabelecimentos permanentes (sucursais ou filiais), em flagrante desrespeito à regra de competência tributária exclusiva fixada pelo Tratado.

67. O Decreto 355/2001, que versa sobre o Tratado celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, tem por objetivo “evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda”. Consta na primeira parte do parágrafo 1 do artigo 7 desse Tratado que “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”. Veja-se:

ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1 - Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça, sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente 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.

68. Tendo em vista que o fundamento da autuação não se refere a estabelecimento permanente, a análise deve restringir-se à primeira parte do parágrafo 1 do artigo 7, no sentido de que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado.

69. Aduz a autoridade fiscal, entretanto, com apoio na Solução de Consulta nº 18 - Cosit, de 2013, não haver ofensa ao Tratado, porquanto a matéria tributada não é o lucro auferido pela controlada domiciliada na Holanda, mas sim o lucro auferido pela controladora brasileira.

70. Assiste razão à autoridade fiscal. Explico.

71. Ao tratar dos limites do planejamento tributário internacional, Heleno Tórres¹⁹ observa que a legitimidade desse planejamento consiste na “compatibilização da tutela dos interesses dos Estados com a dos interesses dos investidores, desde que estes, no uso dos instrumentos mais vantajosos oferecidos pelos ordenamentos, respeitem as normas de controle à elusão e à fraude fiscal”. Deve haver uma composição dos “interesses protegidos dos Estados e dos interesses protegidos dos contribuintes”. Nesse sentido, “mesmo sendo lícito para um dos ordenamentos, o seu objeto, talvez não o seja para um dos ordenamentos, sendo suficiente que se manifeste o ilícito apenas em face de um dos ordenamentos para que o planejamento tributário internacional já não possa ser definido como legítimo. Do contrário, poderemos estar diante de um planejamento tributário elusivo”.

72. Por fim, aduz o autor, que a “elusão fiscal internacional tem a sua máxima expressão eficaz justamente na hipótese de evitar a incidência de qualquer ordem tributária sobre o fato econômico de interesse (quando um Estado considera que deva ser o outro envolvido o competente para tributar o impositivo, e vice-versa)”. Assim, seja qual for a forma escolhida, “o resultado será sempre o mesmo: redução do ônus fiscal, que não se verificaria caso o sistema impositivo houvesse sido aplicado sem qualquer interferência tática do contribuinte”.

73. É o caso dos autos. Conforme dito antes, a autoridade fiscal não constatou imposto recolhido no exterior a ser compensado no Brasil (e-fls. 12 e 2599). **É dizer, em relação aos lucros auferidos pela controlada no exterior nos valores de R\$ 7.108.324.532,40 (2013) e R\$ 5.509.014.580,20 (2014) não houve recolhimento de imposto no exterior passível de compensação no Brasil e a recorrente procura abrigar-se sob o manto do Tratado Brasil x Países Baixos para manter a dupla não tributação, o que significa, nas palavras de Heleno Torres “evitar a incidência de qualquer ordem tributária sobre o fato econômico de interesse” mediante “interferência tática do contribuinte”.**

74. Pois bem. 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. Nesse sentido, as disposições do art. 98 do CTN, segundo as quais os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela a que lhes sobrevenha, prevalecem sobre as normas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249/1995, em razão do critério da especialidade dos tratados e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos/tratados somente podem ser modificados, denunciados ou revogados por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

75. Esse é inclusive o posicionamento adotado pela Receita Federal na Solução de Consulta Cosit 18, de 2013. Veja-se:

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),

¹⁹ TÓRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 56-59.

segundo as quais os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela a que lhes sobrevenha.

[...]

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 n.º 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.

76. Ocorre que no caso em análise não há falar-se em aplicação de tratados, vez que a matéria tributável pelo art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001, é o acréscimo patrimonial - lucro auferido no exterior - da empresa residente no Brasil e não da empresa residente no exterior.

77. Nesse mesmo sentido, segundo Marco Aurélio Greco²⁰, “uma vez que o referido art. 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de um patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do artigo 7º das convenções internacionais tributárias assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. [...] mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção de dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do artigo 74, uma vez que [...] esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa estrangeira”.

78. A propósito, oportuno transcrever o trecho Solução de Consulta Cosit 18, de 2013, também citado na decisão recorrida, que elenca os comentários ao art. 7º da Convenção-Modelo, pela Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE, no sentido de que o §1º do art. 7º do Tratado “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”. Veja-se:

Solução de Consulta Interna n.º 18 Cosit, de 2013

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

²⁰ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André et all. Manual de direito tributário internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 407-408.

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.” (Grifo nosso)

79. Verifica-se, pois, que o art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 ao determinar, para fins de base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, tem-se a tributação da variação patrimonial positiva na sociedade residente no Brasil. Com efeito, não há falar-se em bloqueio dessa tributação pelas convenções internacionais assinadas pelo Brasil, porquanto, - reitero - a matéria tributável é o lucro da residente brasileira. Assim, é devido o IRPJ e a CSLL sobre o lucro auferido pela recorrente oriundo de sua controlada no exterior.

80. Oportuno discorrer ainda sobre os conceitos de dupla tributação jurídica e dupla tributação econômica. Segundo Sérgio André Rocha²¹:

De regra, a referida dupla tributação incide sobre a renda auferida pelos agentes econômicos vinculados por elementos de conexão a mais de um país, distinguindo a doutrina os conceitos de *dupla tributação jurídica* e *dupla tributação econômica*.

Segundo a teoria dominante quanto à matéria, a **identificação da dupla tributação jurídica** é feita mediante a aplicação da *regra das quatro identidades*, de forma que somente se verificaria a ocorrência do fenômeno em se identificando que **países distintos**, no exercício de sua soberania fiscal, estão a tributar **o mesmo sujeito passivo**, sobre um **mesmo suposto fático**, mediante a imposição de **tributos com materialidades comparáveis** e em relação a **um mesmo período de tempo**.

Esse critério encontra-se, inclusive, refletido na definição de dupla tributação trazida pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em seus comentários à sua Convenção Modelo sobre a tributação da renda e do capital, segundo a qual a **dupla tributação internacional jurídica** seria “a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o **mesmo contribuinte em relação ao mesmo objeto e em períodos idênticos**”.

A dupla tributação jurídica seria distinta da **dupla tributação econômica**, na qual uma **mesma riqueza sofre a imposição de tributos comparáveis, mas o sujeito passivo da obrigação tributária é diferente**. (Grifo nosso)

81. Como se vê, na dupla tributação internacional jurídica tem-se a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o **mesmo sujeito passivo** em relação ao mesmo objeto e em períodos idênticos. Na dupla tributação econômica, por sua vez, uma mesma riqueza sofre a imposição de tributos comparáveis, mas o **sujeito passivo** da obrigação tributária é **diferente**.

82. Ressalte-se, todavia, que o principal propósito do Modelo de Convenção

²¹ ROCHA, Sergio André – Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 25-26.

Tributária sobre Rendimento e o Capital da OCDE é proporcionar meios para solucionar problemas na área de dupla tributação jurídica internacional, conforme elencado nos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

1. A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos. Seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e serviços e a movimentação de capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.

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

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

83. Nessa mesma linha, Heleno Tôrres²² observa que “o Modelo [OCDE] não possui a intenção de resolver o problema da “dupla tributação econômica” e que os Estados, caso desejem fazê-los, devem procurar mecanismos aptos através de negociações bilaterais, independentes da referida convenção”.

84. No caso dos autos, a imposição tributária não recai sobre o mesmo contribuinte, porquanto se trata de contribuintes diversos, a controlada PNBV, residente na Holanda, e a controladora Petrobrás, residente no Brasil, o que afasta a possibilidade de dupla tributação jurídica internacional. Poder-se-ia cogitar, em tese, em dupla tributação econômica, situação em que uma mesma riqueza sofre a imposição de tributos comparáveis, mas o sujeito passivo da obrigação tributária é diferente. Todavia, tal hipótese também não se aplica ao caso em análise, porquanto, como visto acima, não houve recolhimento imposto pela controlada no exterior. Assim, por não ser esse o escopo das convenções modelo da OCDE, resta prejudicada, na espécie, a alegação de força cogente e a aplicação obrigatória do Tratado Brasil-Holanda contra dupla tributação.

85. A recorrente alega ainda que “No julgamento do *leading case*, Recurso Especial 1.325.709 - RJ (2012/0110520-7), interposto pela então denominada Companhia Vale do Rio Doce, o STJ fixou que a jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos

²² TORRES, Heleno Taveira. Pluriritributação internacional sobre as rendas das empresas. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 406.

Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN”.

86. No ponto, cumpre esclarecer que somente decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, bem como as súmulas do Carf são de observância obrigatória pelos membros deste órgão, nos termos do arts. 62, §2º e 72 do Regimento Interno do Carf²³ (Ricarf).

87. No caso, o precedente citado pela recorrente não foi julgado na sistemática dos recursos repetitivos; portanto, não vincula este Carf.

Compensação de prejuízos e base negativa de CSLL

88. A recorrente afirmou em sua impugnação (e-fls. 2632) que os valores controvertidos de base negativa (R\$ 3.425.074.664,27) e de prejuízo fiscal (R\$ 3.323.562.101,27) referente ao ano-calendário 2013 foram declarados em DIPJ (e-fls. 2632):

Para o ano de 2013, em relação à CSLL, tendo em vista a **base negativa, que fora apurada inicialmente em DIPJ, no valor de R\$ 3.425.074.664,27**, com a adição dos R\$ 7.108.324.535,40, lançados no auto de infração, encontrou-se uma base tributável no valor de R\$ 3.683.249.868,13, gerando um valor a recolher de R\$ 331.492.488,13. [...]

[...]

Já em relação ao **IRPJ**, também para o ano de **2013**, tendo em vista o **prejuízo fiscal apurado em DIPJ no valor de R\$ 3.323.562.101,27**, com a adição dos R\$ 7.108.324.535,40, lançados no auto de infração, encontrou-se uma base tributável no valor de R\$ 3.784.762.431,13, gerando um valor a recolher de R\$ 567.714.364,66.

89. Ainda em impugnação, alegou que tais valores estariam equivocados, porquanto o correto seria um prejuízo fiscal de R\$ 16.793.001.641,62, para o IRPJ, e uma base negativa de R\$ 16.800.231.906,24, para a CSLL. Para comprovar o alegado apresentou DIPJ retificadora entregue em 26/12/2018. Veja-se (e-fls. 2679):

No entanto, insta salientar que estão **equivocados os valores de prejuízo de IRPJ e de base negativa de CSLL** utilizados na elaboração dos cálculos dos autos de infração, tal **como pode ser observar pela leitura da DIPJ retificadora entregue em 26/12/2018** pela Impugnante (anexa à presente impugnação), **documento este comprobatório do efetivo prejuízo fiscal do ano-calendário em questão**, não tendo sido questionado, em nenhum outro procedimento fiscalizatório da RFB, o montante declarado pela Impugnante.

²³ Portaria nº 343, de 2015. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF)

Ar. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [...] § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016) [...]

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Para o exercício de 2013, a Impugnante apontou, em sua declaração de ajuste anual [retificadora], um **prejuízo fiscal de R\$ 16.793.001.641,62, para o IRPJ, e uma base negativa de R\$ 16.800.231.906,24, para a CSLL.** (Grifo nosso)

90. A decisão recorrida, ao analisar a matéria pontuou que “Os prejuízos das controladas estrangeiras são compensáveis com os seus lucros próprios, os quais são apurados com base nas normas do país de domicílio. Por isso, não se faz necessário o acompanhamento desses prejuízos pelos livros fiscais ou comerciais da controladora; muito menos que os prejuízos sejam fixados em nossa moeda, mediante conversão pela taxa de câmbio do dia em que foram reconhecidos”. Com efeito, entendeu corretos os valores apurados de prejuízo e base negativa.

91. Em recurso voluntário a recorrente reitera as alegações da impugnação e acrescenta que a autoridade fiscal não esclareceu a origem dos valores referentes aos saldos de prejuízos utilizados em seu cálculo não compatíveis com a DIPJ, o que violaria a ampla defesa e o contraditório ante o desconhecimento dos fatos que ensejaram tal divergência (e-fls. 3142).

Veja-se que a **Autoridade Fiscal não esclarece minimamente a origem dos valores** referentes aos saldos de prejuízos utilizados em seu cálculo não compatíveis com a DIPJ, o que limita a defesa da Recorrente ante o desconhecimento dos fatos que ensejaram tal divergência. Certamente, constata-se violação à ampla defesa e ao contraditório no presente caso. (Grifo nosso)

92. Aduz, todavia, que, nos casos em que impugnou outros autos de infração em períodos de competência com saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, restando suspensas as respectivas exigências fiscais nos termos do art. 151, inciso III do CTN, enquanto não concluído o processo administrativo tributário, o ajuste do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da CSLL ainda não é exigível e assim devem ser mantidos os valores declarados pelo contribuinte em sua DIPJ no SAPLI.

93. Não assiste razão à recorrente. Explico.

94. Inicialmente verifica-se que a própria recorrente reconhece em sua impugnação que a origem dos saldos questionados de base negativa e prejuízo fiscal referente ao ano-calendário 2013 é a DIPJ original. Tal reconhecimento afasta a alegada violação à ampla defesa e ao contraditório.

95. Quanto aos novos valores de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, necessário observar que a recorrente tomou ciência dos autos de infração e do termo de verificação fiscal em **30/11/2018** (e-fls. 2627) e no dia **26/12/2018** (e-fls. 2679) apresentou DIPJ retificadora que alterou os referidos valores considerados pela fiscalização no lançamento.

96. Aduz a recorrente ainda que se levar em consideração os novos valores “a adição pretendida pela fiscalização culminaria em simples ajustes do prejuízo fiscal e da base negativa, que seriam corrigidos, após a decisão definitiva, para R\$ 9.684.677.109,22 de IRPJ, e de R\$ 9.691.907.373,84 de CSLL” (e-fls. 2680); é dizer, não haveria IRPJ/CSLL a pagar.

97. Note-se que de acordo com o quadro comparativo elaborado pela recorrente (e-fls. 2681-2682), considerando-se os “novos valores” de prejuízo fiscal e base negativa informados na

DIPJ retificadora, a recorrente aceita inclusive os valores apurados pela fiscalização - principal objeto do recurso voluntário.

98. Ocorre que, nos termos do §1º do art. 147 do CTN, a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo - caso dos autos - só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

99. No caso, a DIPJ retificadora de prejuízo fiscal e base negativa foi apresentada após o lançamento de ofício e desacompanhada de documentação comprobatória o que impede a consideração dos novos valores apresentados.

CSLL

100. Como dito anteriormente, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, ao determinar, para fins de base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL, que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, tem-se a tributação da variação patrimonial positiva na sociedade residente no Brasil.

101. Com efeito, não há falar-se em bloqueio dessa tributação pelas convenções internacionais assinadas pelo Brasil, porquanto, - reitero - a matéria tributável é o lucro da residente brasileira. Assim, é devido tanto o IRPJ quanto a CSLL sobre o lucro auferido pela recorrente oriundo de sua controlada no exterior. Acrescento ainda como razão de decidir os fundamentos elencados nos tópicos anteriores para o IRPJ.

Conclusão

102. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

103. É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

Voto Vencedor

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, redator designado.

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento, motivo pelo qual passo a analisar os argumentos expostos pelo recorrente.

Primeiramente, cumprimento o I. Relator por seu brilhante voto, cuja profundidade apenas enaltece o trabalho deste órgão de julgamento.

Ademais, conforme muito bem relatado no presente Acórdão, trata-se

de autos de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes aos anos-calendário 2013 e 2014, no

montante total de R\$ 2.888.531.683,98, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%, em razão de lucros auferidos por controlada no exterior (Holanda) não adicionado ao lucro líquido.

104. A ação fiscal concentrou-se na tributação dos lucros auferidos pela Petrobrás em 2013 e 2014, por meio de sua controlada direta (100% de participação no capital social) no exterior (Petrobrás Netherlands B.V - PNBV), com sede em Rotterdam, na Holanda, os quais não foram adicionados ao lucro líquido para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL.

105. A autoridade fiscal apontou como fundamento para o lançamento o art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001, ao argumento de que a norma tributa o lucro da Petrobras (Brasil) e não o lucro da PNBV (Holanda), o que não viola o tratado internacional celebrado entre o Brasil e a Holanda previsto no Decreto n.º 355/1991.

Na ocasião, o contribuinte insurgiu-se mediante impugnação administrativa contra autuação, expondo: a) Definição da natureza jurídica do disposto no artigo 74 da MP n.º 2158-35/01; b) Impossibilidade de utilização do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 como norma antielisiva; c) Improcedência da tributação dos lucros auferidos pela PNBV em face de violação do Tratado Brasil-Holanda; d) Impossibilidade de tributação dos lucros em virtude do artigo 7º do Tratado Brasil-Holanda; e) Impossibilidade de tributação dos lucros em virtude do alcance da expressão “pagos” prevista no artigo 10 do Tratado Brasil-Holanda; f) Necessidade de correção das bases de cálculo; g) Impossibilidade de aplicação da multa de 75% do artigo 44, inciso I da Lei n.º 9.430/1996.

Porém, conforme bem exposto no Relatório, o Acórdão de primeira instância seguiu entendimento alinhado no Termo de Verificação Fiscal, conforme ementa abaixo::

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS. ARTIGO 74 DA MP 2.158/35. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. STF. REGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO PELO PAÍS DE RESIDÊNCIA DA CONTROLADA.

O artigo 74, da MP 2158/35, que fixou o momento da disponibilização dos lucros para a data do balanço em que foram apurados, foi submetido à apreciação do STF (ADI/2.588), tendo a Suprema Corte decidido que referida norma é constitucional, com efeito vinculante e eficácia erga omnes, para as controladas localizadas em países com tributação favorecida.

Com relação às controladas residentes em países com tributação regular, por não ter sido atingida a maioria de votos, entende-se pela constitucionalidade do artigo 74, da MP 2158/35, não obstante a inexistência dos citados efeitos.

TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

O entendimento da RFB, manifestado, na SCI nº 18-Cosit, é de que a aplicação do artigo 74, da MP 2.158/35, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, uma vez que (a) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros, (b) o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros, (c) a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que foram apurados (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

ALEGAÇÃO DE INCOMPATIBILIDADE ENTRE O ART. 74 DA MP 2.158-35/2001 E O ART. 7º, PARÁGRAFO 1º, DO TRATADO BRASIL-HOLANDA. INOCORRÊNCIA.

O Tratado Brasil-Holanda, a exemplo de outros acordos que adotam o texto-base da Convenção-Modelo da OCDE, estabelece, em seu Artigo 7º, Parágrafo 1º, uma cláusula de competência exclusiva em favor do Estado de residência da pessoa jurídica. De acordo com esta regra, os lucros de uma empresa só podem ser tributados no Estado onde ela está domiciliada.

A referida cláusula não limita, todavia, o direito de um Estado Contratante adotar regras de transparência fiscal em sua legislação interna, com o objetivo de tributar, na pessoa de seus residentes, o lucro apurado por empresa domiciliada no outro Estado Contratante, na proporção da participação societária destes residentes naquela empresa. Comentários da OCDE ao Artigo 7º, Parágrafo 1º, da Convenção-Modelo.

Por revestir a natureza de uma regra de transparência fiscal, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não conflita com o Artigo 7º, Parágrafo 1º, do Tratado Brasil-Holanda.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE CONTROLADA NO EXTERIOR. CRITÉRIOS.

Os prejuízos apurados por uma controlada no exterior somente poderão ser compensados com os seus próprios lucros e antes de se efetivar a conversão para reais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014

CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. REGRA INAPLICÁVEL À CSLL.

Tendo a CSLL sido instituída após a celebração de determinada convenção internacional para evitar a dupla tributação da renda, a extensão das disposições de tal convenção à CSLL condiciona-se à imprescindível notificação da instituição desta contribuição às autoridades competentes dos Governos Estrangeiros envolvidos em tais tratados, porquanto as regras dos acordos internacionais devem conter previsão expressa em seu texto para serem aplicadas à CSLL.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. DECORRÊNCIA.

As regras do imposto de renda relativas à tributação dos lucros auferidos no exterior aplicam-se, também, à contribuição social sobre o lucro líquido (arts. 21 e 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em sede de recurso voluntário, a recorrente apresentou as alegações a seguir, também já muito bem expostas no Relatório e que tomo a liberdade de reproduzir: a) alega-se a força cogente e a aplicação obrigatória do Tratado Brasil-Holanda contra bitributação (art. 7ª do Decreto 355, de 1991), já que: a.1) só seria possível a tributação no Brasil do lucro auferido pela PNBV, controlada sediada na Holanda, caso a Petrobrás exercesse sua atividade nesse país por meio de um estabelecimento permanente, o que não é o caso e; a.2) a tributação não teria sido autorizada pela exceção prevista no art. 10 da mesma Convenção, onde “*os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado*”; b) que o objeto da tributação brasileira é o lucro da controlada no exterior, já que a aplicação do art. 74, da MP n.º 2.158-35 traduz dupla tributação, por Estados distintos, ferindo o teor do Tratado, conforme estabelecido no REsp n.º 1.325.709/RJ e; c) não seria a possibilidade de compensação, conforme prevista no art. 26 da Lei 9249 de 1995, que afastaria a bitributação, mas sim o próprio Tratado firmado bilateralmente com a Holanda; d) que deve prevalecer o conteúdo do Tratado internacional de Direito Tributário, à luz do art. 98 do CTN, e conforme doutrina e jurisprudência, que consideram que, por ser norma especial e, portanto, deve prevalecer o art. 7º do Decreto n.º 355, de 1991, que afasta a tributação, no Brasil, dos lucros auferidos pela controlada PNBV, com sede na Holanda; e) que a aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 estaria restrita aos casos em que a controlada tem sede em paraíso fiscal ou nos casos em que não há tratado internacional que veda a bitributação, o que não é o caso dos autos; f) que, da mesma forma, os Tratados firmados pela República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação aplicam-se à CSLL, nos termos do art. 3º do Tratado Brasil-Holanda, art. 11 da Lei n.º 13.202, de 2015 e art. 106 do CTN; g) que a reavaliação positiva dos investimentos realizados em empresas controladas situadas no exterior não constitui renda tributável, pois a variação positiva ou negativa do valor do investimento, embora tenha impacto sobre o lucro líquido da empresa investidora, não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em razão de vedação expressa no art. 23, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, (IRPJ) e art. 2º, §1º, "c", 4, da Lei n.º 7.689, de 1988, (CSLL); h) que há incompatibilidade do regime de transparência internacional com o Tratado Brasil-Holanda, pois: h.1) o regime de transparência fiscal previsto no art. 74 da MP n.º 2.158-35/200 foi idealizado - e expressamente validado pelo Supremo Tribunal Federal - nos casos em que a controlada estivesse localizada em países de tributação favorecida, o que não é o caso da Holanda, onde a PNBV exerce atividade substantiva e; h.2) a desconsideração da personalidade jurídica da controlada, por meio do regime de transparência fiscal, confere-lhe o mesmo tratamento fiscal dado aos estabelecimentos permanentes (sucursais ou filiais), em flagrante desrespeito à regra de competência tributária exclusiva fixada pelo Tratado e, finalmente; i) que

há incorreções na compensação dos prejuízos fiscais e base negativa da CSLL, pois os valores de prejuízo de IRPJ e de base negativa de CSLL, utilizados na elaboração dos cálculos dos tributos lançados estão equivocados, conforme demonstra a DIPJ retificadora, entregue em 26.12.2018.

Assim, delimitando a controvérsia em discussão, podemos estabelecer que a discussão gira em torno da possibilidade de tributação dos lucros da controlada no exterior, aplicando-se o método de equivalência patrimonial, nos termos do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001. Ou, em outras palavras, conforme bem exposto pelo I. Relator:

Cinge-se a controvérsia, portanto, a verificar se a tributação de lucros no exterior viola ou não tratado para evitar dupla tributação da renda.

Já quanto à análise da discussão sobre a compensação de prejuízos fiscais de CSLL levantada pela contribuinte, por outro lado, entendo que essa depende da apreciação prévia do tema anterior, do qual é decorrente.

Passamos, portanto, **à análise e à apreciação do objeto** da presente lide.

Inicialmente, vale lembrar que o art. 98 do CTN (Código Tributário Nacional) é claro ao conferir natureza especial ao conteúdo do tratado, revelando a importância concedida pelo País à celebração de acordos internacionais em matéria tributária entre países soberanos:

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

Logo, a princípio, o conteúdo do Tratado deve prevalecer sobre norma interna, ainda que esta lhe seja posterior, por força expressa do disposto no artigo 98 do CTN.

Nesse aspecto, conforme bem relatado, a discussão central gira em torno da aplicabilidade (ou não) do artigo do artigo 7^a do Tratado Brasil-Holanda, que aduz que somente seria possível a tributação no Brasil do lucro auferido pela controlada (PNBV) sediada na Holanda, a não ser que a Petrobrás exerça sua atividade na Holanda através de um estabelecimento permanente.

Assim, na hipótese de prevalência do conteúdo do artigo 7^a do referido Tratado, não seria aplicável do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 (adiante enfrentado).

Quanto às linhas gerais dessa questão, isto é, quanto à prevalência do artigo 7^a que veda a tributação da controladora pelos lucros auferidos pela controlada no exterior (e que esteja abarcada pelo tratado), em primeiro lugar, tomo a liberdade de reproduzir esclarecedora Declaração de Voto do I. Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, no Acórdão de Recurso Voluntário n.1302-003.149 (e-fls 6745/6784) nos autos do Processo n. 16643.720059/201315, que muito bem contextualiza as linhas gerais que circundam o debate:

Primeiramente, antes de se analisar os argumentos do Recorrente, para se verificar se há ou não razão no lançamento combatido, cumpre verificar os pressupostos da legislação e fixar algumas premissas.

Neste ponto, inclusive, de partida, são de grande valia as colocações do Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Napoleão Nunes Maia Filho, no voto proferido nos autos do Resp n.º 1.325.709/RJ, que assim argumenta:

Em síntese, o que é possível concluir é que o propósito de evitar a evasão fiscal não legitima a infração aos ditames das garantias subjetivas do contribuinte, bem como aos conceitos básicos do sistema tributário, inclusive a preservação dos Tratados Internacionais, que trazem, como se sabe, as normas que devem reger a sua própria interpretação; assim, certos conceitos, essenciais à compreensão de sua inteireza positiva (essa expressão é do Professor PINTO FERREIRA) são ministrados no seu próprio texto, neste caso, o conceito de renda tributável.

Pois bem. Com base neste entendimento, é que se analisará os pressupostos do ordenamento jurídico, em especial da legislação nacional e dos Tratados firmados pela República Federativa do Brasil, que dispõem sobre a possibilidade (ou impossibilidade) de tributação dos lucros auferidos pelas controladas e coligadas de empresas brasileiras que são domiciliadas no exterior, bem como o entendimento dos Tribunais.

Historicamente, o Estado brasileiro, desde o início da cobrança do Imposto sobre a renda, que se deu em 1924, através do Decreto n.º 16.581/24, sempre tributou a renda auferida no território nacional (critério da territorialidade), ou seja, o Imposto sobre a renda não alcançava os rendimentos e ganhos obtidos no exterior, independente do grau de vínculo (sucursal, filial, empresas coligas ou controladas) da entidade localizada em outro país com a entidade brasileira.

Após algumas tentativas de se alterar a forma de tributação, em especial pelas modificações legislativas ocorridas nos anos de 1987 e 1988 (vide decretos 2.397/87, 2.413/88, 2.413/88 e 2.429/88), só com a redação dada ao artigo 25, da Lei 9.259/95, é que o sistema tributário brasileiro abandona de vez o critério da territorialidade, adotando o princípio da "renda mundial" ou da "tributação em bases universais". Neste sentido, como ensina Marciano Seabra de Godoi,

"pelo critério da renda mundial, os Estados soberanos tributam tanto as rendas produzidas por seus residentes nos limites de seu território, quanto a renda produzida por seus residentes fora dos limites do seu território" (GODOI, Marciano de Godoi. A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivos e Legislativo da União. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 278.)

A mudança na forma de tributação e o alcance que a norma pretendia dar foram motivos de críticas de grande parte da doutrina, o que forçou, s.m.j, o ente competente para instituir e cobrar o Imposto sobre a renda União Federal a alterar a legislação anteriormente posta, dispondo, a Lei n.º 9.532/97, que o imposto só teria incidência, em síntese, quando da disponibilização às sociedades residentes no Brasil dos lucros auferidos.

Entretanto, sobreveio, em 2001, a edição da Lei Complementar 104, acrescentando dois parágrafos no artigo 43 do Código Tributário Nacional, que passou a ter a seguinte redação:

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

I de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

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

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

Com essa modificação legislativa, em especial com a redação dada ao parágrafo 2º transcrito acima, houve o entendimento, por parte da União Federal, de que a adoção do critério da universalidade da renda, para fins de incidência do IR, estaria definitivamente autorizada pelo ordenamento jurídico pátrio, podendo, de fato, o legislador ordinário trazer as hipóteses em que se dariam a tributação das empresas localizadas no exterior, em especial, as controladas e coligadas.

Assim, foi editada a MP 2.158/2001, que em seu artigo 74 determinava que "*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 de regulamento*".

Neste ponto, se vale, mais uma vez, dos ensinamentos de Marciano Seabra de Godoi, que, após discorrer sobre a edição daquela MP, assim se posiciona sobre a mudança legislativa então ocorrida:

"Portanto, a primeira data base definida para a imputação dos lucros foi 31 de dezembro de 2002. Menos de três meses antes dessa data, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 213. No art. 7º dessa Instrução Normativa, Determinou-se que a tributação dos lucros auferidos no exterior se realizasse por intermédio dos ajustes dos valores dos investimentos conforme o método da equivalência patrimonial.

Nos termos do parágrafo 1º do art. 7º, 'os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL'. Segundo o art. 8º da mesma Instrução Normativa, os lucros decorrentes dos investimentos que a legislação comercial (lei das Sociedades por ações) não mandar avaliar pelo método de equivalência patrimonial continuariam a ser tributados pelo imposto brasileiro somente na proporção em que ocorresse sua disponibilização (crédito ou pagamento do lucro) para a empresa investidora". (GODOI, Marciano de Godoi. A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivos e Legislativo da União. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 282 e 283).

Feita essa breve contextualização histórica quanto à tributação com bases universais pela sistema tributário brasileiro, sem, contudo, ter a pretensão de se esgotar o tema, em especial, acerca das mudanças imposta pela Lei 12.973/2014 no ordenamento jurídico pátrio, cumpre registrar que a redação do artigo 74 da MP 2.158/2001 foi objeto de diversas críticas da doutrina e de questionamentos dos contribuinte junto ao Poder Judiciário.

A discussão judicial desaguou, como não poderia deixar de ser, no Supremo Tribunal Federal, que, através da ADIN 2.588, julgou a (in)constitucionalidade do malfadado artigo 74. No julgamento, que durou mais de 10 anos, com intenso debate entre os Ministros e a confecção de longos acórdãos, não se chegou a uma maioria de votos em diversos pontos da discussão. A ementa do julgado recebeu a seguinte redação:

Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.15835/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 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); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função anti-evasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.15835 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.15835 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.15835/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.15835/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001. (ADI 2588, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe027 DIVULG 07022014 PUBLIC 10022014 EMENT VOL0271901 PP00001)

Pelo o que se observa da ementa e, em especial, dos votos proferidos pelos Ministros, pode-se sintetizar as conclusões a que chegou o Supremo Tribunal Federal da seguinte forma:

Investida	Localização	Validade do artigo 74 da MP 2.158/01	Eficácia "erga omnes" e efeito vinculante
Coligadas	Jurisdição normal	Inconstitucional	Sim
	Paraiso Fiscal	Constitucional (não alcançou a maioria)	Não
Controladas	Jurisdição normal	Constitucional (não alcançou a maioria)	Não
	Paraiso Fiscal	Constitucional	Sim

Ainda, da análise das decisões e do quadro acima, cumpre registrar que o Supremo Tribunal Federal chegou a três importantes conclusões no julgamento da ADIN 2.588, quais sejam:

- 1) Há que se diferenciar a tributação das investidoras com investidas com sede em paraísos fiscais, daquelas com sede em países com tributação normal.
- 2) Controladas e coligadas devem ter tratamento distinto; e
- 3) O princípio da irretroatividade, no caso da renda obtida no exterior, deve ser respeitado.

No que importa para o caso em análise, como se verifica do quadro acima, o Supremo Tribunal Federal não chegou a uma maioria vinculativa no que tange aos lucros de controladas não domiciliadas em “paraíso fiscal”, nem para com lucros de coligadas domiciliadas em “paraíso fiscal”. Está-se diante de lucros de controladas não domiciliadas em “paraíso fiscal”. Como se sabe, contudo, mesmo não havendo um efeito vinculante, neste ponto, na decisão do STF, a este órgão é defeso se manifestar sobre constitucionalidade de norma legal, conforme Súmula CARF n.º 2.

Assim, a princípio, estava vigente e válido, à época dos fatos impositivos, o disposto no artigo 74, da MP 2.158/01, que diz que o momento da tributação das controladas domiciliadas em países sem tributação favorecida seria aquele em que os lucros fossem disponibilizados nos balanços das entidades.

Contudo, não foi objeto de análise, por parte daquela Corte, a implicação ou aplicação do disposto na MP no caso de a entidade controlada ser domiciliada em países que firmaram Tratados para evitar a dupla tributação da renda com a República Federativa do Brasil. Esta ausência de análise por parte do STF é clara quando se verifica o excerto da decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário n.º 541.090, em que também se discutia a (in)constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158/01. Veja-se:

Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para considerar ilegítima a tributação retroativa, nos termos do parágrafo único do art. 74 da MP n.º 2.15835/ 2001, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello.

Determinado o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que se pronuncie sobre a questão atinente à vedação da bitributação baseada em tratados internacionais, vencido o Ministro Dias Toffoli, não havendo se manifestado, no ponto, o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Redigirá o acórdão o Ministro Teori Zavascki, que reajustou seu voto. Impedido o Ministro Luiz Fux. Plenário, 10.04.2013. (destacou-se)

No que se refere aos tratados, as suas implicações e a sua hierarquia dentro do ordenamento jurídico brasileiro, o Superior Tribunal de Justiça tem inúmeros julgados que exploram o tema, como também Supremo Tribunal Federal.

Não se entrará aqui, até mesmo para não se perder o foco da autuação, na discussão que se dá entre os aderentes do sistema monistas ou dualistas dos ordenamentos jurídicos e, principalmente, na discussão doutrinária acerca do status dos Tratados firmados pelo Brasil, ou seja, se os Tratados se equiparariam às leis ordinárias ou às leis complementares.

No presente voto, aceita-se como premissa que os tratados integram a ordenamento jurídico e eventual conflito com normas internas deverão ser solucionadas de acordo com os critérios cronológicos e da especialidade, como se observa do julgado abaixo proferido pelo Supremo Tribunal Federal:

E M E N T A: EXTRADIÇÃO CRIMES DE CORRUPÇÃO PASSIVA E DE CONCUSSÃO DISCUSSÃO SOBRE MATÉRIA PROBATÓRIA INADMISSIBILIDADE DERROGAÇÃO,

NESTE PONTO, DO CÓDIGO BUSTAMANTE (ART.365, 1, IN FINE), PELO ESTATUTO DO ESTRANGEIRO PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PROCESSO EXTRADICIONAL REGULARMENTE INSTRUÍDO JURISDIÇÃO PENAL DO ESTADO REQUERENTE SOBRE OS ILÍCITOS ATRIBUÍDOS AOS EXTRADITANDOS JULGAMENTO DA CAUSA PENAL, NO ESTADO REQUERENTE, POR TRIBUNAL REGULAR E INDEPENDENTE RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO PENAL EXTRAORDINÁRIA CONCERNENTE AO DELITO DE CORRUPÇÃO PASSIVA ACOLHIMENTO PARCIAL DA POSTULAÇÃO EXTRADICIONAL UNICAMENTE QUANTO AO CRIME DE CONCUSSÃO PEDIDO DEFERIDO EM PARTE. CÓDIGO BUSTAMANTE ESTATUTO DO ESTRANGEIRO (...)

A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

(...).(Ext 662, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 28/11/1996, DJ 30051997 PP23176 EMENT VOL0187101 PP00015)

E o Superior Tribunal de Justiça, mesmo que partindo de outra premissa da que partiu o julgado acima (uma vez que coloca os Tratados no mesmo patamar das Leis Complementares), no julgado consubstanciado no REsp nº 1.161.467, coloca uma pá de cal sobre a discussão, quando afirma que os Tratados que tem como matéria de regulação a bitributação da renda terão prevalência sobre o direito brasileiro, quando nitidamente se confrontarem (antinomia) com leis internas. O critério da especialidade é invocado pelo STJ.

Confira-se trecho da ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL ALEMANHA E BRASIL CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE

O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

(...)

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

(...) 11. Recurso especial não provido. (REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012) (destacou-se)

Ao comentarem o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, que entende o critério da especialidade como uma das formas de se solucionar o conflito entre os Tratados e eventual norma de direito interno, Marcus Lívio Gomes e Renata S. Cunha Pinheiro assim se posicionam:

"O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento acerca desse ponto no sentido de que o disposto no art. 98 do CTN confere aos tratados caráter especial em face da legislação interna e, em razão dessa especialidade, afasta a incidência da norma nas situações sobre as quais se refira. Ressaltou a Corte que a antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à

*internacional. Assentou que o art. 98 deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção. (GOMES, Marcus Lívio e Pinheiro Renata S. Cunha. A Lei nº 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Págs. 101 e 102).*

Não se pode olvidar, neste ponto, como mencionado na ementa do julgado do STJ acima transcrita, que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 98, preceitua que os

"tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha". Exatamente por isso deve-se aplicar o critério da especialidade para a solução de eventual conflito entre normas de direito interno e os Tratados Internacionais.

No que se refere ao critério da especialidade, o jurista italiano Norberto Bobbio, que teve grande influência na formação do pensamento jurídico brasileiro, já pontificava em seu clássico *"Teoria do Ordenamento Jurídico"*, que esse critério deve ser utilizado para solução de antinomias dentro de um ordenamento jurídico. Em suas palavras:

O terceiro critério, dito justamente da lex specialis, é aquele pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: lex specialis derogat generali. Também aqui a razão do critério não é obscura: lei especial é aquela que anula uma mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la

a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo genus) para uma regra derogatória menos extensa (que abrange uma species do genus) corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida como tratamento igual

*das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. (...) **Entende-se, portanto, por que a lei especial deva prevalecer sobre a geral: ele representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral***

significa paralisar esse desenvolvimento. (BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10ª edição, 1999. pág. 95 e 96) (destacou-se)

Por fim, no que tange aos tratados e a necessidade de sua aplicação pelos Estados contratantes, imperioso transcrever passagem de trabalho de autoria de Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, no qual, de forma cirúrgica, apontam a importância e a motivação dos Tratados para evitar a dupla tributação, em especial aqueles que seguem o modelo da OCDE, como no caso do Tratado Brasil/Luxemburgo:

(...) Nesse cenário, os tratados em matéria tributária são meios pelos quais Estados soberanos se esforçam, usualmente em bases bilaterais, para harmonizar as regras de suas leis tributárias internas, estabelecendo limites a partir dos quais leis nacionais não se aplicam.

Por meio dos tratados internacionais que visam evitar a dupla tributação da renda, o Brasil obrigou-se espontaneamente perante outros Estados de Direito a não exigir, no todo ou em parte, tributos a eles reservados. É esse o caso dos lucros.

Conforme art. 7º, parágrafo 1º da Convenção Modelo da OCDE, 'os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado (...)'. Exceção são os lucros apurados por estabelecimentos permanentes situados em outro Estado Contratante, os quais serão tributados, na parte em que oriundos do estabelecimento.

Como relata Philip Baker, esse dispositivo possui um longo histórico e reflete o consenso internacional de que, em regra, até que uma empresa de um dos Estados contratantes possua um estabelecimento permanente em outro Estado (art. 5º da Convenção Modelo da OCDE), ele não deverá ser considerado como um participante na vida econômica desse Estado, não sendo, portanto, a ele conferido o direito de tributar os seus lucros. (BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 368 e 369)

Assim, por tudo até aqui exposto, pode-se afirmar que (i) o Supremo Tribunal Federal declarou como constitucional a tributação de controladas no exterior, nos termos preconizados pelo artigo 74 da MP 2.158/2001; (ii) os tratados integram o ordenamento jurídico pátrio; e, (iii) no caso de conflito entre o disposto em norma

interna e um Tratado Internacional, tendo em vista o critério da especialidade, deverá prevalecer o disposto no Tratado.

Assim, alinhado à posição exposta acima, e adiantando meu entendimento, deve prevalecer o conteúdo do Tratado Brasil-Holanda (art.7ª) que impede a tributação dos lucros da controlada no exterior e localizada no país contratante, a não ser na hipótese de que a controladora constitua estabelecimento permanente.

Por outro lado, reforço minha concordância com o entendimento do I. Relator quanto ao escopo do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001.

Isso porque, conforme delimitado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da ADI 2.588, de 2013, reconheceu-se, de modo definitivo:

- i) que é legítima a aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas *controladas* localizadas em países *com tributação favorecida* (= países considerados “paraísos fiscais”);
- ii) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas *coligadas* sediadas em países *sem tributação favorecida* (= não considerados “paraísos fiscais”); e
- iii) que é inconstitucional o parágrafo único do referido art. 74.

Referida decisão, contudo, não escapou das críticas doutrinárias.

Nesse ínterim, peço vênha aqui para transcrever excerto de artigo de lavra de João Francisco Bianco e Michell Przepiorcka (BIANCO, João Francisco; PRZEPIORKA, Michell. O regime de tributação brasileiro em bases universais: Passado, Presente e Futuro. In 8º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, 16, 17, 18 de setembro de 2020 em São Paulo, SP. Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri, Luís Flávio Neto, Rodrigo Maito da Silveira – São Paulo, IBDT, 2020, p. 219-221), em que os autores sintetizam as principais críticas ao dispositivo:

De fato, o Pretório Excelso pouco definiu sobre os limites a serem observados: decidiu, naquela ocasião, que o art. 74 da MP n.º 2.158 seria inconstitucional para coligadas sediadas em países sem tributação favorecida ou que não sejam paraísos fiscais, enquanto que seria constitucional para controladas sediadas em países com tributação favorecida ou que sejam paraísos fiscais. Não houve um posicionamento do colegiado acerca das situações mais frequentes de investimentos em sociedades estrangeiras, tampouco foi objeto de deliberação pela Corte Suprema a questão das controladas e coligadas situadas em países com os quais o Brasil tenha firmado acordos de bitributação. Sequer houve uma manifestação objetiva sobre a possibilidade de tributação do resultado de equivalência patrimonial, que foi enfrentado apenas tangencialmente naquele julgamento. A dificuldade para se encontrar um voto médio, que somente foi anunciado na sessão de julgamento seguinte ao término do julgamento, evidencia a fragilidade da solução obtida.

O quadro abaixo resume o resultado que se alcançou no julgamento da ADI n.º 2.588 (SANTOS, 2017, p. 11):

INVESTIDA	LOCALIZAÇÃO	VALIDADE DO ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001	EFICÁCIA ERGA OMNES E EFEITO VINCULANTE
Coligada	Jurisdição normal	Inconstitucional	Sim
	Paraíso Fiscal	Constitucional (Não alcançou maioria)	Não
Controladas	Jurisdição normal	Constitucional (Não alcançou maioria)	Não
	Paraíso Fiscal	Constitucional	Sim

Aqui é importante consignar que ao adotar como critério a localização em paraíso fiscal ou não, embora o Ministro Joaquim Barbosa tenha votado de forma a alinhar a legislação brasileira aos padrões internacionais, acabou adotando critério que não houvera sido prestigiado em nosso ordenamento jurídico, o que não passou despercebido por seus pares e acabou sendo alvo de crítica doutrinária (EMERY, 2016, p. 666). Percebe-se que não foi objeto de deliberação pela Corte Suprema a questão das controladas e coligadas situadas em países com os quais o Brasil tenha firmado acordos de bitributação, tampouco houve uma manifestação objetiva sobre a possibilidade de tributação do resultado de equivalência patrimonial.

Nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal (ADI nº 2.588/DF e) declarou a inconstitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 no que respeita às pessoas coligadas domiciliadas em países sem tributação favorecida. Após o julgamento, em algo que aqui chamaremos de diálogo dos poderes, o poder executivo promulgou a MP nº 627/2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.973/2014, em que adaptou parcialmente a regra de tributação de lucros no exterior aos parâmetros de constitucionalidade estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588, no Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida nº 611.586/PR e no Recurso Extraordinário nº 541.090/SC.

Em outras palavras, conforme já expus, o Supremo Tribunal Federal **não tratou da hipótese de validade da norma quando aplicada a controladas e coligadas situadas em países com os quais o Brasil tenha firmado acordos de bitributação e não há manifestação do Pretório Excelso até hoje.**

De outro lado, ao julgar o REsp 1325709 / RJ, o Superior Tribunal de Justiça foi de hialina clareza:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS

DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

1. Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; inocorrência de ofensa ao Juiz Natural, além de ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. Precedentes desta Corte.

2. Salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o Recurso de Apelação contra sentença denegatória de Mandado de Segurança possui apenas o efeito devolutivo. Precedente: AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 03/08/2012.

3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

9. O art. 7º, § 1º. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

(REsp n. 1.325.709/RJ, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 24/4/2014, DJe de 20/5/2014.)

A argumentação, portanto, de que o lucro auferido por controlada seria, na verdade, lucro tributável da empresa brasileira, foi enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça e reiterada em sede de embargos:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. ALEGAÇÃO DE OFENSA A PRINCÍPIOS E ARTIGOS CONSTITUCIONAIS. SEDE INADEQUADA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. Nos termos do art. 535 do CPC, os Embargos de Declaração constituem modalidade recursal destinada a suprir eventual omissão, obscuridade e/ou contradição que se faça presente na decisão contra a qual se insurge, de maneira que seu cabimento revela finalidade estritamente voltada para o aperfeiçoamento da prestação jurisdicional, que se quer seja cumprida com a efetiva cooperação das partes.
2. Na hipótese, nota-se claramente a intenção de alteração do julgado a partir de argumentos e fundamentos novos, calcados em princípios e dispositivos constitucionais, o que não se coaduna com o escopo dos Declaratórios.
3. O acórdão embargado abordou dois pontos substanciais: o primeiro, concernente à compatibilidade da legislação interna que prevê a tributação dos lucros de empresas controladas no exterior com o art. VII dos Tratados contra a dupla tributação que seguem o Modelo OCDE; o segundo, afastada a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/01, questão já apreciada pelo STF, relativo à compatibilidade do art. 7o., § 1o. da IN 213/02 com aquele dispositivo.
4. **Quanto ao primeiro ponto, aduziu o voto condutor do acórdão embargado que, no caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.**
5. Acrescentou-se que, tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.
6. Por fim, assentou-se ser ilegal o art. 7o., § 1o. da IN 213/02, porquanto amplia, sem amparo legal, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao prever a tributação sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial.
7. Não se declarou a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/2001, como quer fazer crer a Embargante, razão pela qual não merece respaldo a tese de ofensa ao art. 97 da CF/88 ou à Súmula Vinculante 10/STF.
8. Se a Fazenda Nacional entende que a conclusão vai de encontro aos julgados do STF ou mesmo ofende e viola princípios e artigos da Constituição Federal (arts. 1o., I, 59, 97, 102, III, 145, § 1o., 150, caput, II, 153, § 6o., 153, III, e § 2o., I, todos da CF/88) deve interpor o recurso constitucional cabível.
9. Esta Primeira Turma solucionou a controvérsia a partir dos fundamentos que entendeu suficientes e necessários, sendo impróprio o uso dos Embargos Declaratórios para forçar o pronunciamento desta Corte sobre matéria de cunho constitucional ou mesmo para sustentar a incorreção do julgado.
10. Ante o exposto, rejeitam-se os Embargos.

(EDcl no REsp n. 1.325.709/RJ, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 26/8/2014, DJe de 4/9/2014.)

Deve-se considerar que o Tratado Brasil-Holanda foi celebrado de acordo com as normas internacionais e, além disso, como manifestação de soberanias de seus respectivos países contratantes.

Ainda, em que pese a o argumento no sentido de se afastar a aplicação dos tratados para evitar a dupla tributação, sob a justificativa de que a norma brasileira estaria buscando tributar o lucro da própria entidade brasileira, reconhecendo-se diretamente o lucro via MEP, entendo não haver fundamento jurídico suficiente, e encaminhado também meu embasamento na linha do que foi bem exposto em acórdão do STJ.

Nesse mesmo aspecto, igualmente esclarecedora é a passagem de artigo de autoria de Paulo Arthur Cavalcante Koury (Quem se beneficia? A Tributação da Controlada Indireta e os Tratados. **Revista Direito Tributário Atual**, (36), p. 256–276):

Conforme o art. 31 (1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (Decreto 7.030/09), os termos por ele veiculados devem ser interpretados conforme o “sentido comum atribuível aos termos do tratado”. Como ensina Klaus Vogel, em áreas especializadas como o direito tributário, esse sentido comum deve ser tomado como o sentido técnico dos termos desenvolvido na área. Logo, resta claro que o sentido de “lucros” é distinto da significação do termo “dividendos”. Enquanto o primeiro diz respeito a apenas uma pessoa jurídica (aquela que auferir os lucros), o segundo diz respeito à distribuição efetiva desses lucros aos acionistas ou cotistas. Como predica Rubens Requião, “se for esse lucro distribuído aos acionistas, tendo em vista as ações, surge o dividendo”. Aliás, os próprios tratados veiculam uma definição do termo “dividendos” enquanto rendimentos oriundos de participações de capital.

Sendo assim, uma vez que a legislação brasileira determina a tributação da variação patrimonial da sociedade investida no exterior sem considerar se houve ou não distribuição, é certo que o lucro não se transforma em dividendo. Logo, para fins do tratado, não há dividendo, mas lucro, sendo aplicável o art. 7º, não o art. 10. A subsunção da circunstância fática tributada a um ou outro artigo do tratado não depende do nome que lhe atribua a legislação interna, mas das características que ostenta a própria situação. Assim, se não há distribuição, não há subsunção ao conceito de “dividendo” para fins do tratado.

(...)

A corroborar esse entendimento, ainda, reproduzo também o voto da Conselheira Livia de Carli Germano, proferido no acórdão n. 9101-006.102, em sentada da Câmara Superior de Recursos Fiscais ocorrida em 11 de maio de 2022, que tratou justamente do Tratado entre Brasil e Holanda:

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 --vigente à época dos fatos objetos da autuação em questão --foi literal ao dispor que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil”(grifamos), ou seja, a norma claramente pretendeu alcançar os lucros da empresa estrangeira, e não seu reflexo na controladora brasileira, que é o resultado de equivalência patrimonial.

Vale notar que, antes da Lei 12.973/2014, a Receita Federal já havia pretendido “interpretar” o alcance do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como sendo referente aos resultados de equivalência patrimonial, com a edição de da IN 213/02 (art. 7º, §1º). Não por acaso, o Judiciário entendeu que tal interpretação seria uma ampliação, sem

amparo legal, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (STJ, EDcl no REsp 1.325.709/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 26/08/2014; AgRg no AREsp 531.112/BA, Primeira Turma, Relator Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18/08/20154, dentre outros).

Nesse contexto, compreendo não haver dúvida de que a materialidade abrangida pela lei brasileira de tributação universal antes da Lei 12.973/2014 consistia nos lucros das coligadas e controladas no exterior.

(...)

Conclui-se, assim, que os lucros auferidos pelas controladas da atuada no exterior não podem ser tributados no Brasil com fundamento no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, tendo em vista o acordo de bitributação firmado pelo Brasil e o país de tal controlada.

Necessário esclarecer que a conclusão acima não implica que não se possa negar a aplicação do tratado em um dado caso concreto em que se verifique abuso e/ou sua utilização como forma a se atingir como resultado a erosão da base tributária ou desvio artificial de lucros. Tal conduta pode e deve ser realizada pelas autoridades fiscais, mas sempre mediante prova no caso concreto de tal “abuso” ou desvio, e não como regra de tributação de todos os agentes do cenário internacional.

Contudo, ainda que se admitisse o raciocínio, isto é, que o que se está tributando é o lucro da empresa brasileira, não se pode esquecer que o art. 7º não se trata de norma subjetiva, já que ele é explícito ao bloquear a tributação de lucros empresariais, como bem esclarece Schoueri:

O raciocínio assim desenvolvido peca, entretanto, ao não perceber que não é verdade que o artigo 7º se limita a proteger do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior. O escopo do artigo 7º não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas). Assim, é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto: a limitação do artigo 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante. Pouco interessa, *in casu*, indagar quem suporta o encargo. Seja a empresa estrangeira, seja a nacional, o que importa é que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior.

Nos termos do referido artigo 7º, portanto, estão fora da jurisdição brasileira os lucros auferidos por uma empresa situada em outro Estado Contratante. Resta ver, daí, qual o alcance objetivo da legislação brasileira. Noutras palavras, cabe examinar se a legislação brasileira alcança lucros de uma empresa brasileira, ou lucros de uma empresa estrangeira. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no Exterior e Acordos de Bitributação: Reflexões sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 219, São Paulo, dezembro de 2013, p. 74).

Entendimento esse que é reforçado por Marcus Lívio Gomes e Renata Cunha Pinheiro ao afirmarem que “é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto, posto que a limitação do art. 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante, pouco interessando, *in casu*, indagar quem suporta o encargo, seja a empresa estrangeira, seja a nacional, importando que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior.” (GOMES, Marcus Livio. e PINHEIRO, Renata S. Cunha. A Lei n. 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In: Oliveira, Francisco Marconi et alii. **Estudos Tributários do II Seminário CARF**. Brasília: CNI, 2017. ip. 109).

Em semelhante sentido, a contribuição de Sérgio André Rocha:

Como mencionamos, afóra os casos em que a empresa que realiza atividades possui estabelecimento permanente no país de destino das mesmas, a tributação de seus resultados é facultada com exclusividade ao país de residência da investida. No que se refere ao artigo 74 da MP 2158 e sua interação com o artigo 7 (1) das convenções brasileiras, argumenta-se que na medida em que aquele dispositivo determina que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na ata do balanço no qual tiverem sido apurados”, a regra tributária o lucro da empresa não residente e, portanto, entraria em conflito com o artigo 7(1) no caso de controladas situadas em país com o qual o Brasil tenha celebrado tratado sobre a tributação da renda e do capital. Este raciocínio é corroborado, ainda, pelo disposto no artigo 5(6) da Convenção Modelo da OCDE – artigo 5(8) da Convenção Modelo da ONU, replicado nos tratados brasileiros, segundo o qual o mero fato de uma empresa ser controladora ou controlada de outra situada no outro Estado Contratante não caracteriza, por si só, um estabelecimento permanente. Veja-se o artigo 5(7) do tratado com a África do Sul, por exemplo: “O fato de que uma sociedade residente de um Estado Contratante controle ou seja controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante, ou desenvolva sua atividade nesse outro Estado (quer por intermédio de um estabelecimento permanente quer de outro modo), não caracterizará, por si só, qualquer dessas sociedades como um estabelecimento permanente da outra”. A doutrina brasileira, de forma amplamente majoritária, manifesta entendimento no sentido de que a sistemática de tributação automática de lucros do exterior prevista no artigo 74 da MP 2158 não seria compatível com a regra prevista no artigo 7(1) dos tratados firmados pelo Brasil. Nesse sentido, por exemplo, vejam-se as opiniões de André Martins de Andrade, Alberto Xavier, João Francisco Bianco, Taísa Maciel, Luís Eduardo Schoueri, Heleno Taveira Tôres, Clóvis Panzarini Filho e Rafael Russo, João Dácio Rolim e Gilberto Ayres Moreira e José Henrique Longo. Já me manifestei na mesma linha em outro estudo, ao qual faço referência. (ROCHA, Sérgio André. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p.74-77).

No mesmo passo, desde logo esclareço também, que, em meu sentir, é incorreta a premissa de que os comentários da OCDE autorizam a aplicação de normas CFC a despeito da existência de tratados celebrados entre países soberanos.

Primeiro, porque o acordo entre o Brasil e a Holanda foi assinado em 1990, enquanto os comentários somente abriram esse viés interpretativo em 2010.

Complementarmente, reproduzo o voto do ex-conselheiro Lucas Bevilacqua, nos autos do acórdão n. 1402-002.494, que é bem elucidativo:

3.4 Pois bem, que não se alegue o reconhecimento da compatibilidade entre normas CFC e tratados pela OCDE, pois os comentários, além de não vinculantes, devem ser lidos com temperamento. Vejamos a redação do § 14 ao art. 7, constante na versão de 22/07/2010 da Convenção Modelo da OCDE:

14. The purpose of paragraph 1 is to limit the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to

have been levied on such profits (see also paragraph 23 of the Commentary on Article 1 and paragraphs 37 to 39 of the Commentary on Article 10).

14. 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 próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados 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 do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também § 23 dos Comentários ao art. 1º e §§ 37 a 39 dos Comentários ao art. 10).

3.5 Reforçamos que tal comentário deve ser lido com temperamentos, verificando o contexto em que foi emitido. Qual seja, buscando combater o abuso na utilização de tratados. Tal assertiva pode inclusive ser comprovada pela remissão do comentário 14 ao art. 7, ao comentário 23 ao art. 1, onde se afirma que outra forma de combater o uso abusivo de tratados seria através de normas CFC. Se isso é verdade, e entendemos que sim, seria mais um motivo para afastar a tributação em respeito a Convenção.

3. 6 Cabe ainda mencionarmos que por muito tempo a doutrina vem sustentando que referido permissivo só valeria para normas CFC “reais”, ou sejam, as que buscam o combate ao abuso, restritas a rendas passivas e a países de baixa ou nenhuma tributação. Para Sérgio André Rocha:

Com efeito, independentemente de serem qualificadas como CFC, ou não, as regras brasileiras certamente não foram consideradas como típicas regras CFC pelos referidos Comentários.

De fato, como já ressaltamos, a maioria dos países membros da OCDE não pode incluir em suas legislações regras com o alcance da regra brasileira – ver item 3.6. , uma vez que as mesmas seriam contrárias às liberdades fundamentais da União Europeia.

Dessa maneira, é claro que os Comentários da OCDE e da ONU não tinham como paradigma modelos como o brasileiro. Este fato é ressaltado no Relatório da Ação 3 do Projeto BEPS, onde se demonstrou grande preocupação com os limites para a adoção de ‘regimes CFC pelos países da União Europeia. (ROCHA, Sérgio André; Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 79)

No mesmo sentido o posicionamento de Bianco e Przepiorka:

O modelo de tributação em bases universais adotado pelo Brasil consagrou o princípio do “capital export neutrality”, conferindo o mesmo tratamento às empresas que investem no Brasil e as empresas que buscam novos mercados, por meio da constituição de subsidiárias no exterior. Ocorre que dificilmente as normas introduzidas no Brasil seriam qualificadas como CFC. motivo pelo qual insistimos na expressão tributação em bases universais.

Com efeito, as regras brasileiras de tributação em bases universais, veiculadas pela Medida Provisória nº 2.158-35/01 não podem ser enquadradas no conceito de regra CFC por não apresentarem caráter antielisivo. Como bem pontua Teijeiro, o Brasil possui um sistema de inclusão total, que abrange a totalidade das receitas auferidas no

exterior, ainda que não se verifiquem riscos de erosão da base tributável ou deslocamento de lucros.

Ocorre que as Legislações de CFC foram concebidas como um veículo hábil a combater a prática de medidas abusivas por parte dos contribuintes²⁴, possuindo nítido caráter antielisivo, na medida em que objetivam evitar que a constituição de pessoas jurídicas interpostas no exterior possa ser utilizada como mecanismo para evitar ou diferir o pagamento do imposto (BIANCO, 2007, P.21), especificamente com relação a investimentos denominados passivos, com alta liquidez e mobilidade.

Caracterizam-se pela (i) existência de controle societário; (ii) localização da empresa controlada em país de baixa tributação; e (iii) submissão a esse regime principalmente dos lucros decorrentes de operações passivas ou de operações realizadas entre partes relacionadas” (BIANCO, 2007, p. 39). No mesmo sentido Schoueri indica que os critérios normalmente utilizados para aplicação de normas CFC são: constituição em país diverso da residência do sócio; sujeição à carga tributária inferior ao do país da residência do controlador; retenção de parte ou totalidade dos dividendos; e identificação de objetivo evidente de economizar impostos (2003, p. 311). (BIANCO, João Francisco; PRZEPIORKA, Michell. O regime de tributação brasileiro em bases universais: Passado, Presente e Futuro. In 8º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional : novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, 16, 17, 18 de setembro de 2020 em São Paulo, SP. Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri, Luís Flávio Neto, Rodrigo Maito da Silveira – São Paulo, IBDT, 2020, p. 218-219)

Por fim, cumpre registrar que, embora o I. Sr. Relator tenha desenvolvido com muita clareza e profundidade a questão relativa à bitributação jurídica ou econômica, no caso em tela, a premissa que adoto – no sentido do caráter objetivo da norma prescrita no art. 7ª – não aponta para a necessidade de maior vagar sobre o referido tema.

Ainda assim, embora prevaleça o entendimento na doutrina internacional de que tratados somente serviriam para combater a bitributação jurídica, atualmente existem importantes vozes discordantes que se destacam na doutrina, e, nesse sentido, chamo atenção ao trabalho de Ramon Tomazela (**A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021), em que o autor sustenta:

1. A difundida distinção entre a dupla tributação jurídica e a dupla tributação econômica da renda é imprecisa e, conseqüentemente, pouco útil para a interpretação dos acordos de bitributação, que não dependem de uma investigação prévia acerca da existência, ou não, de efetiva dupla tributação da renda nas operações transnacionais. De um lado, qualquer predicado fático incluído no antecedente normativo de uma regra jurídica torna-se, por definição, fato jurídico. De outro lado, tanto a dupla tributação jurídica da renda quanto a dupla tributação econômica da renda constituem fenômenos econômicos, na medida em que constituem fatos sociais que geram efeitos econômicos.

(...)

8. Apesar da constante degradação dos critérios distintivos elencados, a OCDE insiste na posição de que o objetivo dos acordos de bitributação é mitigar a dupla tributação jurídica da renda, ainda que sem qualquer referibilidade ao texto da CM OCDE. Na visão daquela organização, caberia aos Estados Contratantes, caso julguem necessário,

²⁴ De acordo com Memorando endereçado aos Membros do Subcomitê Permanente de Investigações, elaborado pelos senadores norte-americanos Carl Levin e John McCain, intitulado “Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code - Part 2 (Apple Inc.)”, “Subpart F was enacted to deter U.S. taxpayers from using CFCs located in tax havens to accumulate earnings that could have been accumulated in the United States” (Disponível em: <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/CHRG-113shrg81657/pdf/CHRG-113shrg81657.pdf>, p. 163).

resolver problemas de dupla tributação econômica da renda em suas negociações bilaterais.

(...)

10. A falta de referibilidade do dogma da dupla tributação jurídica da renda com a CM OCDE fica clara quando se considera que o art. 1(1) da CM OCDE prevê que “a presente Convenção aplicar-se-á às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes”. A utilização da expressão “pessoas residentes” no plural, juntamente com a referência a “um” ou “ambos” os Estados Contratantes, além de permitir o acesso aos benefícios convencionais por grupos de pessoas e resolver os problemas de dupla residência, evidencia que diferentes pessoas podem estar sujeitas ao exercício do poder de tributar em um ou em ambos os Estados Contratantes. Da mesma forma, o art. 4(1) da CM OCDE apenas exige que tal pessoa seja suscetível de sofrer imposição fiscal no Estado da residência em razão de seu domicílio, residência, sede de administração ou qualquer outro critério de natureza similar, sem exigir que o Estado da fonte atribua o rendimento ao mesmo titular. Assim, para fins de aplicação dos acordos de bitributação, basta que a pessoa residente seja aquela de sofrer imposição fiscal em relação ao rendimento derivado da operação transnacional, ainda que o Estado da fonte atribua o rendimento a outra pessoa.

Tudo isso apenas para enfatizar que, ainda que se adentrasse nessa celeuma, não é certo e definitivo que os acordos para evitar a dupla tributação servem apenas para evitar exclusivamente a dupla tributação jurídica.

Portanto, por todos os motivos expostos, entendo que: (i) o art. 74 da MP 2.158/01 não está à margem dos acordos para evitar a dupla tributação, especialmente em razão de precedentes do e. STJ; (ii) o art. 7ª da convenção comporta norma objetiva, que impede a incidência tributária no país da fonte, a menos que reste demonstrada a configuração de um estabelecimento permanente.

Naturalmente, o raciocínio aqui exposto aplica-se tanto ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por incidirem sobre a mesma materialidade objeto de discussão (lucro de controlada no exterior).

Nesse aspecto, corrobora para nosso entendimento o disposto no art. 11 da Lei 13.202/2015:

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no [art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943](#).

Além disso, sigo na linha de que também se aplica o disposto no art. 106 do CTN, nesses termos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (...)

No mesmo sentido já se manifestou o ex-Conselheiro Luís Flávio Neto (e-fl.1140), em Declaração de Voto proferida no Acórdão n. 9101-002.561 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (processo n. 12897.000715/2009-41):

Desse modo, é necessário reconhecer que a CSLL encontra-se indubitavelmente incluída no escopo dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, independentemente do período em que houver sido celebrado o acordo, tendo em vista a eficácia retroativa do art. 11 da Lei n. 13.202/2015.

Em outras palavras, o artigo 7ª do Tratado Brasil-Holanda afasta a incidência de ambos os tributos sobre o lucro da controlada situada na Holanda, portanto.

Complementarmente, quanto à discussão sobre a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas (IRPJ e CSLL) oriundos da controlada no exterior, a partir do momento em que prevalece o entendimento da aplicação do art. 7ª do tratado celebrado entre o Brasil e a Holanda para a não tributação dos lucros de controlada no exterior (e do afastamento da aplicação do método de equivalência patrimonial, nos termos do art. 74 da MP 2158/01), mas somente submetendo-a à tributação dos lucros no país em que está situada (e, portanto, regida exclusivamente pelo regime jurídico tributário sobre tributação de lucros do país em que está localizada a controlada), tal discussão perde o objeto, motivo pelo qual deixo de tecer maiores comentários a respeito.

Ante o exposto, com o devido acatamento e profundo respeito aos ilustres colegas que pensam de forma distinta, conheço do Recurso para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz

Declaração de Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque

O voto do ilustre relator, em seu alcance e profundidade, traz com maestria a correta solução a ser dada à presente lide. Contudo, solicitei a oportunidade de registrar alguns aspectos que gostaria de enfatizar.

1 Antinomia

O presente lançamento tributário foi realizado com fundamento no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que determinava a inclusão, na base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, dos lucros disponibilizados por empresas estrangeiras controladas pelo contribuinte.

A tese da defesa afirma que, na espécie, esse dispositivo conflita com o artigo 7º do tratado internacional celebrado entre o Brasil e a Holanda, o qual possui a seguinte redação:

ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1 - Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça, sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente alí 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.

[...]

Esse dispositivo normativo tem como hipótese legal a existência de lucro de uma empresa que estabeleceu uma relação contratual com outra empresa em outro país. Em outras palavras, esse dispositivo tem a finalidade de impedir a tributação, pelo país da empresa contratante, do lucro auferido pela empresa contratada, o qual somente pode ser tributado pelo país da empresa contratada.

Essa não é a situação fática do presente processo. A empresa estrangeira PNBV não estabeleceu uma relação contratual com a Petrobrás e não obteve lucro em razão dessa relação contratual. Se a hipótese normativa não foi configurada, não há como exigir a correspondente prestação.

A relação que existe entre a empresa PNBV e a Petrobrás é uma relação societária. O efeito econômico de uma relação desse tipo é um eventual ganho patrimonial e não um lucro. Embora o lucro seja uma grandeza utilizada para mensurar o ganho patrimonial, isso não autoriza confundir os dois. No aspecto jurídico, que é a seara do processo tributário, lucro não é ganho patrimonial e ganho patrimonial não é lucro, apesar de existir uma relação econômica entre eles.

2 Bitributação

O referido artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não foi utilizado para tributar o lucro da empresa PNBV e sim para tributar o ganho patrimonial da Petrobrás em razão da sua participação societária na empresa PNBV. Note que o valor a ser adicionado na apuração do lucro real da Petrobrás não é o lucro da empresa PNBV e sim o valor correspondente à parcela desse lucro que foi disponibilizada para a Petrobrás, na qualidade de sócia. Mais uma vez, não é possível confundir contratante com sócio, assim como não é possível confundir lucro com efeitos de uma participação societária.

Pode-se questionar o fato de que, no Brasil, o efeito econômico de uma participação societária, para fins tributários, segue as regras do chamado “método de equivalência patrimonial” (MEP), em que o lucro da empresa investida não afeta o lucro real da empresa investidora, é apenas utilizado para atualizar a grandeza patrimonial desta, visando uma eventual liquidação futura. Isso é verdade, em regra. O referido artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é apenas uma exceção a essa regra. O que torna necessária essa exceção é o fato de a empresa investida ser estrangeira e a política tributária brasileira não está limitada ao território nacional.

Em uma empresa investida nacional, o seu lucro é tributado no Brasil, não devendo ser tributado o correspondente efeito econômico na investidora. Ao contrário disso, o lucro de uma empresa investida estrangeira não foi tributado no Brasil, de forma que o seu efeito econômico no Brasil pode ser tributado, pois se constitui em elemento de conexão tributária. Pode-se, ainda, questionar que esse lucro foi tributado no país de origem da empresa estrangeira, causando a chamada “bitributação econômica”. Contudo, até essa possibilidade é evitada, por meio da permitida compensação dos tributos pagos no exterior pela empresa investida estrangeira.

3 Não tributação

É certo que existem algumas decisões judiciais que reconhecem uma dupla tributação em situações fáticas similares ao presente processo, mas não se deve olvidar as outras decisões contrárias e as outras fontes do Direito. A “Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico” (OCDE) é uma organização internacional composta por centenas de países e que tem como meta, dentre outras, integrar as administrações tributárias de seus membros. Foi a OCDE quem elaborou o modelo utilizado pelo Brasil e pela Holanda para celebrarem o presente tratado internacional.

O Comentário 14²⁵ sobre o Artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE é taxativo quando afirma que o objetivo do artigo 7º é limitar a possibilidade de um país contratante em tributar o lucro da empresa de um outro país contratante, acrescentando, em tradução livre, que “o parágrafo não limita o direito de um país contratante tributar os seus próprios residentes conforme regras domésticas voltadas para os recursos oriundos das companhias estrangeiras controladas, mesmo quando essa tributação é calculada em referência a parte dos lucros dessas empresas estrangeiras controladas”.

Assim, a própria entidade internacional que elaborou o modelo para o presente tratado internacional afirma, taxativamente, que o artigo 7º não impede a tributação nos moldes em que foi realizada pela fiscalização.

Esse posicionamento da OCDE é muito razoável, pois se um mesmo dispositivo impedisse a tributação do contratante estrangeiro e do contratante nacional então estaria caracterizada a chamada “dupla não tributação”.

Isso ocorrerá na espécie, caso o presente lançamento tributário não seja mantido, conforme informou o ilustre relator, considerando que a empresa estrangeira PNBV não foi sequer tributada em seu país natal.

²⁵ 14. The purpose of paragraph 1 is to limit the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises of the other Contracting State. As confirmed by paragraph 3 of Article 1, the paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 81 of the Commentary on Article 1).

4 Conclusão

A exoneração da presente exigência tributária somente é possível mediante uma interpretação extensiva de uma regra contrária à dupla tributação, obtendo o efeito antijurídico de causar a não tributação de uma riqueza tributável.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque

Faz-se necessário consignar as razões que me motivaram a acompanhar a divergência manifestada durante a sessão de julgamento que deu provimento ao Recurso Voluntário e, conseqüentemente, desconstituiu o lançamento tributário em análise.

Embora se reconheça a relevante densidade do voto do Conselheiro Relator, faz-se aplicar o tratado internacional firmado entre Brasil-Holanda para evitar a dupla tributação de renda.

A circunstância posta em julgamento demonstra a pretensão da autoridade administrativa em tributar companhia situada no Brasil (Petrobrás) sobre a renda auferida por controlada estabelecida na Holanda (PNBV), mediante aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 (hoje revogado, mas vigente à época dos fatos), que continha a seguinte redação:

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

Esse dispositivo teve sua validade desafiada em vários contextos de possíveis inconstitucionalidade, havendo o STF decidido a matéria em relação à maioria dos cenários possíveis, conforme ADI 2.588/2013, já retratados nos brilhantes votos que antecederam ao presente registro. Não se faz necessária a análise da questão constitucional, porque a circunstância fática trazida neste processo ainda não foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal, ou seja, não houve julgamento relacionado às relações societárias entre companhias controladoras e controladas *que operam em países de tributação não favorecida* (ou seja, de tributação normal). O caso julgado pela Corte Suprema tratava das hipóteses de situações diversas, razão pela qual a presente análise leva em consideração que o dispositivo em apreço deve ser aplicado para fatos que antecederam sua revogação (até 2014), porquanto não cabe ao CARF declarar a inconstitucionalidade de qualquer norma jurídica, por expressa exigência da Súmula 2.

Eis a *primeira premissa lógica*: o art. 74 da MP 2.158-35/2001 deve ser aplicado como regra geral para os casos ordinários que envolvam empresas coligadas situados em países de tributação não favorecida. Nos demais casos, exige-se a análise da ADI 2.588/2013 (não aplicável ao caso dos autos).

A *segunda premissa interpretativa* demanda observar as hipóteses em que há acordo para evitar a bitributação da renda e qual o dispositivo normativo que o disciplina. As perguntas são: (a) Há acordo contra a bitributação entre Brasil-Holanda? (b) Havendo acordo internacional, ele alcança o caso dos autos? (c) Se alcançar, sobrepõe-se sobre a regra geral prevista no art. 74 da MP 2.158-35/2001 vigente à época?

Esses debates foram suscitados durante a sessão de julgamento e eis as conclusões que parecem adequadas:

- (a) **Sim, há acordo firmado entre Brasil-Holanda**, parametrizado na Convenção Modelo da OCDE, incorporado à legislação brasileira por força do Decreto 355/91, que assim dispôs:

Art. 1º A Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.

- (b) **Sim, o acordo internacional alcança o caso ora julgado**, porquanto o art. 7.1 disciplina:

ARTIGO 7 - Lucros das Empresas

1 - Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente 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.

Vê-se que *os lucros de uma empresa de um Estado Contratante* (PNBV – Holanda) *só são tributados nesse Estado* (Holanda). Seu lucro só seria alcançado pelo Brasil se a mesma *exercesse sua atividade no outro Estado Contratante* (Brasil), *por meio de um estabelecimento permanente ali situado*, devendo-se registrar que a empresa brasileira (Petrobrás) possui total autonomia em relação à sua controlada, ou seja, não é um estabelecimento por meio da qual a companhia holandesa (PNBV) opere em território brasileiro.

Para esclarecimentos adicionais, cite-se as lições de Sérgio André Rocha, que assim leciona sobre o tema:

O artigo 7(1) da Convenção Modelo da OCDE, incorporado aos trinta e cinco acordos brasileiros em vigor, traz o ‘princípio’ do estabelecimento permanente. A regra geral prevista nesse dispositivo é que, no caso de atividades desenvolvidas diretamente pelo residente no outro Estado contratante, ou seja, sem a intermediação de um estabelecimento permanente, apenas o país de residência da pessoa jurídica geradora dos lucros – leia-se resultados em sentido amplo, como reconhecido no Parecer PGFN n.º 2.363/2013 – tem

competência tributária, salvo na existência de regra específica no tratado em sentido diverso.²⁶

É dizer: havendo autonomia operacional entre as companhias transfronteiriças situadas em países que tenham firmado acordo para evitar dupla tributação, ainda que entre ambas exista relação societária de controle parcial ou total, a tributação sobre suas respectivas rendas será de competência de cada país contratante, salvo nas hipóteses em que se demonstre o exercício transnacional de uma companhia no outro país, através de atuação da empresa coligada ou controlada.

Em outras palavras, só se alcançaria no Brasil o lucro da companhia holandesa (PNBV) se o mesmo fosse gerado em decorrência de atividades que a empresa brasileira (Petrobrás) realizasse diretamente na Holanda, por meio daquela. Não é esse o caso dos autos, porque a total independência operacional de ambas e suas respectivas atividades não contemplam solução diversa da prevista no acordo firmado entre os países.

Atente-se, ainda, ao fato de que o próprio tratado internacional expressamente proibir que partes independentes, ainda que detenham relação societária de controle ou coligação, sejam considerados estabelecimentos uma da outra, conforme determina o artigo 5.8, que assim dispõe:

ARTIGO 5

8 - O fato de uma sociedade residente de num Estado Contratante controlar ou ser controlada por sociedade residente no outro Estado Contratante ou exercer suas atividades naquele outro Estado (quer por meio de um estabelecimento permanente, ou por outro modo), não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

Não parece haver dúvidas que, por força do artigo 5.8 da Convenção Modelo da OCDE, havendo independência operacional de companhias transfronteiriças estabelecidas em países que subscrevam tratado internacional para evitar a dupla tributação, ainda que se relacionem na condição societária de controlada, coligada ou controladora, o lucro auferido internamente por cada uma delas será tributado pelas normas internas de cada país, por seu respectivo Estado.

Aliás, colhe-se de Luís Eduardo Schoueri lições publicadas ainda no longínquo ano de 2001, quando exsurgiam as primeiras controvérsias sobre o assunto, até hoje com os mesmas premissas:

3.2.2.1 A tributação de lucros auferidos por controladas e filiais no exterior é matéria de inovação legislativa, introduzida pelo artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de cujo teor tratamos acima. No que tange ao lucro decorrente da exploração indireta de atividades no exterior (por meio de outras empresas), é figura esdrúxula e ímpar no direito comparado, oferecendo, daí, maiores dificuldades ao intérprete para sua subsunção ao acordo.

3.2.2.2 A questão da tributação dos lucros auferidos pela controlada ou coligada, no exterior, pode ser resolvida a partir da aplicação do artigo VII do Modelo, como segue:

(...)

²⁶ ROCHA, Sérgio André. Tributação dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 74/75.

3.2.2.2.1 Adota, portanto, o Modelo da OCDE, o princípio do estabelecimento permanente, pelo qual os lucros de empresas são tributados exclusivamente por seu estado de residência, exceto se tais empresas mantiverem um estabelecimento permanente em outro Estado. Repudia, assim, o acordo, a ideia de que um rendimento possa ser considerado “produzido” em um Estado, em razão de ali ser celebrado o contrato que o originou.

3.2.2.2.2 Pois bem. A regra proposta neste artigo já serve para resolver a questão da competência para tributar os lucros da controlada ou coligada no exterior.

3.2.2.2.1 Primeiramente, importa notar que o acordo não deixa dúvidas de que uma subsidiária deve ser tratada independentemente de sua controladora, não havendo, para os efeitos do acordo, qualquer integração entre elas. É o que dispõe o Parágrafo 6 do artigo V:

“6. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado, quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo, não é, por si, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.”

3.2.2.2.3 Assim, em princípio, a Consulente e sua subsidiária são tratadas, no acordo de bitributação, como dois contribuintes distintos.

3.2.2.2.4 Esta regra poderá não ter validade, como alerta o Comentário da OCDE, caso a subsidiária venha a agir como comissária de sua controladora, possuindo poderes para concluir contratos em nome de sua controladora, em situação semelhante à que prevê o artigo 398 de nosso Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99. Neste caso, aplica-se o disposto no parágrafo 4º do artigo V do acordo, que equipara a estabelecimento permanente o comissário, seja ele pessoa ligada ou não.

3.2.2.2.5 Não possuindo a subsidiária um estabelecimento no Brasil, a regra do parágrafo 1 do Artigo VII não deixa dúvidas de que seus lucros só podem ser tributados no outro Estado Contratante. O termo “só”, utilizado no Acordo, implica tributação exclusiva naquele Estado, excluindo-se, no acordo, qualquer pretensão tributária brasileira sobre os lucros da subsidiária.²⁷

Assim, o tratado internacional Brasil-Holanda tem aplicação sobre a circunstância fática apontada no lançamento tributário em apreço.

(c) Sim, a norma do tratado internacional prefere à norma geral disposta no art. 74 da MP 2.158-35/2001, por ser norma especial, de aplicação específica às situações que envolvem Brasil e Holanda, não sendo lícito que a administração tributária brasileira pretenda alcançar o lucro de companhias com resultados independentes em cada país, no período em que vigeu o citado dispositivo (e que alcança o período do auto de infração).

Tal conclusão decorre da aplicação objetiva do art. 98 do Código Tributário Nacional, associada à incompatibilidade entre as premissas gerais apontadas na regra brasileira – que se aplica aos casos em que não há tratado internacional entre países onde estão sediadas contratadora e controlada – e a proibição indicada no art. 7.1 da Convenção Modelo da OCDE, o

²⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário internacional. Acordos de bitributação. Imposto de renda: lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. Disponibilidade. Efeitos do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 – Parecer. Revista Direito Tributário Atual nº 16. São Paulo: IBDT, 2001, p. 203/205. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1893/1691>

qual parametriza todos os tratados internacionais firmados pelo Brasil no tocante à tributação em bases universais.

Exige-se atribuir autonomia plena aos tratados internacionais em matéria tributária, por serem eles a manifestação da soberania nacional nas relações havidas entre nações e seu eventual afastamento em circunstâncias que revelem colisão com normas internas faria ruir relações internacionais e descortinariam a densa estrutura normativa firmada voluntariamente entre países relacionados.

Também se demonstra inadequada pretender aplicar as regras CFCs (*Controlled Foreign Company*) em pretensa substituição das normas dos tratados, sob o pretexto hipotético de atendimento a um possível combate a planejamentos tributários abusivos, pois não é disso que cuida o caso em análise. Inexiste qualquer sinal ou alegação de patologia dos negócios realizados pelas companhias e, ainda que se conheça que atualmente as regras CFCs tenham impacto relevante no modelo internacional de tributação com bases universais, o lançamento em apreço não trouxe tais elementos como base à autuação, sendo desnecessário controverter razões mais aprofundadas.

Todas essas razões apontam como equivocado o lançamento tributário, porquanto afastar as previsões do tratado internacional regularmente firmado representaria vilipêndio à legalidade exigida.

DISPOSITIVO

Ante ao exposto, peço vênua ao ilustre Conselheiro Relator para acompanhar a divergência e dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque