



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16682.721067/2014-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.411 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: **2010**

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Não é nula a decisão que fundamenta, ainda que de modo conciso, o porquê da manutenção da exigência.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Países Baixos e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL - PAÍSES BAIXOS.

O Tratado firmado entre Brasil e Países Baixos não impede a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por controlada no exterior.

TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA EM PARAÍSO FISCAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS COM OS SEUS PRÓPRIOS LUCROS. CONVERSÃO EM REAL. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada no exterior podem ser compensados com lucros dessa mesma empresa. A compensação deve ocorrer dentro dos moldes e conforme as regras contábeis do país em que domiciliada a pessoa jurídica estrangeira, operando-se os cálculos nas moedas oficiais e permitidas para tanto.

A conversão para o Real não se aplica aos resultados anteriores àquele objeto do lançamento, inclusive nos quais se verificou prejuízo. Deve ser utilizada a taxa cambial de venda, do dia das demonstrações financeiras em que o resultado positivo tenha sido apurado, verificado após as eventuais operações de compensação com prejuízos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, principalmente quando expressamente equiparado por lei o tratamento destes tributos, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as exigências tributárias referentes à adição dos lucros auferidos pela empresa holandesa, Petrobrás Netherlands B. V. PNBV. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella- Relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1176 a 1261) interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre (fl. 1147 a 1166) que manteve as Autuações sofridas pela ora Recorrente (fls. 837 a 850).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2010, em face do empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, controladora das empresa Petrobrás Netherlands B. V. – PNBV e Braspetro Oil Company – BOC, localizadas na Holanda e nas Ilhas Cayman, respectivamente.

A acusação fiscal que sustenta as Autuações se resume a não ter a Recorrente adicionado ao cômputo do resultado tributável do período os *lucros* auferidos por suas controladas, nos termos dos arts. 21 e 74 da MP 2.158-35/01, art. 25, §§ 2º e 3º, art. 26 da Lei nº 9.249/95 e de outras normas de apuração do Imposto sobre a Renda e da CSLL.

Para a D. Fiscalização, em relação à controlada holandesa, PNBV, a aplicação de tais dispositivos não seria obstada pelo Decreto nº 355/1991, que promulgou a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda (TDT) firmado entre o Brasil e os Países Baixos, tratando-se de norma *antielisiva específica*, com o intuito de "fechar" as brechas da lei para o planejamento tributário abusivo, ou seja, (...) no sentido de confirmar plena capacidade de o art. 74 da MP 2158-35, de 24/08/2001, tributar o lucro da empresa brasileira proporcional àquele obtido por sua controlada no exterior (TVF às fls. 809 a 835).

Em relação à controlada nas Ilhas Cayman, BOC, mesmo diante do esclarecimento em resposta a Termo de Intimação de que seus lucros teriam sido compensados por prejuízos, em referência ao ano-calendário de 2010, a D. Fiscalização demonstra que o real montante de seus prejuízos não supera o lucro por ela percebido, devendo o saldo positivo ser tributado no Brasil.

Cientificada da lavratura das Autuações, a Recorrente ofereceu Impugnação (fls. 868 a 942), alegando, em suma:

- a nulidade das Autuações, por violar as prescrições do art. 2º e do art. 50 da Lei nº 9.784/99, por trazer motivação *confusa e não comprovar a ocorrência de elisão*;

- a contrariedade do art. 74 da MP nº 2158-35/01 ao conceito de renda, trazido pelo *caput* do art. 43 do CTN;

- que as normas CFC são *normas de exceção*;

- que o art. 74 da MP nº 2158-35/01 é norma antielisiva e sua aplicação culmina na desconsideração da personalidade jurídica, devendo a Administração Tributária proceder de acordo com *procedimento*, ainda não existente (como previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN);

- a PNBV possui substância, não podendo ser objeto de aplicação de norma antielisiva;

- por força do art. 7º do Tratado para evitar a dupla tributação, firmado entre Brasil e Países Baixos, e sua prevalência sobre normas domésticas, como previsto no art. 98 do CTN, não poderia o Fisco brasileiro tributar os lucros auferidos pela PNBV, seja pelo IRPJ ou pela CSLL;

- A BOC não percebeu apenas prejuízo no ano de 2010. A Fiscalização não considerou o histórico de seus prejuízos acumulados em reais, fazendo-o em dólar, aplicando a conversão em momento incorreto, contrariando disposições do art. 25 da Lei nº 9.249/95 e do art. 6º da IN nº 213/2002.

Logo em seguida, como anunciado em sua Impugnação, o Contribuinte junta documentos comprovando a materialidade e a substância econômica da PNBV (fls. 1001 a 1144).

A defesa foi encaminhada para a DRJ de Porto Alegre para julgamento, sendo proferido o v. Acórdão ora recorrido, rejeitando totalmente o *apelo* apresentado. Confira-se a ementa e trechos do julgado *a quo*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. A nulidade do auto de infração somente se justifica diante de atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou de despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

*INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.
PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.*

*As DRJ não são competentes para se pronunciarem sobre a
inconstitucionalidade de lei tributária.*

*JULGAMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL. PRINCÍPIO DA
LEGALIDADE.*

*Como integrantes da administração pública, os julgadores das
DRJ devem obediência às normas legais e regulamentares.*

*LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE
SOCIEDADE CONTROLADA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS
NA INVESTIDORA BRASILEIRA.*

*Os lucros oriundos do exterior por intermédio de sociedade
controlada devem ser computados na base de cálculo do IRPJ e
da CSLL da investidora nacional.*

*MOMENTO DE DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS
AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE
SOCIEDADE CONTROLADA.*

*Os lucros auferidos por sociedade controlada no exterior
consideram-se disponibilizados para a controladora no Brasil na
data do balanço em que tiverem sido apurados.*

*TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE OS LUCROS AUFERIDOS
NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADA.
ACORDO ENTRE BRASIL E HOLANDA PARA EVITAR A
DUPLA TRIBUTAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CONFLITO.*

*A possibilidade de a União exigir IRPJ e CSLL de empresas
brasileiras sobre lucros auferidos por intermédio de empresa
controlada sediada no exterior não fere o acordo internacional
para evitar a dupla tributação formalizado entre o Brasil e a
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.*

LANÇAMENTO DECORRENTE: CSLL.

*Aplica-se ao lançamento de CSLL o que foi decidido em relação
ao lançamento matriz, devido à estreita relação de causa e efeito
entre eles.*

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(...)

Como anteriormente comentado, o Supremo Tribunal Federal reputou inaplicável o caput do art. 74 da MP 2.158-35 apenas às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam paraísos fiscais. A corte não declarou inconstitucionalidade em relação às coligadas situadas em paraísos fiscais ou às controladas nos demais países.

O próprio art. 43 do CTN prevê a possibilidade de a lei ordinária ser o instrumento para definir o momento de aquisição da disponibilidade de receitas e rendimentos oriundos do exterior, para fins de incidência do imposto de renda:

Art. 43. [...]

Coube ao art. 74 da MP 2.158-35/01 estabelecer o momento de aquisição da disponibilidade:

Art. 74. [...]

Portanto, o art. 74 da MP 2.158-35/01 não é incompatível com o art. 43 do CTN.

Ninguém questiona que os resultados positivos dos investimentos avaliados segundo o método da equivalência patrimonial constituam imediata aquisição de disponibilidade e que eles repercutem sobre o patrimônio da investidora. Lógica idêntica há de ser adotada para o lucro apurado por coligada ou controlada no exterior. Exigir que a renda se realize somente pela distribuição efetiva importaria em reduzir o conceito de disponibilidade apenas à sua expressão financeira.

(...)

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.

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

(...)

As regras de transparência fiscal consistem em uma técnica de tributação cuja finalidade última é dar plena eficácia ao regime de bases universais. Ainda que seus efeitos se assemelhem aos da

desconsideração da personalidade jurídica, seus fundamentos são distintos.

(...)

A convivência harmônica entre os regimes de transparência fiscal e os acordos de bitributação baseados na Convenção-Modelo da OCDE também é possível.

(...)

A impugnante entende que o fiscal agiu incorretamente ao não considerar o histórico de prejuízos fiscais acumulados em reais da Braspetro Oil Company (BOC) quando da compensação com o lucro apurado em 2010. Sustenta que o autuante, em assim procedendo, violou o art. 25, § 4º, da Lei 9.249/95, assim como o art. 6º, § 3º, da IN SRF 213/02.

O auditor-fiscal não contrariou a legislação. Os dispositivos citados pela contribuinte como desrespeitados tão somente determinam que os lucros e as demonstrações financeiras da controlada sejam convertidos em reais pela taxa de câmbio de venda correspondente à data do encerramento do período de apuração em que os lucros foram apurados. Em nenhum momento estabelecem devam ser convertidos em reais pela taxa do dia da apuração dos prejuízos nem que eles devam ser mantidos com os seus valores nominais fixos, em reais, desde o último dia dos períodos de apuração em que se efetivaram.

A tese da contribuinte cria uma distorção entre parâmetros monetários, considerando os prejuízos de períodos anteriores em padrão valorativo diferente do lucro a compensar. Trata-se de proposta que ora lhe serve apenas porque a taxa de câmbio aplicada em 2010 foi inferior a todas as outras do período em que a controlada apurou prejuízos (veja-se segunda planilha da fl. 27 da impugnação). Nesse caso, os prejuízos estariam convertidos em reais por taxas que corresponderiam a um valor superior ao decorreria da taxa aplicada para o lucro. Fosse em situação contrária, com o valor de nossa moeda se deteriorando, possivelmente a impugnante afirmaria que a tese ora defendida seria um absurdo.

(...)

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.

O entendimento exposto foi consolidado pelo art. 10, § 3º, da IN RFB 1.520/14, que substituiu a IN SRF 213/02. Ele estabeleceu que a compensação deve se efetivar antes da conversão em reais.

Dessa forma, a compensação se realiza mediante padrões valorativos comuns.

Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário (fls. 1176 a 1261), agora sob apreço, preliminarmente negando ter trazido argumentos de inconstitucionalidade, bem como alegando que não teria tido oportunidade prévia nos autos de enfrentar a matéria referente à adoção do Método de Patrimonial no lançamento. No mais, repisa os mesmos argumentos de sua Impugnação, fazendo alusão específica aos termos do v. Acórdão recorrido. Também colaciona precedentes deste E. CARF sobre o tema.

Em resposta, a Procuradoria da Fazenda Nacional ofereceu Contrarrazões (fls. 1268 a 1304), rebatendo as alegações da ora Recorrente e reforçando os argumentos jurídicos de procedência dos lançamentos, trazidos no TVF e professados pelo v. Acórdão.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella- Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como se verifica do relatório, o presente processo versa sobre lucros no exterior, sendo o cerne da matéria de Direito sob apreço a aplicabilidade do art. 74 da MP nº 2158-35/01, como elemento viabilizador da incidência do art. 25 da Lei nº 9.249/95 sobre os resultados auferidos pelas controladas da Recorrente, localizadas na Holanda e nas Ilhas Cayman, e a dinâmica de tais normas com a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação, firmada com os Países Baixos.

Preliminarmente, a Recorrente aponta para a suposta ocorrência de nulidade na lavratura das Autuações combatidas. Em resumo, tal nulidade se daria pela motivação *confusa e contraditória* em relação ao alcance do mencionado art. 74 da MP nº 2158-35/01, pois, de acordo com o Contribuinte, estaria a Administração Tributária, através da fundamentação adotada, atribuindo efeitos de *norma antielisiva*, ora geral, ora específica, caindo em contradição, bem como deixando de *comprovar* a ocorrência da *elisão*.

Assim, seria a motivação do lançamento confusa e incongruente, chocando-se com o disposto na Lei nº 9.784/99, que estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal.

Não assiste razão à Recorrente nesse ponto.

Ainda que no Termo de Verificação Fiscal (TVF) a D. Autoridade Fiscal traga diversos prismas interpretativos da norma em questão, não padece sua motivação de qualquer vício ou esvaziamento, vez que claramente delimitada a fundamentação jurídica do lançamento, assim como não há qualquer elemento que impeça ou limite o direito de defesa do Contribuinte.

A matéria, por sua vez, guarda notória controvérsia e dá margem a inúmeras interpretações, todas robustas e bem arrimadas, sendo natural que a constituição de créditos tributários com este objeto (tributação de lucros no exterior de coligadas e controladas) tragam os diversos entendimentos, ainda que, quando objetivamente comparados, possam parecer contraditórios.

Em relação à ausência da *demonstração de elisão*, como suposto defeito de motivação dos Autos de Infração, temos, em primeiro lugar, que a elisão é uma consequência, verificada no *resultado tributário* da postura do contribuinte, sendo, inclusive, manobra lícita. No presente caso, a acusação fiscal é a falta de oferta de valores à tributação, os quais seriam normalmente - dentro da interpretação fazendária - alcançados pelo Fisco nacional.

Assim, logicamente, não há qualquer necessidade adicional de demonstração da *elisão* praticada, além da constatação da falta de adição, às bases de cálculo dos tributos exigidos, dos resultados positivos percebidos por empresas estrangeiras para a configuração do suposto ilícito tributário.

Não pode a discordância interpretativa ou o demasiado apreço à literalidade dos termos empregados no TVF ser causa de nulidade do lançamento.

Ainda, frise-se que, como se verifica na Impugnação e no Recurso Voluntário apresentados, a Recorrente foi capaz de elaborar defesas com profundidade jurídica, abordando precisamente a matéria do lançamento, trazendo, inclusive, uma prolífera multiplicidade de argumentos, empiricamente, então, demonstrando a ausência de qualquer óbice ao seu direito ao contraditório.

Também alega a Recorrente violação do seu direito de defesa e inovação de fundamento pelo v. Acórdão em relação à abordagem do Método de Equivalência Patrimonial (MEP), pois *o auto de infração não aborda em momento algum tal temática*.

Igualmente, tal alegação não prospera.

Ainda que, de fato, não tenha a D. Autoridade Tributária julgado necessário fazer ilações textuais prévias e expressas sobre a legalidade MEP, foi através de tal técnica, a qual considera a proporção da participação na empresa coligada ou controlada, que se obteve o

montante do tributo sob exigência, podendo, então, ser esta matéria impugnada desde a ciência das Autuações pela Recorrente.

Inclusive, a abordagem do MEP pelo v. Acórdão deu-se no tópico *Compatibilidade do art. 74 da MP 2.158-35/01 com o art. 43 do CTN*, sendo, na verdade, a forma da devida análise e de resposta à alegação da Recorrente do suposto confronto entre estes dois dispositivos, explicando os N. Julgadores *a quo* a sua harmonia sob o prisma dessa metodologia, com a suposta constatação da disponibilidade econômica no momento da publicação do balanço da empresa estrangeira.

Não há qualquer mácula em tal abordagem do r. *decisum* recorrido e, mais uma vez, em seu Recurso Voluntário, pôde o Contribuinte expor suas alegações e discordâncias à postura do Fisco, inclusive em relação ao MEP.

Ausentes outras matérias preliminares, passa-se a analisar o mérito do presente processo, qual seja, a aplicação do art. 74 da MP nº 2158-35/01, que viabilizaria a tributação dos resultados percebidos pelas controladas estrangeiras da Recorrente na Holanda e nas Ilhas Cayman.

Inicialmente, fazendo uma brevíssima abordagem do contexto legislativo histórico da tributação sobre a renda, especificamente sobre os lucros percebidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior, temos que até 31 de dezembro de 1995 adotava-se no Brasil o Princípio da Territorialidade (*source income taxation*), de maneira que ficavam excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quaisquer lucros, rendimentos ou ganho de capital auferidos no exterior.

A partir da edição e vigência da Lei nº 9.249/95, como forma de melhor adaptação à dinâmica de um mercado cada vez mais globalizado, teria, então, ocorrido a mudança do critério territorial desta modalidade tributária, passando-se a um modelo de bases universais/globais, aplicando-se o Princípio da Universalidade (*world-wide income taxation*).

Muito se criticou o câmbio principiológico através da mera edição de lei ordinária e específica, defendendo grande parte da doutrina ser necessária uma alteração de norma geral ou mesmo da Constituição Federal. Assim, a Lei Complementar nº 104/2001 veio modificar o art. 43 do Código Tributário Nacional¹, dando o necessário e expresso respaldo, em norma de hierarquia superior, para a alteração do critério territorial do Imposto de Renda.

¹ 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:

Contudo, além da questão territorial, os acréscimos feitos ao art. 43 do CTN também propiciaram outra alteração sistemática, favorável à plena tributação em bases globais, que é o momento em que se considerada *disponível* a renda auferida no exterior, por meio de empresas coligadas e controladas do mesmo grupo, inclusive como garantia de se evitar o adiamento indeterminado da remessa ou o do creditamento tributável dos resultados positivos percebidos fora do Brasil, excetuando o legislador 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.*

Assim, foi nesse contexto de exceção ao conceito de *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica* de rendas e proventos do seu *caput*, que foi editada a MP nº 2158-35/01, que em seu art. 74² dispõem que, *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.*

Regulamentando este normativo com força de lei, a Receita Federal do Brasil editou a IN nº 213/2002, estabelecendo os procedimentos e outras determinações para a aplicação do disposto no art. 25 da Lei nº 9.249/95 em comunhão com o próprio art. 74 da MP nº 2158-35/01.

Ocorre que, ainda em 2001, foi proposta a ADI nº 2588, que questionava o referido art. 74 de tal norma. Após mais de uma década de tramitação, o E. Supremo Tribunal Federal proferiu julgamento, aplicando a interpretação conforme a Constituição e declarando a

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 nº 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 nº 104, de 2001)

² Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei n. 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.

inconstitucionalidade do dispositivo, com eficácia *erga omnes* em relação apenas a alguns questionamento constantes daquela Ação, chegando ao seguinte resultado:

Inconstitucionalidade em relação às empresas nacionais, coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida ou que não sejam paraísos fiscais e em relação à retroação para alcançar os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 (sob qualquer forma de conexão empresarial e a aplicável todos os países).

Constitucionalidade em relação às empresas nacionais, controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida ou em paraísos fiscais.

Diante de tal resultado apenas parcial, ficaram fora desse pronunciamento jurisdicional a aplicação da norma às controladas fora de países de tributação favorecida ou paraísos fiscais e às coligadas localizadas em paraísos fiscais, pois não ocorreram as deliberações necessárias, típicas de ADI, para conferir a eficácia *erga omnes* e efeito vinculante³ às posições esboçadas sobre tais temas.

Igualmente não foi analisada a aplicação do art. 74 da MP nº 2158-35/01 em relação a empresas sediadas em países que celebraram com o Brasil tratados (acordos ou convenções) para se evitar a dupla tributação, como é o caso da Holanda (Países Baixos), já descrito no relatório.

Ainda que posteriormente alterado pela Lei nº 12.973/14, é este o cenário normativo aplicável às Autuações, objeto da presente contenda.

Posto isso, já temos que, dentro da decisão do E. STF, os *lucros* auferidos pela Braspetro Oil Company – BOC, controlada (a Recorrente detém 99% das quotas) localizada nas Ilhas Cayman, paraíso fiscal com o qual, naturalmente, não há acordo ou convenção para evitar a dupla tributação, estão sujeitos à adição nos resultados de sua controladora brasileira, sendo matéria incontroversa nos autos seu alcance pelo Fisco nacional.

Porém, em relação à Petrobrás Netherlands B. V. – PNBV, controlada integral da Recorrente, localizada na Holanda, sua situação não foi abarcada pela posição da E. Suprema Corte, existindo Convenção válida e vigente (incorporada ao sistema legal doméstico pelo Decreto nº 335/91) entre os países em questão, demandando mais atenção e uma análise mais profunda da matéria.

³ <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=235582>

Petrobrás Netherlands B. V. – PNBV - Holanda (Países Baixos)

Em relação à possibilidade ou não da aplicação do disposto na MP nº 2158-35/01 ao resultado de empresas, coligadas ou controladas, sediadas na Holanda ou em países signatários de tratados para se evitar a dupla tributação, já existem diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

Todos entendimentos levam em conta a classificação da norma contida no art. 74 da Medida Provisória (norma *antielisiva*, geral e ou específica, norma *antidiferimento* ou típica norma de transparência fiscal de controladas no exterior - *CFC*), por conta da necessidade ou não do condicionamento da sua aplicação aos casos de *abusos*, justificando, dessa forma, sua convivência com os Tratados.

Também se analisa a modalidade da renda objeto de sua subsunção (dividendos, dividendos fictos, lucros da empresa estrangeira ou da nacional), em razão da verificação de identidade com as disposições impeditivas dos acordos e convenções.

Independentemente da riqueza do debate, é certo que as normas de transparência fiscal aplicadas às empresas com controle estrangeiro (*CFC - Controlled Foreign Companies*), abrangem em sua razão de ser a coibição de abusos elisivos - ou elusivos - em âmbito internacional, inclusive o diferimento tributário indeterminado, evitando a erosão da base tributável de determinado Estado e preservando o verdadeiro espírito dos acordos e convenções, como confirma a própria definição das normas CFC pela OCDE⁴.

Dito isso, o efeito de *transparência*, que afasta toda a individualidade da personalidade jurídica da empresa estrangeira para o alcance direto de seus números, como se de sua controladora brasileira fossem, é exatamente o que se verifica com a aplicação do art. 74 da MP nº 2158-35/01.

⁴ I. Purpose of CFC rules

7. CFC rules tax the income of controlled foreign subsidiaries in the hands of resident shareholders. For most countries, they are used to prevent shifting of income either from the parent jurisdiction or from the parent and other tax jurisdictions. Some countries which give more importance to the principle of territoriality do not currently apply CFC rules. For those countries CFC rules would have to be limited to targeting profit shifting. However, where countries have worldwide tax systems, they may also be concerned about long-term deferral and therefore their rules may have broader policy objectives (for example, preventing long-term base erosion rather than only preventing profit shifting).

<https://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-CFC-rules.pdf>

Ocorre que, a norma *CFC* brasileira é extremamente ampla e abrangente, sendo prevista pelo Legislador e aplicada pela Administração Tributária de maneira ordinária e indistinta, independentemente de terem sido elencadas em sua redação as hipóteses elisivas - ou *elusivas* - a serem *combatidas*, que justificariam a sua compatibilidade, excepcional, com as regras de acordos e convenções, denotando, diga-se até, uma maior aptidão arrecadatória (e não *antiabusiva*).

Precisamente versando o tema, inclusive em caso que o mesmo Contribuinte fora autuado pela falta de adição na base tributável dos lucros da mesma empresa controlada na Holanda, o I. Conselheiro Marcos Takata, relator, proferiu voto vencedor sobre matéria abordada, no Acórdão nº 1103.001.122, da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, publicado em 31/01/2015. Confira a análise e conclusão sobre o tema:

O Brasil adota um regime de CFC? A resposta é afirmativa, a meu ver.

*Mas, um regime de CFC nos moldes da lei brasileira tem **função diversa** ao regime de CFC que se põe em regra, e irradia eventuais efeitos diversos em relação a tratados.*

*Ou seja, a **função e eventuais efeitos perante tratados** são **diversos** diante de um regime de CFC imposto que não se limite a sociedades investidas residentes em jurisdição de baixa tributação e/ou cujos lucros não sejam compostos por rendimentos passivos, e mesmo que não haja controle de tais sociedades por parte dos sócios ou acionistas residentes no país que adota tal regime.*

*Em regra, o regime de CFC tem **função antielisiva ou antielusiva, ou de correção de “abusos”**. I.e., o regime de CFC imposto sob os requisitos já descritos (métodos jurisdicional e transacional, variáveis por país) tem **função antielisiva ou de evitamento de “abusos”**. Evita-se que sejam usadas sociedades interpostas em jurisdições de tributação favorecida e/ou no auferimento de rendas passivas, como meio de se furta ou mesmo de diferimento da tributação.*

*É para essa **função antielisiva ou de correção de “abusos”** que a legislação de um país considera os lucros auferidos por sociedade controlada residente no exterior, em **jurisdição de baixa tributação e/ou que realiza preponderantemente rendimentos passivos**, como lucros auferidos diretamente pelos sócios ou acionistas daquelas sociedades, tornando-as **transparentes**. **Ai há uma finalidade antielisiva ou antielusiva.***

Isso não ocorre no regime de CFC adotado pelo Brasil, para o qual não se exige que a sociedade seja residente em país de tributação favorecida, nem que seus lucros sejam representativos

majoritariamente por rendimentos passivos, nem que o controle da sociedade residente no exterior seja dos sócios ou acionistas residentes no País. Ou seja, o regime de CFC incorporado no País, com sua amplitude, não possui função antielisiva ou de correção de “abusos”.

Reforçando a demonstração de tal efeito, de forma empírica, ainda que a Recorrente tenha esclarecido toda a justificativa de se constituir e manter uma controlada na Holanda (país chave no mercado internacional de petróleo, por sua tradição setorial e infraestrutura de distribuição), provando possuir imóveis alugados, funcionários e toda uma operação com grande expressão comercial própria da controlada holandesa, tais fatos foram expressamente considerados irrelevantes para a determinação da disponibilidade jurídica no Brasil de seus *lucros* (fls. 1001 a 1144).

E muito importante lembrar que, no caso específico em tela, o TVF expressamente alega ser o 74 da MP nº 2158-35/01 uma norma *antielisiva* com vistas a *evitar abuso*, como parte conclusiva do fundamento do lançamento (Item 37 - fls. 824). Porém, em momento algum alegou-se a perpetração de *abuso* por parte da Recorrida em relação à sua companhia controlada holandesa.

Dessa forma, comprovadamente, não se trata aqui de um planejamento tributário internacional elusivo ou mesmo de um abuso de tratados, como o famigerado *treaty shopping*, interpondo-se pessoa jurídica em país signatário de acordo ou convenção para, artificialmente, gozar do mecanismo fiscal acordado.

Inclusive, o v. Acórdão recorrido, que refuta as alegações do Contribuinte e mantém o lançamento com base no entendimento da harmonia das normas *CFC* com os Tratados contra a dupla tributação, chega a trazer inúmeras citações que expressamente explicam que a tal *convivência* normativa é aceita apenas pela coibição de abusos ou em casos que envolvam tráfico de lucros por empresas em paraísos fiscais, mostrando-se contraditórias à conclusão lá alcançada.

A doutrina especializada concorda com a classificação do art. 74 da MP nº 2158-35/01 como norma *CFC*, muito embora, certamente, não possua a mesma razão ser, abrangência e o emprego típicos dessas leis de *transparência*, tributando ordinária e instantaneamente os resultados auferidos no exterior, por empresa coligada ou controlada, como retrata a icônica e extensa obra de coautoria de Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha⁵.

⁵ Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo : Dialética, 2012. pp. 390 e 391/395 e 396.

*Os instrumentos de transparência fiscal internacional, correspondentes ao modelo das controlled foreign corporations do Direito norte-americano, têm por finalidade evitar a utilização de países com tributação favorecida como instrumento para evitar a tributação, pelo país de residência da empresa controladora, dos resultados auferidos por suas controladas estabelecidas no exterior. **Ou seja, tais regimes não são utilizados como regra geral de tributação, como se passa no Brasil, mas como regimes excepcionais de controle da evasão fiscal ou de planejamentos fiscais abusivos.***

(...)

*De tudo que foi aduzido no presente item, pode-se inferir que as regras de transparência fiscal internacional são um instrumento utilizado para coibir a evasão fiscal e os planejamentos fiscais abusivos, **notadamente aqueles que se perfazem com a utilização de empresas residentes em países com tributação favorecida, não cabendo falar de sua aplicação quando a empresa não residente estiver sediada em país que tribute a renda em níveis normais, de acordo com o previsto na legislação, realizando empreendimentos econômicos ativos, ou quando a pessoa jurídica residente não tenha controle da empresa estabelecida no exterior.***

(...)

Nessa linha de raciocínio, qualquer comparação da regra brasileira com os modelos CFC ou de transparência fiscal internacional estrangeiros seria indevida, já que distintas suas finalidades.

(...)

*De acordo com o entendimento de Sergio André Rocha, tal tributação somente seria possível em um modelo que, em linha com o adotado em outros países, tivesse como meta o combate aos planejamentos fiscais abusivos. **Assim, o problema que se verifica na legislação brasileira consiste não na previsão de hipóteses de transparência fiscal internacional, mas, sim, em se ter desvirtuado a finalidade desse instituto com a edição do artigo 74 da Medida Provisória no 2.158-35/2001, na medida em que se passou a utilizar tal sistemática como regra geral, e não como instrumento de prevenção quanto à indevida utilização de países com tributação favorecida.** (destacamos)*

Diante disso, toda a argumentação trazida pela D. Fiscalização, endossada e reforçada no v. Acórdão, de que poderia tal dispositivo ser livremente aplicado, sem se chocar com a Convenção para evitar a dupla tributação, firmada entre Brasil e Holanda, não se sustenta, vez que a excepcionalidade aceita pela OCDE e a comunidade tributária internacional se baseia em normas *CFC* realmente destinadas a combater abusos e elisão - e não a promover a arrecadação ordinária, à revelia das relações internacionais, como se apresenta no presente caso.

Ora, o derradeiro objetivo por trás dos tratados e convenções destinadas a evitar a dupla tributação é a integração ordenada dos mercados e o estímulo a relações econômicas internacionais privadas, empresariais, assegurando a *certeza do direito* aplicável aos contribuintes das partes signatárias em relação à quantidade e à forma de tributação de suas atividades em qualquer um dos países celebrantes.

O pacto firmado exprime uma decisão político-jurídica dos Estados, a qual implica em *renúncia* tributária mútua de potencial de arrecadação percebida por meio de fatos geradores ocorridos no exterior, dentro de um sistema de bases universais.

Considerando isso, a interpretação e a aplicação dessas normas internacionais deve se dar de acordo com a boa-fé, visando à efetivação dos fins e efeitos daquele acordo firmado, como preconiza a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados⁶, internalizada pelo Decreto nº 7.030/2009.

Uma norma interna - ou a sua interpretação - que permite tributar *fatos jurídicos* ocorridos em outro país, celebrante de convenção ou tratado tributário, de maneira ordinária e geral, sem o devido *discrimén* para a sua excepcionalidade, acaba por fazer letra morta dessas regras bilaterais internacionais, furtando sua eficácia, contrariando seus fins e, principalmente, violando a lealdade, tanto jurídica quanto política, estabelecidas e esperadas quando da celebração desses pactos.

É certo, então, que a Convenção firmada com os Países Baixos deve ser observada.

Mister, agora, confrontar a disposição tributária doméstica com os artigos da Convenção firmada, verificando e eventualmente precisando a existência de *colisão* entre essas normas.

Como se verifica no texto do Decreto nº 335/91 que internalizou o teor da referida Convenção, temos dois dispositivos de maior relevância na presente análise, o artigo

⁶ Artigo 31

Regra Geral de Interpretação

1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.

7º, referente a tributação dos *lucros das empresas*, e o artigo 10, que trata da tributação de *dividendos*. Vejamos:

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.*

2. *Ressalvado o disposto no parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado, serão atribuídos, a esse estabelecimento permanente, em cada Estado Contratante, os lucros que obteria se fosse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades iguais ou similares, sob condições iguais ou similares e transacionando com absoluta independência com a empresa da qual é estabelecimento permanente.*

3. *Na determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas incorridas para a consecução dos seus objetivos, inclusive as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.*

4. *Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.*

5. *Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos disciplinados separadamente em outros artigos desta Convenção, o disposto em tais artigos não é prejudicado pelo que dispõe este Artigo.*

(...)

ARTIGO 10

Dividendos

1. *Os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.*

2. *Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e nos termos da lei desse Estado; mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim incidente não poderá exceder 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos. O disposto neste parágrafo não prejudica a*

tributação da sociedade, no que diz respeito aos lucros dos quais se originaram os dividendos pagos.

3. O termo "dividendos", empregado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado em que reside a sociedade que realiza a distribuição.

4. Não se aplica o disposto nos parágrafos 1 e 2 se o beneficiário dos dividendos, residente em um Estado Contratante, realiza negócios no outro Estado Contratante em que reside a sociedade que paga os dividendos, por intermédio de estabelecimento permanente ali situado, e se a participação, em virtude da qual os dividendos são pagos, se relaciona efetivamente ao estabelecimento permanente. Nesse caso aplica-se o disposto no Artigo 7.

5. Quando um residente em um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, este estabelecimento permanente pode estar, ali, sujeito a imposto retido na fonte, nos termos da legislação daquele Estado. Todavia, tal imposto não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, apurado após o pagamento do imposto de renda de sociedades, incidente sobre aqueles lucros.

6. Quando uma sociedade residente em um Estado Contratante recebe lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto se tais dividendos forem pagos a residente desse outro Estado, ou se a participação em virtude da qual os dividendos são pagos, relacionar-se efetivamente a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado; nem poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a imposto sobre lucros não distribuídos, ainda que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, no total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

7. As limitações de alíquota do imposto previstas nos parágrafos 2 e 5 não se aplicam aos dividendos ou lucros pagos antes do final do primeiro ano calendário seguinte ao ano de assinatura desta Convenção.

Debateu-se - e ainda debate-se - se o efetivo objeto da tributação, propiciado pela determinação do momento da disponibilidade da renda, fixado no art. 74 da MP nº 2158-35/01, seriam *dividendos fictos*, ou dividendos *fictamente pagos*, vez que a norma "adiantaria" a distribuição, ano-a-ano, de um resultado da empresa estrangeira à sócia brasileira. Nesse caso, o art. 10 dos TDTs seria incidente sobre o tema.

Com a devida vênia para a sumarização do assunto, temos que a conclusão doutrinária sobre os *dividendos fictos* é plenamente lógica e concisa. Mas, por esse mesmo prisma hermenêutico, conclui-se também pela invalidade da criação desta ficção, em face das normas gerais de Direito Tributário, que regulam a tributação brasileira, tanto na esfera constitucional como infraconstitucional, as quais trazem expressa proibição de se tributar com base fictícia. Não poderia, então, prevalecer interpretação de que o Legislador contrariou regra primordial do sistema.

Não obstante, em entendimento já expressado em decisões deste E. CARF, que veicula profundos estudos e abordagens sobre o tema, com o devido apoio doutrinário, entendeu-se que o efetivo objeto dessa incidência tributária seriam, na verdade, os próprios lucros da empresa localizada no exterior - e não dividendos ou lucros da empresa brasileira.

Primeiramente, o já citado Autor, Sergio André Rocha⁷, posiciona-se da seguinte forma:

Para Sergio André Rocha, de uma perspectiva de substância, o que se alcança com o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é efetivamente a tributação dos lucros da empresa não residente, como deixa claro a própria redação deste artigo, ao determinar 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". Dessa forma, haveria aqui uma espécie de "planejamento tributário abusivo" do Estado brasileiro para se furtar ao cumprimento das obrigações assumidas nos tratados internacionais.

Como está em voga no Direito Tributário brasileiro, neste caso não basta o exame da forma, sendo necessário examinar se a substância da tributação pretendida está em compasso com as convenções tributárias celebrada pelo Brasil, o que não parece ser o caso.

E confira-se, mais uma vez, trecho do voto do I. Conselheiro Marcos Takata, no Acórdão nº 1103.001.122:

Pelo art. 74 da MP 2.158/01 não se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.

⁷ Ibidem, p. 409.

O art. 10 dos tratados em discussão, ao estabelecer a competência cumulativa dos Estados contratantes, não alcança os lucros auferidos e não distribuídos por controlada e coligada domiciliadas num dos Estados contratantes: ele delimita a competência cumulativa dos Estados contratantes, para a tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

Prossigo.

Como acentuei alhures, o regime de CFC (Controlled Foreign Corporations) adotado pelo Brasil não tem função antielisiva. É um regime de transparência fiscal distinto do incorporado pela quase totalidade dos países que o agasalham. A transparência fiscal instituída pelo art. 74 da MP 2.158/01 c/c o art. 25 da Lei 9.249/95 é o de considerar os lucros apurados por qualquer controlada ou coligada no exterior como auferidos diretamente pela controladora ou coligada participante no Brasil.

Logo, o regime de CFC do Brasil, aperfeiçoado pelo art. 74 da MP 2.158/01, é o da tributação dos lucros auferidos no exterior pela pessoa jurídica no País, por meio ou por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior.

Por outras palavras, sem rodeios: a tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai sobre os lucros da investida no exterior que são considerados como auferidos diretamente pela investidora no Brasil. (destacamos)

Diante disso, temos que a sistemática de tributação *completada* pelo art. 74 da MP nº 2158-35/01, o qual trata de maneira indiscriminada do alcance dos resultados positivos de qualquer empresa coligada ou controlada no exterior, determinando sua adição direta à base tributável das empresas nacionais, acabou por, materialmente, eleger o *lucro*, propriamente dito, dessas empresas como objeto de tributação nacional, independentemente de nomenclaturas empregadas pela Lei, normativos ou pelos métodos de quantificação aplicáveis.

Inquestionável estarmos diante da tributação do lucro auferido por empresas domiciliadas no exterior.

Nesse sentido, o voto do I. Conselheiro Luís Flávio Neto, ainda que vencido por voto de qualidade, relator do Acórdão nº 9101.002.332, igualmente em relação ao mesmo Contribuinte da presente contenda e sua controlada holandesa, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado em 14/07/2016, ilustra essa mesma posição:

*A legislação CFC brasileira torna relevante o fato “auferimento do lucro” pela controlada no exterior, na data do encerramento do balanço. **O “lucro” em questão, antes de qualquer***

tributação no outro Estado (no caso, na Holanda), deverá ser adicionados na base de cálculo do IRPJ e da CSL (IN 213/02, art. 1o, §§ 1º e 7º). Conforme a sistemática de tributação brasileira, o imposto pago no outro Estado contratante (no caso, na Holanda), apenas terá relevância em momento posterior, podendo ser utilizado como crédito para o pagamento do tributo brasileiro.

É preciso também observar que em momento algum a lei brasileira tributa dividendos fictos, como parece crer o acórdão a quo. Sequer consta o termo “dividendos” no texto legal ou, ainda, há sinais de uma clara decisão do legislador para estabelecer uma ficção desse jaez.

(...)

Caso o legislador houvesse prescrito uma expressamente uma ficção dessa natureza, certamente não poderíamos nós, julgadores administrativos, afastar a aludida norma, tendo em vista ser competência privativa do Poder Judiciário a decretação de inconstitucionalidades (Súmula n. 1 do CARF).

No entanto, na ausência de previsão expressa quanto à aludida ficção, também não deve o julgador administrativo presumir que o legislador tenha agido de tal maneira que culminaria justamente com a invalidade da norma, especialmente quando a lei utilizar expressões bastante claras para expressar que a tributação incidiria diretamente sobre a categoria de rendimentos “lucros de pessoas jurídicas” e não sobre supostos dividendos fictos.

Diante de duas interpretações propostas, deve o aplicador do Direito optar por aquela que não culmine na invalidade da norma construída

(...)

O princípio pacta sunt servanda, da promoção da interpretação harmônica e do efeito útil dos acordos de dupla tributação também exige que se considere relevante um dado: **a Holanda mantém ressalva aos Comentários à CMOCD, consignando que apenas admite a não aplicação de seus acordos de bitributação na hipótese de comprovada prática abusiva.**

Conforme deixa claro, a Holanda considera que **“a aplicação de medidas internas tem de respeitar o princípio da proporcionalidade e não deverá ir além do necessário para impedir o abuso ou uso claramente não pretendido”**, in verbis:

Comentários ao art. 1o da CMOCD (incluído em 2003)

“27.7 Os Países Baixos não adotam as afirmações contidas nas Convenções segundo as quais, como regra geral, as normas e disposições internas antielisivas de controladas estrangeiras não entram em conflito com as disposições de convenções tributárias. A compatibilidade dessas normas e disposições com

tratados tributários depende, entre outras coisas, da natureza e redação da disposição específica, do teor e propósito da disposição pertinente do tratado e da relação entre a legislação interna e internacional em um país. Como as convenções tributárias não se destinam a facilitar seu uso indevido, a aplicação de normas e disposições nacionais pode ser justificada em casos específicos de abuso ou uso claramente não pretendido. Nessas situações, a aplicação de medidas internas tem de respeitar o princípio da proporcionalidade e não deverá ir além do necessário para impedir o abuso ou uso claramente não pretendido.”

A ressalva oposta pelos Países Baixos deixa clara a manutenção da posição assumida por aquele Estado antes da revisão dos Comentários à CMOCDE em 2003, de forma a não admitir qualquer exceção à regra da aplicação do Tratado internacional, salvo na hipótese de comprovado abuso. De boa-fé e a fim de cumprir com o princípio pacta sunt servanda, da promoção da interpretação harmônica e do efeito útil, certamente os Estados que mantêm acordos de bitributação com os Países Baixos devem levar essa posição seriamente em consideração.

Nesse cenário, esses dados corroboram com as demais evidências analisadas neste voto, no sentido de que os Países Baixos celebraram acordo de bitributação com o Brasil pelo qual os rendimentos analisados no presente recurso especial estão sob o escopo do art. 7º não cabendo ao Brasil tributá-los, inclusive por ser inaplicável o art. 10 do referido acordo.
(destcamos)

Por sua vez, ainda que seja matéria atualmente incontroversa, é prudente frisar a relação de prevalência dos Tratados Internacionais Tributários sobre a legislação nacional, o que atribui aos comandos dos Acordos e Convenções a natureza de *norma de bloqueio* em relação à legislação interna, quando esta não se harmoniza com tais disposições binacionais, como vem reafirmando o E. Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A NORMA DE DIREITO INTERNO. CONCEITO DE LUCRO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA COM SEDE NA ESPANHA E SEM ESTABELECIMENTO PERMANENTE INSTALADO NO BRASIL. TRATADO TRIBUTÁRIO CELEBRADO ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O REINO DA ESPANHA. DECRETO 76.975/76. COBRANÇA DE TRIBUTO QUE DEVE SER EFETUADA NO PAÍS DE ORIGEM (ESPANHA). RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários

prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade, ressalvada a supremacia da Carta Magna. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedentes: RESP 1.161.467/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 1.6.2012; RESP 1.325.709/RJ, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 20.5.2014.

2. O Tratado Brasil-Espanha, objeto do Decreto 76.975/76, dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis neste mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado. (...)

(REsp nº 1272897/PE, Primeira Turma, Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Publicação DJe de 09/12/2105 - destacamos)

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; inócorrência 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 1.161.467RS, 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 2.15835/ 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 2.15835/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP2.15835/01, 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 2.15835/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial. (REsp nº 1325709/RJ, Primeira Turma, Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Publicação DJe de 20/05/2014 - destacamos)

Destaque-se que a inserção do art. 98 no CTN confirma a intenção de se assegurar a lealdade doméstica às avenças internacionais, protegendo-as dos câmbios políticos internos, atribuindo rigidez total às suas disposições e segurança jurídica aos contribuintes alcançados pelos Acordos e Convenções.

Assim, uma vez claro que o objeto de tributação doméstica guarda identidade com o bloqueio normativo da Convenção firmada entre Brasil e Holanda, entende-se pela incidência de seu artigo 7º, prevalecendo sobre as disposições do art. 74 da MP nº 2158-35/01 (combinadas com o art. 25 da Lei nº 9.549/95), mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros percebidos pela Petrobrás Netherlands B. V. – PNBV.

Tal conclusão aplica-se tanto para a exação do IRPJ quanto para a de CSLL, tendo em vista possuírem a mesma fundamentação de incidência, bem como por, expressamente, a norma interpretativa (modalidade que guarda eficácia *retroativa*) contida no

art. 11⁸ da Lei nº 13.202/15 estender à referida Contribuição Social as disposições dos Acordos e Convenções internacionais para se evitar a dupla tributação.

Braspetro Oil Company – BOC - Ilhas Cayman

Em relação a tributação incidente sobre os resultados da Braspetro Oil Company – BOC, situada em paraíso fiscal, certamente alcançados pela distinta norma *CFC* brasileira, o litígio, na verdade, encontra-se na cotação do dólar utilizada pela D. Fiscalização para a conversão dos valores de prejuízos acumulados por tal empresa, compensáveis com os lucros auferidos em 2010.

Tal matéria, de forma abrangente, atrai a incidência da Súmula nº 94 deste E. CARF:

Súmula CARF nº 94: Os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros, inclusive a partir da vigência da MP nº 2.158-35, de 2001. (destacamos)

Não houve, em momento algum, a negativa do aproveitamento dos prejuízos acumulados pela BOC, que foram até computados para a redução do lucro de 2010, objeto da exação em tela.

O que ocorre é que a D. Fiscalização utilizou a cotação do dólar de 31/12/2010 para a conversão de todo o valor acumulado de prejuízo (mesma data da demonstração em que se apurou o lucro, objeto do lançamento), que foi sendo contabilizado entre 1999 e 2010, enquanto a Recorrente adotou a cotação da moeda na data de emissão de cada um dos balanços, ao final de cada ano em que fora percebido prejuízo.

Ilustrando, observe abaixo as tabelas com as conversões utilizadas:

⁸ 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.

Procedimento da Autoridade Fiscal

Ano	Resultado por ano (US\$)	Resultado Acumulado (US\$)	taxa	Resultado acumulado R\$
1999	(24.447.000,00)	(24.447.000,00)		
2000	(23.603.297,24)	(48.050.297,24)	Não acumulou prejuízos em Reais (R\$)	
2001	(17.080.582,87)	(65.130.880,11)		
2002	(66.127.016,53)	(131.257.896,64)		
2003	(53.144.931,43)	(184.402.828,07)		
2004	1.524.817,59	(182.878.010,48)		
2005	(32.575.274,88)	(215.453.285,36)		
2006	(24.236.567,77)	(239.689.853,13)		
2007	7.668.349,95	(232.021.503,18)		
2008	78.299.350,41	(153.722.152,77)		
2009	89.919.336,63	(63.802.816,14)		
2010	97.463.870,34	33.661.054,20	1,6662	56.086.048,51
			Partip. Petrobras na BOC	99,99%
			Valor atuado	56.080.439,90

Procedimento conforme IN SRF 213/02

Ano	Resultado por ano (US\$)	taxa	Resultado por ano (R\$)	Resultado acumulado R\$
1999	(24.447.446,13)	1,7890	(43.736.481,13)	(43.736.481,13)
2000	(23.602.851,11)	1,9554	(46.153.015,06)	(89.889.496,19)
2001	(17.079.216,42)	2,3204	(39.630.613,79)	(129.520.109,98)
2002	(66.127.016,53)	3,5333	(233.646.587,51)	(363.166.697,48)
2003	(53.144.931,46)	2,8892	(153.546.335,97)	(516.713.033,46)
2004	1.524.817,59	2,6544	4.047.475,81	(512.665.557,64)
2005	(32.575.274,88)	2,3407	(76.248.945,91)	(588.914.503,56)
2006	(24.236.567,77)	2,1380	(51.817.781,89)	(640.732.285,45)
2007	7.668.349,95	1,7713	13.582.948,27	(627.149.337,18)
2008	61.729.536,15	2,3370	144.261.925,99	(482.887.411,19)
2009	89.919.336,63	1,7412	156.567.548,94	(326.319.862,25)
2010	97.463.870,34	1,6662	162.394.300,76	(163.925.561,49)

Como já largamente explicitado e analisado no presente voto, o art. 25 da Lei nº 9.249/95 elegeu como *fato jurídico tributário* os *lucros, rendimentos e ganhos de capital* percebidos pela coligada ou controlada no exterior e, por meio do art. 74 da MP nº 2158-35/01, seu momento de *disponibilidade*, sendo este a *data do balanço no qual tiverem sido apurados* [especificamente, os *lucros*].

Na redação da Súmula CARF nº 94, para fins da determinação do momento da conversão cambial, igualmente manteve-se apenas a relevância jurídica *das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros*.

Observa-se que não foi instituída no sistema tributário nacional uma comunicação total e consolidada dos *resultados* das empresas estrangeiras com a sócia nacional, mas apenas determinou-se a adição dos lucros daquelas à base tributável pelo Brasil (*in casu*, os fatos geradores apurados pela Fiscalização se deram antes da vigência da MP nº 627/13, convertida na Lei nº 12.973/14 e da IN nº 1520/14, que alteraram a regulamentação da matéria).

Nesse sentido, restou até expressamente vedada a compensação dos prejuízos percebidos no exterior com o lucro auferidos pelas empresas nacionais, como consta do §5º do art. 25 da Lei nº 9.249/95⁹, melhor regulada no art. 4º da IN nº 213/02:

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

§ 3º Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 2º não se aplica a restrição de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

(...) (destacamos)

Dentro de tal sistemática, temos que todas as operações contábeis da controlada estrangeira, como se apresenta no presente caso, serão procedidas na forma como prevista em seu país de domicílio¹⁰, adotando-se, inclusive, as moedas eleitas, sem

⁹ 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.

(...)

⁵ Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

¹⁰ As Ilhas Cayman adotam o IFRS: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>.

interferência qualquer da legislação brasileira no cômputo de seus resultados. A conversão do câmbio serve apenas para a transposição daqueles *lucros* para a tributação no Brasil.

Se após todas as operações e verificações contábeis domésticas do país estrangeiro (inclusive a compensação de prejuízos), houver lucro remanescente, então, neste momento, haverá a conversão para Reais, viabilizando, assim, a sua adição à base tributável da controladora brasileira.

Ainda que respaldada por razoável lógica, a conversão *ano-a-ano* dos resultados anteriores em que os prejuízos foram percebidos pela controlada no exterior não possui qualquer autorização ou base legal, encontrando-se fora da única hipótese em que se determina a aplicação da taxa de câmbio sobre a contabilidade estrangeira, qual seja, a da verificação de efetivo *lucro*.

Desse modo, resta claro que a compensação de prejuízos acumulados deve se operar com as moedas aceitas pela contabilidade local (no caso, foi adotado o dólar americano, manobra permitidas nas Ilhas Cayman e em muitas outras jurisdições, não sendo matéria controversa a eleição dessa moeda), devendo a conversão para o Real ser evento *posterior* e contabilmente *neutro* para o seu resultado.

No mesmo sentido, enfrentando matéria idêntica, é o entendimento estampado no Acórdão nº 1301.001.858, de relatoria do I. Conselheiro Waldir Veiga Rocha, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, publicado em 06/01/2106:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009

(...)

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZOS AUFERIDOS PELA CONTROLADA EM EXERCÍCIOS ANTERIORES. CONVERSÃO EM REAIS.

Os lucros, bem assim os prejuízos, são apurados no exterior pela controlada. O montante a ser adicionado ao resultado da controladora no Brasil é o valor líquido, correspondente ao lucro da controlada no período, deduzido de prejuízos apurados em períodos anteriores. Tal dedução há que ser feita na moeda em que apurados os lucros e os prejuízos. Somente após a

determinação do saldo líquido a ser adicionado ao resultado da controladora no Brasil é que se fará a conversão para moeda nacional, na data prevista no § 4º do art. 25 da lei nº 9.249/1995.

(...)

Com base em sua interpretação do art. 25, § 4º, da Lei nº 9.249/1995, combinado com o art. 6º, § 3º, da IN SRF nº 213/2002, a recorrente sustenta que as demonstrações financeiras devem ser convertidas com base na taxa de câmbio para venda vigente na data do encerramento do respectivo período de apuração. Isso se aplicaria tanto no caso de lucros quanto no caso de prejuízos, ambos espécies do gênero resultados no exterior.

(...)

Tenho que os lucros, bem assim os prejuízos, são apurados no exterior, pela controlada. O valor a ser adicionado corresponde ao lucro contábil assim apurado. Deve-se observar que o valor a ser adicionado será o valor líquido, correspondente ao lucro apurado no período, deduzido de prejuízos contábeis apurados em períodos anteriores. E tal dedução há que ser feita na moeda em que apurados os resultados. Somente após se determinar o saldo líquido a ser adicionado ao lucro da controladora, no Brasil, é que se há de fazer a conversão para Reais, na data prevista no § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995.

Essa conversão para Reais, dos lucros (saldo líquido) a serem adicionados pela controladora, não se confunde com a conversão dos valores das demonstrações financeiras da controlada, de que trata o § 3º do art. 6º da IN SRF nº 213/2002. De se observar que um hipotético prejuízo apurado pela controlada, em um ano, não sofre qualquer influência da variação da taxa de câmbio no Brasil. Assim, se a controlada, no período subsequente, vier a apurar lucro, a lei brasileira permite que somente se traga à tributação da controladora no Brasil o saldo líquido, mas não faria sentido calcular esse saldo líquido em diferentes datas de conversão, como se o prejuízo auferido pela controlada no exterior houvesse sido trazido para o Brasil, no primeiro exercício.

Observo, afinal, que esse foi o critério empregado pela Auditora Fiscal no lançamento. O lucro auferido em 2006 (US\$ 31.549 mil) sofreu redução do prejuízo apurado em 2005 (US\$ 10.596 mil), do que resultou o saldo líquido a ser tributado em 31/12/2006 de US\$ 20.953 mil. Esse saldo foi, então, convertido para Reais, pela taxa de câmbio de 31/12/2006. Tais demonstrações constam às fls. 162/163 do Termo de Verificação Fiscal, e não há qualquer reparo a fazer.

Por fim, sob a luz dos normativos vigentes à época dos fatos, cabe considerar que a conversão para o Real dos prejuízos, tendo como base a data de outros balanços, anteriores ao período objeto do lançamento, altera e deforma o verdadeiro resultado contábil da empresa estrangeira, gerando distorções que podem representar o afastamento da incidência das normas de tributação dos lucros no exterior, em hipóteses já chanceladas pelo E. STF.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para cancelar as exigências tributárias referentes à adição dos lucros auferidos pela empresa holandesa, Petrobrás Netherlands B. V. – PNBV, em face da clara incidência e prevalência da norma constante do art. 7º da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, firmada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, mantendo o lançamento em relação ao lucro percebido pela Braspetro Oil Company – BOC.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado.

Em que pesem os brilhantes argumentos do i. Conselheiro Relator, ousou discordar de suas conclusões quanto à tributação da parcela de lucros da Recorrente auferida por meio de sua controlada Petrobrás Netherlands B. V. – PNBV, localizada na Holanda.

Para a Recorrente, a Fiscalização não poderia ter incluído na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os resultados auferidos por intermédio da Petrobrás Netherlands B. V. – PNBV, localizada na Holanda.

Segundo seu entendimento, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, violaria o art. 7º do Tratado Brasil-Países Baixos, firmado para evitar a dupla tributação da renda. Desse modo, ao aplicar o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a Fiscalização estaria tributando os lucros da Petrobrás Netherlands B. V. – PNBV – residente na Holanda –, e não os lucros da Recorrente – residente no Brasil.

Entende, a Recorrente, portanto, que seria competência exclusiva da Holanda tributar os lucros auferidos pela Petrobrás Netherlands B. V. – PNBV, nos termos previstos no art. 7º do Tratado Brasil-Países Baixos.

Pois bem, passo a analisar o tema.

O tema não é novo neste colegiado. Na sessão de 04 de outubro de 2016, por meio do acórdão 1402-002.321, de minha relatoria, em situação praticamente idêntica (o tratado em questão fora firmado com a Áustria), decidiu-se por negar provimento ao recurso voluntário.

A tributação em bases universais das pessoas jurídicas residentes no Brasil possui seu fundamento legal no artigo 25 da Lei nº 9.249/95, *verbis*:

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.

Depois de inúmeras controvérsias legislativas¹¹, pacificou-se o entendimento de que esse dispositivo somente permitiria a tributação após os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

¹¹ Tais controvérsias surgiram com a transformação do conteúdo que constava na própria Lei nº 9.249/95, na IN/SRF nº 38/96 e na Lei nº 9.532/97, e já tinha como pano de fundo a tentativa de se tributar os lucros auferidos no exterior pelas *Controlled Foreign Corporations* – CFC – mediante o princípio da ransparência fiscal. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol 7. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303 a 313.

Com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35/01 duas significativas mudanças foram introduzidas: (i) no artigo 21 introduziu-se tal tributação à CSLL¹²; (ii) no artigo 74, determinou-se que a disponibilização se dará antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Veja-se:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei no 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei no 9.430, de 1996, e o art. 10 da Lei no 9.532, de 1997.

[...]

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

A despeito das críticas sobre sua amplitude, atingindo também as empresas coligadas em descompasso com o padrão internacional, além de lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, é importante ressaltar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras instituídas em inúmeros países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional¹³. A rigor, trata-se de normas antielisivas específicas que tem como escopo evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* - CFC.

Faz-se necessário, portanto, analisar a sistemática adotada em tais dispositivos legais. Nesse sentido, é de se observar que a lei não teria eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma empresa não residente. Isso porque não há conexão (residência ou fonte) capaz de dar efetividade à jurisdição tributária brasileira. O que a lei faz é tributar uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as

¹² Na verdade, esse dispositivo foi originalmente editado no artigo 19 da MP nº 1.856-6/99 e, depois, sendo reeditado, até que ficou definitivamente positivado no artigo 21 da MP nº 2.158-35/01.

¹³ Cf. João Francisco Bianco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 15 a 39.

margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Há de se ressaltar que o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial definido numa amplitude global. Isso significa que se considera renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional CTN na positivação do seu artigo 43¹⁴.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação quando se adota essa forma de incidência tributária. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Países Baixos¹⁵:

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.

Ora, a parte desses dispositivos que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

Por outro lado, como bem frisado pela PGFN em contrarrazões e sustentações orais sobre o tema, os tratados firmados para evitar bitributação se tratam de regras de competência negativa, ou seja, os tratados servem para não tributar um não residente, e jamais não tributar um residente!

Por essas mesmas razões, não há porque se procurar nos tratados dispositivo que autorize determinado país a tributar seu residente, já que os mesmos somente se prestam a impossibilitar a tributação de um não residente, e nas hipóteses em que forem firmados pelos Estados Contratantes.

¹⁴ Cf. Ricardo Marozzi Gregorio. Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

¹⁵ Parágrafo 1 do Artigo 7 do Decreto nº 355, de 2 dezembro de 1991.

Há de se salientar, novamente, que a tributação da empresa brasileira, nos termos do art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01, não diminui o resultado da empresa situada no exterior, uma vez que jamais se refletirá nas demonstrações contábeis e financeiras do não residente no Brasil.

Nesse mesmo sentido, em relação ao art. 7º das Convenções-Modelo, a OCDE é taxativa ao afirmar que normas CFC - como a prevista no art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01 - não ofendem os tratados firmados, pois a tributação incidiria sobre o residente, e não sobre não residente.

Segundo a PGFN, os mais recentes posicionamentos da OCDE orientam, inclusive, que normas CFC não se apliquem somente a casos de abuso de tratado, mas que possuam hipóteses de incidência objetivas.

Corroborando o entendimento firmado até aqui, o i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.330, assevera que o “*entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional¹⁶ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:*

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira”.¹⁷

Em relação à tese de que a redação utilizada no art. 7 das Convenções sobre Dupla Tributação existiria justamente para impedir sistemática de tributação como a do art. 74 da MP 2.158-35/2001, por outros fundamentos também discordo de tal exegese. Basta analisar a cronologia das normas em questão para se verificar a impossibilidade de tal raciocínio.

A redação do artigo 7 das convenções destinadas a evitar a dupla tributação foi elaborado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas (“lucros” – *profits*) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado.

Logo, se houver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º dessas convenções, que define os critérios para este fim), ou houver uma subsidiária ou controlada, os lucros também podem ser tributados pelo país em que eles são gerados.

¹⁶ Ver e.g., LANG, Michael. “CFC Regulations and Double Taxation Treaties”. Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 5158 (2003).

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio Andre. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407-408.

Nesse sentido, novamente valho-me dos valorosos argumentos do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão traçados no bojo do acórdão 9101-002.330: importa ressaltar que à época da proposta de redação do art. 7 (no início do século passado e depois na década de 1940 - modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, tendo essas surgido somente na década de 1960, originalmente nos EUA. Portanto, cai por terra o argumento de que a redação do art. 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação teria como objetivo impedir a aplicação das normas CFC.

Também não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “*os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado*” o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional. Esse, inclusive, é o entendimento esposado pela OCDE nos comentários de sua Convenção-Modelo. Nesse sentido, vide os seguintes excertos, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

23. A utilização de “*companhias de base*” [“*base companies*”, em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [“*Controlled Foreign Corporations/CFC*”, em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros tem adotado tal legislação. Conquanto o desenho desse tipo de legislação varie consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base em certa interpretação de dispositivos da Convenção tais como o artigo 7º, parágrafo 1º, e o artigo 10, parágrafo 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos comentários ao artigo 7º e 37 dos comentários ao artigo 10, esta interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, muito embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não se faz necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção.

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

14. O propósito do parágrafo 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 o parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º e parágrafos 37 a 39 dos comentários ao artigo 10).

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, embora alguns países já o façam, tendo em vista que algumas normas CFC só se aplicam a certos tipos de renda, recomenda que as regras de CFC incluam uma definição de rendimento de Companhias Controladas no Exterior e estabeleça uma lista não exaustiva de abordagens ou combinação de abordagens que as regras de CFC poderiam utilizar para tal definição¹⁸. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

Por outro lado, também não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos".

Primeiro, porque o dividendo é um conceito bem delineado no âmbito da legislação societária. Assim, não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos. Como se sabe, há diversas situações em que os lucros devem ser destinados, por determinação legal ou estatutária, a pessoas distintas dos sócios. Então, não se pode garantir que todo o lucro deve ser dividido segundo as participações societárias.

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/02¹⁹. E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN)²⁰. Veja-se:

*COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM
O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL*

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

¹⁸ Conforme OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports, pp 13 e 14. Disponível em: < <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>>. Acesso em 10 de maio de 2017. Eis o texto em sua originalidade: "Definition of income – Although some countries' existing CFC rules treat all the income of a CFC as "CFC income" that is attributed to shareholders in the parent jurisdiction, many CFC rules only apply to certain types of income. The report recommends that CFC rules include a definition of CFC income, and it sets out a non-exhaustive list of approaches or combination of approaches that CFC rules could use for such a definition".

¹⁹ Interpretação administrativa para os artigos 26 da Lei nº 9.249/95, 16, § 2º, da Lei nº 9.430/96, e 1º, § 4º, da Lei nº 9.532/97.

²⁰ Cujas base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

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

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados

sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

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

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

§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado

com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos *a posteriori*, estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil. Ademais, inexistente qualquer previsão acerca dos efeitos daquela tributação sobre os “dividendos presumidos” em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

É verdade que os parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10 deixam aberta a possibilidade de uma determinada legislação CFC tratar ou não os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Apesar disso, o conteúdo desses parágrafos é claro quanto à chance de haver problemas na efetivação de benefícios concedidos no âmbito do acordo no caso de a legislação CFC tratar os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Veja-se tais comentários, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

38. A aplicação de tal legislação ou regras [de acordo com o parágrafo precedente, trata-se da legislação CFC ou de regras com efeitos similares] pode, porém, complicar a aplicação do artigo 23. Se a renda [da CFC] fosse atribuída ao contribuinte, cada item dessa renda teria que ser tratada na conformidade das provisões relevantes da Convenção (lucros de empresas, juros, royalties). Se é tratada como um dividendo presumido, então, ele é claramente derivado da companhia de base [a CFC], constituindo renda do país daquela companhia. Mesmo assim, não está claro se a renda deve ser tratada como um dividendo (artigo 10) ou como rendimentos não expressamente mencionados (artigo 21). Sob algumas dessas legislações ou regras, a renda tributável é tratada como um dividendo, com o resultado de que uma isenção concedida por uma convenção, por exemplo, uma isenção de uma filial, seja também estendida ao contribuinte. É questionável se a Convenção requer que isso seja feito. Se o país de residência considera que esse não é o caso, pode se alegar que ele está obstruindo a normal operação da isenção de uma filial mediante tributação do dividendo (na forma de "dividendo presumido") antecipadamente.

39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da bitributação (isto é, o método do crédito ou da isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o crédito nesse caso permanece questionável. Geralmente tal dividendo é isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de technicalidades da

citada legislação ou regras e do sistema de crédito dos tributos no exterior contra os tributos domésticos (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação dos "dividendos presumidos"). Porém, os contribuintes que tenham recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias.

Nada obstante a existência dessa possibilidade, como já se disse, não parece que a lei brasileira tenha seguido esse difícil caminho.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei nº 12.973/14.

No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pela empresa holandesa. A nossa lei não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a nossa lei faz é tributar a nossa empresa, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela empresa no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna. Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos *a posteriori*, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior).

Tal entendimento, sublinhe-se, é o mesmo adotado pela RFB oficialmente em por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 08 de agosto de 2013, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Convém transcrever as conclusões de tal ato:

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

34.1. a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;

34.2. o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e

34.3. a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

De igual forma, recentemente o próprio CARF vem adotando tal entendimento, chamando atenção a decisão prolatada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 04 de maio de 2016 (Acórdão 9101-002.330), em brilhante voto vencedor do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão em que são rebatidos todos os argumentos usualmente utilizados pelos que defendem tese contrária à exposta no presente voto.

Portanto, não assiste razão à Recorrente. Inexiste ofensa ao Acordo Brasil-Países Baixos, seja pelo artigo 7, seja pelo artigo 23, parágrafo 4 (o qual isenta os dividendos tributáveis nos Países Baixos recebidos por residentes brasileiros).

No que atine aos argumentos a respeito da suposta inovação da decisão de primeira instância a respeito da equivalência patrimonial, acompanho o entendimento do i. Conselheiro Relator no sentido de que não há qualquer nulidade, salientando ainda que como a própria Recorrente reconhece que o valor levado à tributação é exatamente o montante auferido pela controlada holandesa, não se discute aqui se é ou não correta a tributação da equivalência patrimonial. Ainda a respeito da decisão de primeira instância, resta evidente que a alusão à equivalência patrimonial foi simplesmente reforço argumentativo no que atine à disponibilidade jurídica, em relação à pessoa jurídica residente no Brasil, da parcela que faz jus sobre os lucros auferidos por sua controlada situada no exterior.

E não havendo argumentação específica em relação à exigência de CSLL, aplica-se o mesmo entendimento firmado em relação ao IRPJ.

Desse modo, impõe-se a manutenção integral da exigência.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto