



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

Processo nº 16682.722510/2015-34
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.740 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria IRPJ - LUCROS NO EXTERIOR
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO SA - PETROBRÁS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

LUCROS NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA DO IRPJ E CSLL. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-HOLANDA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.

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

OPERACIONALIZAÇÃO DA NEUTRALIDADE DO SISTEMA E SUPERAÇÃO DO DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

A neutralidade do sistema de tributação quando investidor e investida estão localizadas no Brasil opera-se mediante a exclusão dos resultado positivo da investida apurado via Método de Equivalência Patrimonial no lucro real da investidora, porque os lucros da investida já foram tributados no Brasil pela mesma alíquota que seriam se o fossem pela investidora. Estando investidor no Brasil e investida no exterior, se a alíquota no exterior é menor do que a brasileira, quebra-se a neutralidade do sistema, e viabiliza-se diferimento por tempo indeterminado da tributação, caso a investidora, que detém poder de decisão sobre a investida, decida não distribuir os lucros. Por isso, o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, ao determinar que os lucros sejam auferidos pelo investidor brasileiro, na medida de sua participação, ao final de cada ano-calendário, dispondo sobre aspecto temporal, evitou o diferimento, e, ao mesmo tempo, o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autorizou a compensação dos impostos pagos no exterior, viabilizando a neutralidade do sistema.

PREJUÍZOS NO EXTERIOR PARA COMPENSAÇÃO COM LUCROS TRIBUTÁVEIS NO EXTERIOR. CONVERSÃO. TAXA DE CÂMBIO DA DATA DE ENCERRAMENTO DO BALANÇO NO EXTERIOR. CONTROLE DE PREJUÍZOS EM REAIS.

Os prejuízos auferidos pelas filiais situadas no exterior devem ser convertidos pela taxa de câmbio da data de encerramento do balanço em que foram apurados. Os saldos de prejuízos para abatimento dos lucros tributáveis devem ser controlados em reais, após convertidos pela data do balanço. Norma do art. 25, § 4º, da Lei nº 9.249/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso com relação à tributação do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os lucros auferidos no exterior. Vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Acordam, ainda, por maioria de votos dar provimento ao recurso em relação à conversão dos prejuízos pela taxa de câmbio da data do balanço em que apurados. Vencidos os conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Cláudio de Andrade Camerano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves- Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto- Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente)

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte relativo a lucros auferidos no exterior relativos às filiais PETROBRAS NETHERLANDS BV e BRASPETRO OIL COMPANY no ano de 2011 e não adicionados na apuração do resultado de sua matriz no mesmo ano.

No próprio TVF a fiscalização informa as alegações da empresa relativas à não adição dos resultados na apuração do ano-calendário 2011:

1) Em relação aos lucros auferidos pela PETROBRAS NETHERLANDS BV esclarece que, em razão acordo de não tributação firmado entre Brasil e Holanda não seria necessária a adição dos referidos resultados;

2) Em relação aos lucros auferidos pela BRASPETRO OIL COMPANY esclareceu que os lucros da referida empresa foram absorvidos pelos prejuízos da mesma empresa de exercícios anteriores.

Apresentou extensa análise da legislação acerca da tributação dos lucros auferidos no exterior e ao final conclui pela necessidade de lançamento da adição dos valores em função de:

a) Em relação aos resultados de PETROBRAS NETHERLANDS não haver vedação no acordo de não bitributação a impedir a tributação dos lucros auferidos nem em relação à CSLLA;

b) Em relação aos resultados da BRASPETRO OIL COMPANY, em razão de, refazendo a apuração de lucros e prejuízos da empresa nos anos antecedente, ter constatado que, no ano de 2011, não mais haveria prejuízo a ser utilizado na absorção dos lucros apurados no exercício.

Desta forma, apresentou os cálculos de conversão do valor dos lucros para real e realizou os lançamentos relativos à falta de adição e a consequente apuração do IRPJ e CSLL devidos.

Cientificada da autuação a empresa apresenta impugnação nos seguintes termos resumidos:

- Descreve o seu entendimento acerca da existência do acordo de não bitributação e do que seriam estabelecimentos permanentes.

- Apresenta entendimento de que a participação detida na PNBV não poderia caracterizá-la como estabelecimento permanente e que, assim, não estaria enquadrada na exceção do tratado e, em consequência os lucros não precisariam ser adicionados aos resultados no Brasil.

- Alega que o não cumprimento ao tratado implica em ilícito das normas internacionais de tratados, da Convenção de Viena sobre tratados, assimilada por nossa legislação por meio do Decreto nº 7.030/2009.

- Apresenta precedentes deste CARF, que no entanto, relacionam-se à disponibilização dos lucros e não de sua tributação ultra mares.

- Apresenta casos de tratados paralelos como forma de interpretação dos tratados para analisar as cláusulas acertadas entre as partes.

- Segue contestando a tributação sobre os rendimentos disponibilizados, em contraponto ao termo pagos constante no tratado.

- Traz paralelos, aplicados pela justiça brasileira e o próprio fisco no sentido de demonstrar que a expressão "pagos" somente se aplica aos rendimentos que foram efetivamente transferidos de titularidade. Assim, por exemplo, a retenção na fonte não seria um efetivo pagamento para fins do art. 150, do CTN e em relação à denúncia espontânea, esta só se resolve quando acompanhada do respectivo pagamento.

- Conclui apresentando precedentes deste CARF e do Poder Judiciário no sentido de suas alegações.

- Em relação à CSLL, alega que as disposições do tratado se aplicam a qualquer impostos idênticos os semelhantes estabelecidos após sua assinatura.

- Alega que utilizar a tradução *taxes* como impostos é impreciso e que, isso sim, *taxes* incluíam os tributos como um todo e não apenas os impostos.

LUCROS DA BRASPETRO OIL COMPANY

Em relação à tributação destes lucros, alega a empresa que a fiscalização procedeu em erro de cálculo ao considerar a apuração de lucros e a compensação dos prejuízos em dólares e proceder à conversão para reais apenas do resultado final apurado em 2011.

Entende que o procedimento correto, de acordo com o realizado pela empresa, é o de realizar a conversão dos resultados ano a ano em reais pela taxa de câmbio da data do balanço e fazer este controle em reais.

Analisando a impugnação apresentada diante das alegações da fiscalização a Delegacia de Julgamento considerou improcedente a impugnação que foi ementada nos seguintes termos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

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

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

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

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

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

TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

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

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

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

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

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

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

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

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE CONTROLADA NO EXTERIOR. CRITÉRIOS.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

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

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

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

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

Cientificada da decisão da DRJ, a empresa apresentou Recurso Voluntário com os seguintes argumentos:

Em relação à decisão proferida pela DRJ:

- Que a decisão entendeu que a tese da recorrente estaria restrita à espécie de norma geral antielisiva e que, na verdade a autuação baseada no art. 74 da MP 2.158-35 seria uma norma específica da qual não seria necessário a demonstração de um ato ilícito específico. Entende que sendo as empresas distintas, para a aplicação da norma antielivisa, seja geral ou específica, há a necessidade de demonstração do intuito elisivo para possibilitar a aplicação da norma. Entende que não houve a demonstração deste intuito.

- Da alegada convivência entre as CFC *rules* (Controlles Foreign Company) e os Tratados para evitar dupla-tributação, em virtude das interpretações do § 14 dos Comentários ao art. 7º, e do § 23, do Comentário ao art. 1º. A decisão entenderia não existir desobediência ao tratado pela aplicação das CFC *rules*. Alega, no entanto, que este entendimento parte da existência de *Base Companies*, que são as companhias situadas em paraísos fiscais. Alega, ainda, que os pressupostos para a aplicação das CFC *rules* se baseia nos critérios de localização (ser ou não paraíso fiscal) e os rendimentos auferidos (se passivos, ex: juros, dividendos, etc sem operação típica ou ativos, os decorrentes da exploração de uma atividade econômica). Concluir que para o enquadramento da PNBV nas CFC *rules* a fiscalização deveria ter enquadrado a empresa como *Base Company*. Como não o fez não pode haver a coexistência das normas sem a violação ao tratado.

- Entende que sendo o caso de aplicação de norma antielisiva, esta ficaria restrita ao caso em que os rendimentos auferidos fossem eminentemente passivos. Entende, com suporte na doutrina, que no presente caso a fiscalização deveria ter demonstrado a inexistência de atividade econômica substantiva para, desta maneira, poder fazer incidir a norma antielisiva. Entende que não houve esta comprovação. Apresenta, para tanto as justificativas que caracterizariam a existência e o motivo das operações da PNBV. Apresenta, ainda, justificativas de ordem tributária, baseadas no REPETRO a justificar a instalação de uma subsidiária no exterior e permitir a continuidade da concorrência.

- Do Tratado Brasil-Holanda para evitar dupla tributação. Alega as disposições do art. 7º, para evitar a tributação dos lucros auferidos na Holanda no Brasil. Que o estabelecimento é permanente. Que este estabelecimento não tenha personalidade jurídica própria, como é o caso. O item 8, do art. 5º, estabelece que o fato de uma empresa ser controlada por outra não o transforma em estabelecimento permanente. Alega que interpretar de forma diferente implicaria em violação ao tratado.

- Apresenta casos de tratados paralelos como forma de interpretação dos tratados para analisar as cláusulas acertadas entre as partes.

- Segue contestando a tributação sobre os rendimentos disponibilizados, em contraponto ao termo pagos constante no tratado.

- Traz paralelos, aplicados pela justiça brasileira e o próprio fisco no sentido de demonstrar que a expressão "pagos" somente se aplica aos rendimentos que foram efetivamente transferidos de titularidade. Assim, por exemplo, a retenção na fonte não seria um efetivo pagamento para fins do art. 150, do CTN e em relação à denúncia espontânea, esta só se resolve quando acompanhada do respectivo pagamento.

- Conclui apresentando precedentes deste CARF e do Poder Judiciário no sentido de suas alegações.

- Em relação à CSLL, alega que as disposições do tratado se aplicam a qualquer impostos idênticos os semelhantes estabelecidos após sua assinatura.

- Alega que utilizar a tradução *taxes* como impostos é impreciso e que, isso sim, *taxes* incluíam os tributos como um todo e não apenas os impostos.

LUCROS DA BRASPETRO OIL COMPANY

Em relação à tributação destes lucros, alega a empresa que a fiscalização procedeu em erro de cálculo ao considerar a apuração de lucros e a compensação dos prejuízos em dólares e proceder à conversão para reais apenas do resultado final apurado em 2011.

Entende que o procedimento correto, de acordo com o realizado pela empresa, é o de realizar a conversão dos resultados ano a ano em reais pela taxa de câmbio da data do balanço e fazer este controle em reais.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

Da análise dos fatos que motivaram a autuação percebemos que o objeto da análise prende-se mais à análise interpretativa da normas jurídicas postas do que à análise dos fatos apontados.

Quanto aos fatos apresentados não há maiores problemas:

- Os lucros foram apurados nas controladas da Holanda e Ilhas Cayman, mas não obrigatoriamente pagos;

- Em relação à filial das Ilhas Cayman existiam prejuízos anteriores cuja forma de compensação deve ser aferida, em razão das diferentes sistemáticas de conversão em reais e controle realizados pela fiscalização e pela recorrente.

A interpretação jurídica, no entanto, engloba maiores dificuldades. Alguns pontos devem ser levantados e para os quais iremos deter nossa análise para chegar a uma conclusão final:

- Existe compatibilidade das normas que instituíram a tributação dos lucros de controladas no exterior com as normas de vedação do Tratado Brasil-Holanda?

- Se houver a compatibilidade entre a norma local e o tratado, a tributação dos lucros deve ocorrer na data de sua apuração ou apenas quando de seu pagamento?

- No caso da CSLL, acaso mantida a tributação do IRPJ, deve incidir o mesmo tratamento para a CSLL?

Da Compatibilidade da Lei com a Vedação Tratado

Após ler e reler todas as peças, alegações e acórdãos contra e a favor da tributação levada a efeito pela fiscalização, meu entendimento seguiu no sentido de que, em verdade não se está tributando os lucros auferidos pela empresa sediada na Holanda, mas sim a parte dos lucros que pode ser atribuída à empresa brasileira que controla a Holandesa.

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

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

No caso da instituição de tributos pela MP 2.158-35, temos como exemplo paralelo, o que ocorreu durante um período, relativo à tributação dos lucros distribuídos os sócios em empresas brasileiras. Ora, de forma similar à tratada neste auto de infração, o lucro

da empresa é apurado e tributado. Os sócios, quando se beneficiam destes lucros sofriam nova tributação, posto que os rendimentos eram, agora, deste sócio e não mais da empresa, não tendo que se falar em dupla tributação.

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

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

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

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

Em verdade estamos diante de uma opção tributária exercida pelo legislador pátrio. Na prática existem diversos casos semelhantes de tributação de lucros já tributados nas empresa que servem a demonstrar que o legislador bem sabe as opções legislativas existentes em matéria tributária e, diante das opções disponíveis, exercer o seu poder de determinar quais são as matérias submetidas à tributação.

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

Lucros e Dividendos Distribuídos

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

*XXVII - os lucros efetivamente **recebidos pelos sócios, ou pelo titular de empresa individual**, até o montante do lucro presumido, diminuído do imposto de renda da pessoa jurídica sobre ele incidente, proporcional à sua participação no capital social, ou no resultado, se houver previsão*

contratual, apurados nos anos-calendário de 1993 e 1994 ([Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 20](#));

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

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

Temos outro exemplo, até mais próximo da realidade desta 1ª Seção do CARF. Se refere ao tratamento tributário dado ao ganho de capital auferido na alienação de investimentos pelas pessoas físicas ou jurídicas. Porque a alíquota das pessoas físicas, de até 22,5% é inferior às alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas na mesma operação, 25%?

Novamente nos deparamos com uma opção legislativa de estabelecer as alíquotas de acordo com o entendimento das opções disponíveis em matéria de estabelecimento das hipóteses de incidência.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Transcrevo o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro

proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Isso porque os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Ou seja, a legislação brasileira diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil.

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 18, da Cosit: As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Isso porque, como já visto, **não se comunicam as materialidades** previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-

Holanda para evitar bitributação de renda. Assim, **os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro** na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, havendo, nesse contexto, **incidência do IRPJ e da CSLL**.

Acrescente-se, em relação aos demais argumentos apresentados pelo recorrente em razão da consideração de caracterização de estabelecimento permanente e ofensa às vedações do tratado, além de impossibilidade de aplicação das CFC *rules*, estes argumentos se resolvem a partir da demonstração que a matéria tributável objeto do tratado é diversa da matéria tributável objeto da Lei.

Sendo objetos de tratamento diferente, as normas impostas pela MP 2.158-35 não se encontram limitadas pelas disposições do Tratado e, assim, descabem os argumentos que levam à consideração das disposições do Tratado quem, no presente caso, se demonstra não aplicável à matéria dos autos.

Portanto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte quanto à matéria lucros no exterior."

Do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quando à possibilidade de tributação dos lucros advindos de controladas sediadas no exterior.

Do Momento da Ocorrência da Tributação dos rendimentos

Com relação à alegação de que, mesmo sendo possível a manutenção da tributação, deveria esta ser desconsiderada tendo em vista que os lucros passíveis de tributação não foram disponibilizados à empresa, apenas apurados pela controlada na Holanda, deve-se considerar que, após a edição da Lei Complementar nº 101/2001, foi aclarada a possibilidade de o legislador ordinário a possibilidade de estabelecer, em relação aos rendimentos e receitas auferidos no exterior, as condições e momento em que se dará sua disponibilidade para fins de incidência do imposto.

Assim é que, legislando dentro dos limites estabelecidos pela Lei Complementar, foi instituída a possibilidade de tributação dos lucros apurados no exterior por sociedades controladas. Partilhando do entendimento já apresentado em julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF, utilizo, como fundamento de decidir, as razões apresentadas no acórdão nº 9101002.330, de 04 de maio de 2016, conforme abaixo.

".....A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou

mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Assim, entende-se que a argumentação trazida pelo recorrente para tentar afastar *ab initio* (a partir da edição da Lei n. 9.249/1995) a tributação do lucros de controladas e coligadas no exterior é totalmente improcedente, sob este aspecto.

Instrução Normativa SRF 38/1996 regulamentou a Lei n. 9.249/1995 (considerando o efetivo pagamento ou creditamento para efeito de tributação) e depois a Lei 9.532/1997 estabeleceu, também neste sentido, que os rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, por PJ no Brasil, seriam tributados quando disponibilizados (lucro das filiais e sucursais continuaram a ser tributados na apuração, quando do balanço). Tratando-se, portanto, de mera norma de tributação universal, sem efeitos de norma CFC (destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas). Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

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:

...

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

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

Entende-se que esses dispositivos não trouxeram, de fato, nenhuma novidade, mas apenas deixaram mais claras as possibilidades legais. Assim, se não havia problemas desde a edição da Lei n. 9.249/1995, com a edição da Lei Complementar n. 101/2001, que introduziu as modificações transcritas acima no CTN, nenhuma dúvida poderia haver com relação à possibilidade de lei ordinária definir o momento em que se pode tributar os lucros no exterior (que representam uma variação patrimonial positiva do investidor domiciliado no Brasil), e então sobreveio o art. 74 da Medida Provisória n. 2.15834, de 27 de julho de 2001, que foi “cristalizada” como MP n. 2.15835/2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda à Constituição n. 32/2001), e que tem a seguinte redação

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou

coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

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.

Deve-se deixar claro e cristalino que esta forma de tributação é possível, corriqueira e constitucional em face da CF/88. Trata-se da prática corrente de tributação internacional, embora a lei brasileira (art. 74 da MP n. 2.15834/2001) tenha fugido um pouco dos padrões internacionais ao tributar antecipadamente à distribuição tanto os lucros decorrentes de rendas ativas quanto de rendas passivas, de maneira genérica. Contudo, não há como fugir do fato de que renda é renda (independentemente de sua natureza jurídica, cláusula *non olet*). Assim tributar ou não determinada modalidade de renda é meramente uma questão de política tributária.

Por outro lado o STF ao julgar o art. 74 da MP n. 2.158-35/ 2001 (ADIn 2.588/DF) deixou bem claro que esta forma de tributação é constitucional, ou seja, é possível se tributar os lucros da controlada no exterior ainda que não distribuídos ao beneficiário efetivo residente no Brasil, i.e., ainda que não efetivamente distribuído ao controlador ou possuidor das cotas e capital residente no Brasil. O STF, por outro lado, restringiu a tributação das coligadas, entendendo constitucional somente se a investida estiver operando em paraísos fiscais (um arroubo de legislador positivo interferindo em atribuições constitucionais típicas de outros poderes do Estado, mas a decisão é definitiva neste aspecto).

De lembrar, por oportuno, que o STF não decidiu sobre o efeito da incidência das convenções para evitar a dupla tributação, mesmo porque há dúvidas se este tema é matéria de índole constitucional.

Discutiu-se muito a respeito da eficiência econômica da norma, mas isto, como já foi dito, é uma questão de política tributária. Se o efeito econômico da norma é ruim para a internacionalização das empresas brasileiras, é uma questão de opção do legislador, que apenas a torna questionável do ponto de vista de política tributária. A norma é constitucional, o STF não afastou a tributação dos lucros das controladas no exterior, ainda que não distribuídos.

A norma brasileira atua da mesma forma como faz também grande parte dos países, por via das denominadas normas CFC (de *Controlled Foreign Corporations*), i.e., normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada *ad aeternum*, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.3302.331):

O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.

*Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo país ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que **o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido.** Vale lembrar que **os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros.** Portanto, o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal. Contudo, isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima – gramatical, histórico e finalístico – para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.*

*Por outro lado, não se pode considerar alterada a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em virtude dessa decisão tomada pelo legislador. Isso porque **a essência da norma CFC foi preservada no citado dispositivo, qual seja: estabelecer um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação.** Diante disso, parece não restarem dúvidas de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, detém a natureza de norma CFC.*

Assim, não há como discordar dos argumentos do acórdão recorrido neste sentido, i.e., que se trata, *in casu*, de norma CFC, visando impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior, e que está perfeitamente compatível com o art. 43 do CTN (fls. e2.1102.115).

Este é o cenário que se nos depara e que, entendo, afasta os argumentos do recorrente de tentar rediscutir a validade *per se* da norma contida no art. 74 da MP n. 2.15834/ 2001, aplicável ao caso em que empresa no exterior é controlada da empresa brasileira contribuinte objeto do lançamento.

Ademais, não procede também o argumento de que a redação do art.74 da MP n. 2.158-35/2001, visa “criar uma aparência de compatibilidade com o art. 43 do CTN” (fl. 2.154, item 35). Como já sustentei, independentemente da existência dos §§ 2º e 3º do art. 43, esta norma do art.74 da MP n. 2.15835/2001 seria válida, pois se destina a evitar, considerando o sistema de tributação universal, que o contribuinte adie indefinidamente a tributação de sua variação patrimonial positiva (fato gerador do imposto de renda) obtida

no exterior. Lembro, novamente, que, em relação à pessoa física, desde antes de o CTN em vigor, existe a afetiva incidência do imposto de renda em bases universais, nunca tendo sido considerada incompatibilidade com o CTN.

A alteração do CTN só deixou mais clara esta possibilidade que, repito, já existia, i.e., tanto a incidência em bases universais, quanto a possibilidade de tributar sua variação patrimonial positiva obtida no exterior, ainda que não efetivamente distribuída ao seu beneficiário efetivo domiciliado no Brasil.

Nos itens 36 a 48 (fls. 2.155/2157) do recurso, a recorrente ainda discutindo o art. 74 da MP n. 2.15835/ 2001, agora, sob o ângulo do objeto da tributação e sua “qualificação face aos tratados” enumera alguns argumentos, com os quais não concordo, pelas razões adiante expostas.

Nos itens 36 a 44 o recorrente constrói o argumento no sentido de que o art. 74 da MP n. 2.15835/ 2001 e o § 4º do art. 1º da IN SRF 213/2002 (que regulamenta o dispositivo da MP) mostrariam que se trata de uma “ficção legal”, e cita um trecho do Ac. Recorrido, que utiliza a expressão “disponibilização ficta”, para, em seguida, afirmar que o acórdão está equivocado, pois o que se tributa é “o lucro apurado pela controlada no exterior.”

Veja-se que está correto o acórdão quando diz que o que se tributa é a “disponibilização ficta”, que deve ser entendida aqui como disponibilização presumida, e isto não está em desacordo com o a afirmação de que o que se tributa é “o lucro apurado pela controlada no exterior.”

Claramente o que se tem aqui é um erro no que se refere ao correto sentido do Ac. recorrido.

Não se trata de uma questão de linguagem, de como exprimir o que seria uma ficção legal, mas de entendimento da linguagem. Efetivamente o que se tributa, é o que diz o literalmente o art. 74 da MP n. 2.15835/2001, são os lucros da controladora ou investidora brasileira auferidos por controlada ou coligada no exterior, os quais “serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada”. Ou seja, a tributação é do lucro da empresa brasileira, que corresponde ao lucro da controlada ou investida no exterior, assim não há ficção na Lei; mas, sim, a disponibilização é presumida, pois ela efetivamente não ocorreu; aliás, se tivesse ocorrido a efetivamente a disponibilização não se precisaria da norma do art. 74 nessas situações.

Assim, não se trata de tributação em decorrência de distribuição ficta, conforme entendeu o recorrente, mas tem o mesmo efeito desta, no sentido de distribuição presumida, e é por isto que a remessa ao art. 25 da Lei n. 9.249/1995, integrando o corpo normativo do art. 74 da MP n. 2.15835/2001 faz sentido."

Por estas razões, à luz dos argumentos acima apresentados, entendo que a discussão apresentada pelo recorrente acerca do fato dos lucros não terem sido efetivamente pagos à controladora brasileira não pode se sustentar quando a norma legal, devidamente

suportada em possibilidade estabelecida pela Lei Complementar, estabelece como fato gerador da obrigação tributária nestes casos a data da publicação do balanço que apurou os lucros.

Por todas estas razões nego provimento também quanto a este ponto.

No caso da CSLL, acaso mantida a tributação do IRPJ, deve incidir o mesmo tratamento para a CSLL

Em relação à possibilidade de tributação, com base na CSLL, em face dos mesmos lucros advindos de controlada sediada no exterior, entendo que a análise, neste ponto segue o mesmo sentido do que foi apresentado como fundamento para a manutenção do lançamentos relativo ao IRPJ.

Isto porque as normas de tributação impostas pela Lei nº 9.249/95 e na MP 2.158-35 estabelecem normas de tributação para o IRPJ e para a CSLL. Assim, os fundamentos acima utilizados que justificam a tributação na hipótese do IRPJ se aplicam, por decorrência, para admitir a possibilidade de tributação por parte da CSLL.

Por isso, remetendo para os mesmos fundamentos apresentados no item relativo à análise da tributação do IRPJ, voto por negar provimento ao recurso neste item.

Da Tributação dos Lucros da Controlada nas Ilhas Cayman

Finalmente, em relação à tributação dos lucros da controlada sediada nas Ilhas Cayman, a divergência entre a interpretação da fiscalização e da empresa decorre do tratamento a ser admitido aos prejuízos verificados em anos anteriores.

Assim explica a fiscalização a sua sistemática de apuração de lucros para serem levados à tributação no exercício.

*3) A fiscalizada, como justificativa para não adição dos lucros auferidos por meio de sua controlada no exterior **BRASPETRO OIL COMPANY** à apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, alegou que o parágrafo 2º do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 permitia que os prejuízos apurados por uma controlada no exterior pudessem ser compensados com lucros dessa mesma controlada, e que os lucros auferidos em 2011 teriam sido absorvidos pelos prejuízos acumulados de anos anteriores (RESP_TIF_01 – Fl. 03 – item 13; RESP_TIF_03_PT_01 – Fl. 03).*

Nesse momento cabem as seguintes observações, a saber:

a) Conforme estabelecem o 25, §5º, da Lei nº 9.249/95 e o art. 4º, caput da IN SRF nº 213/2002, é vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

b) De acordo com o artigo 4º, parágrafo 2º, da mesma IN SRF nº 213/2002, os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, **somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.**

Disto isto, e refazendo o histórico de resultados no exterior da controlada **BRASPETRO OIL COMPANY**, constata-se que ao final do ano calendário de 2010 não haveria saldo de prejuízos a ser compensado, conforme se depreende do demonstrativo abaixo:

	RESULTAD ANUAL EM DOLAR (RESP_TIF_03_PT_01 –Fl. 03)	SALDO ACUMULADO EM DOLAR
1999	-24.447.000,00	-24.447.000,00
2000	-23.603.297,24	-48.050.297,24
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
Set/11	65.337.916,26	98.998.970,46

c) Por último, **todo o prejuízo acumulado no exterior pela controlada BRASPETRO OIL COMPANY até o ano calendário de 2010** foi levado em consideração para fins do lançamento do crédito tributário formalizado por Auto de Infração constante do processo administrativo digital nº 16682.721067/2014-0 (idêntico ao presente).

Da linha de raciocínio apresentada pela fiscalização percebe-se que a apuração de lucros ou prejuízos foi realizada em dólar e, não havendo prejuízos em dólar no ano de 2010 a serem utilizados na dedução dos lucros apurados em 2011, todo o valor do lucro de 2011 foi utilizado na composição do lucro real da controlada brasileira.

Por seu turno, o recorrente alega que a forma de cálculo da fiscalização desconsidera as normas estabelecidas para a conversão dos lucros conforme abaixo:

Lei nº 9.249/95, art. 25

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

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

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

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

IN RFB nº 213/2002

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.

.....

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

.....

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo às demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

Entende o recorrente que as demonstrações financeiras devem ser convertidas ano a ano pela taxa de câmbio de venda da data de encerramento do período no exterior. Assim, apurando-se lucros ou prejuízos compensáveis entre si, este controle deveria ser realizado pelos saldos em reais. Neste sentido, apresentou o demonstrativo abaixo a ilustrar a maneira como entende que deveriam ser realizados os cálculos.

Procedimento conforme IN SRF 213/02- Após conversão em Reais					
Descrição	Ano	Anual - US\$	Taxa	Anual - REAIS	Acumulado - REAIS
Prejuízo	1999	-24.447.000,00	1,7890	-43.735.683,00	-43.735.683,00
Prejuízo	2000	-23.603.297,24	1,9554	-46.153.887,42	-89.889.570,42
Prejuízo	2001	-17.080.582,87	2,3204	-39.633.784,49	-129.523.354,91
Prejuízo	2002	-66.127.016,53	3,5333	-233.646.587,51	-363.169.942,42
Prejuízo	2003	-53.144.931,43	2,8892	-153.546.335,89	-516.716.278,31
Lucro	2004	1.524.817,59	2,6544	4.047.475,81	-512.668.802,50
Prejuízo	2005	-32.575.274,88	2,3407	-76.248.945,91	-588.917.748,41
Prejuízo	2006	-24.236.567,77	2,1380	-51.817.781,89	-640.735.530,30
Lucro	2007	7.668.349,95	1,7713	13.582.948,27	-627.152.582,03
Lucro	2008	78.299.350,41	2,3370	182.985.581,91	-444.167.000,13
Lucro	2009	89.919.336,63	1,7412	156.567.548,94	-287.599.451,19
Lucro	2010	97.463.870,34	1,6662	162.394.300,76	-125.205.150,43
Lucro	set/11	65.337.916,26	1,8544	121.162.631,91	-4.042.518,51

Deste conflito de interpretações acerca da forma de se controlar e deduzir os prejuízos em moeda estrangeira para fins de abatimentos dos lucros nesta mesma moeda entendo que a razão se encontra com o recorrente.

As mesmas normas que determinam a conversão dos lucros na data do encerramento do exercício pelo câmbio de venda, são as que devem ser utilizadas para conversão dos prejuízos compensáveis com os lucros destas mesmas filiais.

Assim, o controle dos lucros e prejuízos de determinada controlada no exterior deve ser realizado em reais, de acordo com os valores de conversão de lucros e prejuízos ano a ano em reais. Assim, existindo saldo de lucros não absorvidos pelos prejuízos anteriores, estes seriam levados à resultado para fins de tributação do IRPJ e da CSLL.

Ao não entender desta maneira a fiscalização, em verdade, está submetendo a empresa aos efeitos da taxa de câmbio de um único ano, para fins de conversão de lucros e prejuízos que, no caso, se referem a um período de mais de 10 (dez) anos.

Não se comporta com justiça este critério da fiscalização. Os efeitos das variações cambiais para fins de conversão das demonstrações financeiras tem de se verificar ano a ano e, assim convertidos, devem ser controlados pelos seus saldos em reais. Não fazendo desta maneira a fiscalização estaria atribuindo um efeito da taxa de câmbio de um único ano determinado, para o bem ou para o mal, para todo um período de tempo o que não demonstra ser o sentido da norma, posto estabelecer a conversão dos lucros para real pela taxa de câmbio da data das demonstrações financeiras, conforme estabelece o art. 25, § 4º, da Lei nº 9.249/95.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada

Justamente para que a tributação incida sobre os valores convertidos em real no a ano e, em consequência, sobre os prejuízos compensáveis, é que entendo assistir razão ao recorrente para excluir dos lançamentos relativos ao IRPJ e CSLL, os valores dos lucros oriundos da controlada Braspetro Oil Company, em razão de estes terem sido absorvidos pelos prejuízos da mesma empresa em anos anteriores.

Processo nº 16682.722510/2015-34
Acórdão n.º **1401-002.740**

S1-C4T1
Fl. 1.063

De todo o exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso apenas para excluir da autuação os lançamentos decorrentes dos lucros auferidos pela Braspetro Oil Company em razão destes terem sido absorvidos integralmente pelos prejuízos de exercícios anteriores da mesma filial, mediante o controle desta compensação em reais pela conversão em dólar, ano a ano, dos lucros e prejuízos auferidos.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator