MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.722510/2015-34

Processo nº	16682.722510/2015-34
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.446 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	01 de fevereiro de 2023
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL
	PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS

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

Ano-calendário: 2011

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 A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS COM LUCROS PERCEBIDOS PELAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS. MOMENTO DA CONVERSÃO EM REAL. APURAÇÃO DO RESULTADO NEGATIVO.

Não só os lucros, mas também os prejuízos apurados no exterior, devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenha ocorrido a apuração, como forma de assegurar a neutralidade, na apuração do lucro tributável no Brasil, da variação cambial de investimentos mantidos no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Especiais. Não se conheceu, também por unanimidade de votos, do pedido da patrona do contribuinte, realizada em sede de sustentação oral, acerca da aplicação do art. 112 do CTN para fins de exoneração da multa de ofício. Relativamente ao recurso da Fazenda Nacional, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Fernando Brasil

de Oliveira Pinto (relator), Luiz Tadeu Matosinho Machado e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram por dar-lhe provimento. Em relação ao recurso do contribuinte, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram por dar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. O Presidente rejeitou ainda os pedidos da patrona do contribuinte, em sede de sustentação oral, acerca da não aplicação da Medida Provisória nº 1.160/2023, em especial quanto à modulação de efeitos da pretensa alteração da jurisprudência do colegiado.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente em Exercício e Relator

(documento assinado digitalmente)
Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN e pela Petrobrás em face do Acórdão nº 1401-002.740 (25/07/2018) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

> **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 2.15835, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Holanda para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.
>
> 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

Original

> 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 2.15835, 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 Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo 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.

A exigência em discussão nos autos refere-se a autos de infração de IRPJ e CSLL em decorrência da verificação da existência de lucros auferidos no exterior, entre 01/01/2011 e 31/12/2011, que não foram incluídos pela autuada na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

A discussão dizia respeito à aplicação, ou não, de tratado firmado entre Brasil e Holanda para fins de evitar dupla tributação de renda, sobre o momento de disponibilização de lucros, acerca da consolidação de resultados das controladas indiretas na controlada direta, além da discussão sobre exigência de prejuízos de controladora estrangeira, compensação de imposto pago no exterior e *a data de conversão em moeda nacional para os prejuízos apurados por controladas no exterior*.

O Sujeito Passivo apresentou Impugnação, cujos principais argumentos foram assim descritos pela decisão de segunda instância:

> 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.

Original

> - 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* incluíriam 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, a turma julgadora de primeira instância considerou-a improcedente.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário que foi parcialmente provido para, na parte que ainda interessa à presente lide, determinar "*conversão dos prejuízos pela taxa de câmbio da data do balanço em que apurados*".

Os autos foram encaminhados à PGFN em 24/09/2018 (fl. 1.144). O art. 79 do Anexo II do RICARF determina que o "*Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos*". Portanto, a PGFN foi considerada fictamente intimada em 24/10/2018, e, em 29/10/2018 (fl. 1.163), tempestivamente apresentou o Recurso Especial de fls. 900-918.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 1.165 a 1.167 admitiu o Apelo Fazendário, nos seguintes termos:

> Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em

Original

comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

"Taxa de câmbio na conversão de prejuízos no exterior para compensação com lucro tributáveis no exterior"

Decisão recorrida:

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.

Acórdão paradigma nº 1402-002.411, de 2017:

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.

Acórdão paradigma nº 1301-001.858, de 2015:

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 relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Original

> Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *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 **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1402-002.411, de 2017, e 1301-01.858, de 2015) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *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* (**primeiro acórdão paradigma**) e que *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* (**segundo acórdão paradigma**).
>
> Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

No mérito, a Fazenda Nacional requer a reforma do acórdão recorrido em relação à essa matéria, nos termos decididos nos paradigmas indicados.

Intimado em 22/09/2019 (fl. 1.174) da decisão recorrida, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do despacho que o admitiu, o Contribuinte opôs ainda, tempestivamente, Embargos de Declaração que foram rejeitados monocraticamente pelo Presidente do Colegiado *a quo*.

Ofertou ainda, em 07/03/2019 (fl. 1.176), Contrarrazões de fls. 1.230 a 1.243, aduzindo, em apertada síntese:

- que o Recurso Especial não deve ser conhecido, uma vez que o Recurso Especial deixou de atender o previsto no art. 67, § 9º do Anexo II do RICARF por não ter providenciado a Recorrente a juntada aos autos do inteiro teor dos acórdãos paradigmas indicados.

- no mérito, requer seja negado provimento ao Recurso Especial com a manutenção da decisão recorrida no que respeita ao controle dos prejuízos fiscais em Reais.

O sujeito passivo, em 23/05/2019 (fl. 1.258), apresenta Recurso Especial de divergência (1.320 a 1.359) que foi admitido pelo despacho de fls. 1.399 a 1.404 nos seguintes termos:

> - os fatos julgados no Acórdão nº 1401-002.740, no ponto ora recorrido referem-se à cobrança de créditos tributários relativos às diferenças de IRPJ e CSLL, apurados no ano-calendário de 2011, em razão da não adição, no resultado da controladora PETROBRAS, dos lucros auferidos pelas controladas PNBV e BRASPETRO, sediadas no exterior;
>
> - no que tange à aplicabilidade do tratado internacional, o julgamento envolveu a interpretação dos artigos 98, do Código Tributário Nacional; dos artigos 7º, do Decreto nº 355, de 2 de dezembro de 1991, que promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos; bem como do art. 74 da MP n° 2.158-35, de 2001. Eis os termos dos artigos vigentes por ocasião do fato gerador:
>
> [...];
>
> - uma vez fixados os fatos, passa-se, então, à demonstração analítica da divergência na interpretação conferida ao artigo 98, do CTN, ao artigos 7º, do Decreto n° 355/91, bem como ao artigo 74, da MP 2.158/01, em prejuízo à integridade, estabilidade e coerência da jurisprudência deste Conselho, no que tange ao principal fundamento da decisão recorrida: a ausência de incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e o art. 74

Original

da MP n° 2.158-35/2001, que teriam materialidades distintas, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, ante a inexistência de conflito;

- nos termos da ementa do acórdão recorrido:

[...];

- ao adotar o entendimento de que a matéria objeto do Tratado Brasil-Holanda - destinado a evitar a dupla tributação sobre a renda - é diversa da matéria tributável objeto da MP 2.158-35 e, por isso, afastar a aplicação do Tratado no caso concreto, o acórdão recorrido deixou de se manifestar sobre a caracterização de estabelecimento permanente e a ofensa às vedações do Tratado, bem como sobre a impossibilidade de aplicação das *Controlled Foreign Corporation Rules - CFC Rules*;

- especificamente sobre a CSLL, também por considerar que o Tratado Brasil-Holanda não se aplica, o acórdão recorrido entendeu prejudicada a apreciação da matéria "inclusão da CSLL no Tratado Internacional". Assim constou do fundamento do acórdão recorrido:

> *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 n° 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.*

- ocorre que, ao afastar a aplicação de Tratado Internacional para permitir a tributação tanto do IRPJ como da CSLL, o acórdão recorrido divergiu do entendimento manifestado no Acórdão n° 1302-002.935, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento do CARF, no processo n° 16682.722750/2016-10, assim ementado:

> *Acórdão n° 1302-002.935*
>
> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2011, 2012*
>
> *TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL. CONTROLADAS. LUCRO NO EXTERIOR. TRATADO PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO. BRASIL. HOLANDA.*
>
> *Estando em vigor o tratado para evitar a bitributação firmado entre Brasil e o Reino dos Países Baixos (Decreto nº 355/91), não se pode admitir a tributação dos lucros auferidos por controlada brasileira domiciliada naquele país, sob pena de se tornar letra morta a pactuação feita pela República Federativa do Brasil.*

Original

LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE CONTROLE NAS DELIBERAÇÕES SOCIETÁRIAS E GERENCIAIS. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 74 DA MP 2.158/01.

Constatada, via análise do Estatuto Social de empresa domiciliada em Cuba, que a empresa brasileira, com participação no capital social, não tem autonomia nas decisões sobre a distribuição dos lucros daquela entidade, não se aplica o disposto no artigo 74 da MP 2.158/01, nos exatos termos definidos pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 2.588/DF e no RE 611.586.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012

TRATADOS INTERNACIONAIS. CONTROLADAS. LUCROS NO EXTERIOR. TRATADOS PARA SE EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. CSLL.

Aplica-se à CSLL as disposições dos tratados firmados pela República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação.

- verifica-se, portanto, que, diferentemente do entendimento manifestado no acórdão recorrido, ao julgar caso idêntico ao concreto, em que a contribuinte deixou de adicionar, na apuração do lucro tributável, também no ano calendário de 2011, os valores dos lucros auferidos por sua controlada domiciliada na Holanda, o acórdão paradigma concluiu que o Brasil está impedido (norma de bloqueio), pelo principio da residência, de tributar lucros auferidos em sociedades independentes (mesmo que seja controlada direta), domiciliadas na Holanda;

- não obstante a similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma seja inconteste, as conclusões foram distintas;

- o acórdão recorrido afastou a aplicação do Tratado, por entender que 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.

Já o acórdão paradigma, endossou o entendimento do Superior Tribunal de Justiça para assentar "que a sistemática adotada pela Fazenda Pública, de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada no Exterior para cômputo do lucro real da empresa controladora importa na tributação daquele mesmo lucro, em contraste com o disposto nas referidas Convenções Internacionais".

EXAME DE ADMISSIBILIDADE

[...]

Realmente, diferentemente do entendimento manifestado no acórdão recorrido, ao julgar caso idêntico ao presente, em que a contribuinte deixou de adicionar, na apuração do lucro tributável, também no ano calendário de 2011, os valores dos lucros auferidos por sua controlada domiciliada na Holanda, o acórdão paradigma concluiu que o Brasil está impedido de tributar lucros auferidos em sociedades independentes (mesmo que seja controlada direta), domiciliadas na Holanda.

Original

> Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial da contribuinte.

Cientificada do despacho de admissibilidade em 19/09/2019 (1.405), a PGFN ofertou em 26/09/2019 (fl. 1.440) tempestivas Contrarrazões (fls. 1.406 a 1.439) sem oferecer resistência ao conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, pugna para que seja negado provimento ao Apelo.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial Fazendário é tempestivo, conforme já evidenciado no relatório.

O Contribuinte ofereceu resistência ao conhecimento do Apelo Fazendário. Contudo, seus argumentos não procedem.

A matéria objeto de divergência é pontual: qual seria a data de conversão dos *prejuízos* auferidos por controladas/coligadas situadas no exterior? Os prejuízos por determinadas controladas/coligadas deveriam ser convertidos em Reais à medida em que forem auferidos (como decidido no acórdão recorrido), ou deveriam ser mantidos em moeda estrangeira e somente convertidos em Reais quando as respectivas controladas/coligadas viessem a apurar lucro (conforme indicou a Fazenda Nacional em seu Recurso Especial)?

Para o Contribuinte, o apelo Fazendário não merece ser conhecido por considerar que a Recorrente não atendeu a requisito formal previsto no art. 67, § 9º do Anexo II do RICARF:

> Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar Recurso Especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.
>
> [...]
>
> § 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

Original

> § 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.
>
> § 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Não há razão para a resistência oferecida pelo sujeito passivo. Se é fato que os acórdãos indicados como paradigmas da divergência suscitada não foram anexados aos autos, também é verdade que as respectivas ementas foram transcritas, na íntegra, no apelo especial, cumprindo o requisito expressamente autorizado pelo art. 67, § 11 do Anexo II do RICARF, acima reproduzido. Eis o texto do Recurso Especial com o conteúdo das ementas e dispositivos devidamente transcritos:

> Em sentido diametralmente oposto manifestou-se a Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, a qual concluiu que "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". Eis a ementa do acórdão paradigma nº 1402-002.411:
>
> > Processo nº 16682.721067/2014-01
> >
> > Recurso nº Voluntário
> >
> > **Acórdão nº 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 TRIBUTAÇÃOE PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. NÃO OFENSA.

Original

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 LUCRO 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 especificas 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.

[...]

No mesmo sentido decidiu a Primeira Turma da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, a qual entendeu que o prejuízo fiscal apurado pela controlada no exterior não deve ser convertido para o Real ano a ano. A Turma entendeu que somente após a determinação do saldo líquido a ser adicionado ao resultado

Original

da controladora no Brasil é que se fará a conversão para a moeda nacional. Eis a ementa do acórdão paradigma nº 1301-001.858:

> *Processo nº 16561.720007/201197*
>
> *Recurso nº Voluntário*
>
> ***Acórdão nº 1301-001.858** – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária*
>
> *Sessão de 9 de dezembro de 2015*
>
> *Matéria IRPJ e CSLL*
>
> *Recorrente LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S/A*
>
> *Recorrida FAZENDA NACIONAL*
>
> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*
>
> *Exercício: 2007, 2008, 2009*
>
> *LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. PROVA.*
>
> *Havendo nos autos provas suficientes de prejuízos apurados pela controlada no exterior, em períodos anteriores, fato confirmado inclusive mediante diligência fiscal, cabível sua compensação com os lucros auferidos por essa mesma controlada. A mera falta de transcrição, no livro Diário da controladora no Brasil, das demonstrações financeiras da controlada no exterior não deve ser impeditivo para essa compensação, desde que, como é o caso, haja prova suficiente e aceita pelo Fisco de que os prejuízos efetivamente ocorreram.*
>
> *LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. AJUSTES. MARCAÇÃO A MERCADO. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *Os lucros auferidos por controlada no exterior, a serem adicionados ao resultado da controladora no Brasil, são os lucros contábeis, a serem apurados pela controlada com base na legislação de seu domicílio fiscal. Tais lucros devem ser demonstrados segundo as normas da legislação brasileira. Inexistindo a previsão legal de ajustes a serem feitos ao lucro contábil apurado pela controlada no exterior, essa pretensão não pode ser acatada.*
>
> ***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.***
>
> *ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*
>
> *Exercício: 2007, 2008, 2009*

Original

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de oficio proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de oficio proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, vencido o Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, que dava provimento em maior extensão.

Atendido, portanto, o requisito formal previsto no art. 67, § 11 do Anexo II do RICARF e pelas razões apresentadas no despacho de admissibilidade (fls. 1.165 a 1.167), é de se conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao apelo do Contribuinte, a Fazenda Nacional não opôs resistência ao seu conhecimento, motivo pelo qual adoto os fundamentos do despacho de admissibilidade de fls. 1.399 a 1.404 para dele conhecer.

Especificamente em relação ao pedido da patrona, realizada em sede de sustentação oral, acerca da aplicação do art. 112 do CTN, não é possível seu conhecimento, e não só em razão da falta de prequestionamento da matéria, mas também pelo fato de que o acórdão recorrido já fora decidido por voto de qualidade e, em seu recurso, o Contribuinte deixou de indicar paradigmas sobre o tema.

Desse modo, encaminho meu voto para CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do recurso do Contribuinte, nos termos do despacho de admissibilidade, e não conhecer do pedido da patrona do Contribuinte, realizada em sede de sustentação oral, acerca da aplicação do art. 112 do CTN para fins de exoneração da multa de ofício.

2 MÉRITO

2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL [VOTO VENCIDO]

A respeito do tema do apelo Fazendário, já me posicionei nos Acórdãos nº 1402-002.411 (primeiro paradigma indicado) e recentemente no Acórdão nº 9101-005.746[1] (02/09/2021), ambos de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, concluindo que a "*conversão para o Real não se aplica aos resultados anteriores àquele objeto de tributação, 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*".

[1] Acordam os membros do colegiado, em [...] (ii) por maioria de votos, negar-lhe provimento em relação à matéria "conversão para reais, no próprio ano de sua apuração, de prejuízos apurados no exterior", vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por dar-lhe provimento. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob.

Original

Desse modo, adoto como razões de decidir os fundamentos do voto condutor do Acórdão nº 9101-005.746, complementando-os ao final:

> ***Conversão para Reais, no Próprio ano de sua Apuração, de Prejuízos Apurados no Exterior***
>
> *Passa-se, agora, a apreciar a segunda matéria submetida a julgamento, qual seja, a possibilidade conversão para reais, no próprio ano de sua apuração, de prejuízos apurados no exterior.*
>
> *Afirma a Recorrente que embora o parágrafo 4°, do art. 25, da Lei n. 9249, tenha mencionado expressamente apenas a conversão de lucros do exterior3, o art. 6º, parágrafo 3°, da Instrução Normativa n. 213, adotou redação mais ampla, estabelecendo 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. De fato, a interpretação do ato normativo subalterno é a mais acertada para o caso sob análise, pois não há qualquer justificativa plausível para a adoção de critérios diferenciados para conversão de lucros ou prejuízos do exterior.*
>
> *Desenvolve, dizendo que assim, se determinado critério é aplicado para a conversão de lucros do exterior, não há dúvida de que esse mesmo critério deve ser necessariamente aplicado para a conversão de prejuízos do exterior, os quais, assim como os lucros, nada mais representam do que espécie do gênero resultados do exterior.*
>
> *E conclui que a conversão é feita com o objetivo de preservar o valor original do prejuízo, sendo o respectivo montante controlado contábil e gerencialmente pela recorrente até que sua controlada aufira lucros compensáveis com o prejuízo de anos anteriores.*
>
> *Este Conselheiro já enfrentou tal tema, ainda no âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção desse E. CARF, na oportunidade de relatoria do v. Acórdão nº 1402-002.411, acompanhado pela unanimidade de seus pares, publicado em 23/05/2017.*
>
> *Primeiro, entende-se que tal matéria, de forma abrangente, relaciona-se com a prescrição da Súmula CARF nº 94 e com o entendimento alcançado nos julgados que lhe erigiram:*
>
> > *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)*
>
> *Primeiro, é certo que o art. 25 da Lei nº 9.249/95 elegeu como fato jurídico tributário, objeto de oneração, 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, foi eleito seu momento de disponibilidade, sendo este a data do balanço no qual tiverem sido apurados (especificamente, os lucros).*

Original

Frise-se que no presente caso, diante dos fatos apurados pela Fiscalização, a validade, aplicabilidade e efeitos deste art. 74 da MP nº 2158-35/01 foram referendadas pelo E. Supremo Tribunal Federal, tanto na ADI 2.588/DF como no RE nº 541.090/SC, sendo agora matéria incontroversa na contenda.

Na redação da citada 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 – certo ou errado - não foi instituída no sistema tributário nacional uma comunicação transnacional, 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 9.249/95[2], 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 domicílio[3], adotando-se, inclusive, as moedas nacionais, sem 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.

---

[2] 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.
(...)
§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

[3] As Ilhas Cayman adotam o IFRS: http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx.

Original

Ou seja: 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.

[...]

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.*

Original

> *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 tributado, altera e deforma o verdadeiro resultado contábil da empresa estrangeira, gerando distorções que podem representar o afastamento indireto da incidência das normas de tributação dos lucros no exterior, em hipóteses já chancelada pelo E. Supremo Tribunal Federal.*

Reforçando tal entendimento, a normal infralegal que aborda a matéria desde 2014[4], Instrução Normativa RFB nº 1520/2014, em seus arts. 36 a 38, deixa claro que os resultados negativos de períodos anteriores auferidos por controladas e coligadas situadas no exterior devem ser controlados na ***moeda do país de domicílio***. Veja-se:

> **Do Demonstrativo de Resultados no Exterior**
>
> Art. 36. O Demonstrativo de Resultados no Exterior que conterá, no mínimo, as seguintes informações:
>
> I - identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada;
>
> II - o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada;
>
> III - se a investida está enquadrada na isenção prevista no art. 20;
>
> IV - se a controlada terá os resultados positivos ou negativos consolidados nos termos do art. 13;
>
> V - o motivo da não consolidação nos termos do art. 13;
>
> VI - o resultado positivo da própria controlada em moeda do país de domicílio e em Reais;

[4] Embora com a Lei nº 12.973/2014 tenha havido alterações sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, não houve alterações relativamente ao momento da conversão e controle dos prejuízos apurados por coligadas ou controladas no exterior (quando a consolidação de resultados é permtida e ainda assim permance a apuração de prejuízos). Pelo contrário, pois o § 2º do art. 77 da referida Lei determina que o "*prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior referente aos anos-calendário anteriores à produção de efeitos desta Lei poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB*".

Original

VII - o resultado negativo da própria controlada em moeda do país de domicílio e em Reais;

VIII - *o resultado negativo acumulado de anos anteriores da própria investida utilizado na compensação,* ***na moeda do país de domicílio***;

IX - o resultado positivo próprio da controlada no período a tributar na moeda do país de domicílio e em Reais; e

X - o valor do imposto sobre a renda pago no exterior, em Reais e na moeda do país de domicílio da controlada.

Seção II

Do Demonstrativo de Consolidação

Art. 37. O Demonstrativo de Consolidação conterá, no mínimo, as seguintes informações:

I - identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada que terão os resultados positivos ou negativos consolidados;

II - o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada;

III - o resultado positivo próprio da controlada no período a tributar na moeda do país de domicílio e em Reais;

IV - o resultado negativo próprio da controlada no período em moeda do país de domicílio e em Reais;

V - o resultado negativo utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio e em Reais; e

VI - o saldo de resultado negativo não utilizado na moeda do país de domicílio e em Reais.

Seção III

Do Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior

Art. 38. O Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior conterá, no mínimo, as seguintes informações:

I - identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada;

II - o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada;

III - o resultado negativo, em moeda do país de domicílio e em Reais, da controlada de períodos anteriores a:

a) 2014, para os optantes nos termos da Seção II do Capítulo I; e

b) 2015, para os demais;

IV - o valor do resultado negativo do período em Reais e na moeda do país de domicílio da controlada;

V - ***o resultado negativo acumulado de anos anteriores da própria controlada utilizado na compensação na moeda do país de domicílio***;

VI - o resultado negativo do período utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio; e

VII - ***o saldo de resultado negativo acumulado na moeda do país de domicílio***. [destaques ora inseridos]

Conforme se observa, os resultados negativos das controladas/coligadas somente são convertidos em moeda nacional quando esses prejuízos forem utilizados na consolidação dos resultados do respectivo período de apuração, sendo que o resultado negativo acumulado de períodos anteriores, assim como o saldo negativo acumulado do próprio período de apuração deverá ser indicado pelo Sujeito Passivo somente na ***moeda do país de domicílio,*** quando do

Original

preenchimento do denominado "*Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior*" (incisos V e VII do art. 38).

Ressalta-se que o referido inciso V do art. 38 é claro ao determinar que o resultado negativo acumulado de anos anteriores da própria controlada/coligada que tenha sido utilizado na compensação [do lucro apurado pela própria controlada/coligada no respectivo ano-calendário] deverá ser informado ***na moeda do país de domicílio***.

Ora, se o resultado negativo tivesse que ser convertido, em Reais, no período em que apurado, como a Receita Federal poderia exigir do Sujeito Passivo que, no momento da utilização desse prejuízo, o utilizasse na *moeda do país de domicílio*?

E para que não paire dúvidas acerca sobre a melhor interpretação sobre o tema, o art. 10 da IN RFB nº 1520/2014, em seu § 3º, é taxativo a dar o mesmo tratamento aos prejuízos acumulados anteriores a 2015 auferidos por controladas e coligadas situadas no exterior: a compensação dos lucros futuros obtidos no exterior com os prejuízos lá auferidos será efetuada antes da conversão em Reais. Confira-se:

> **Da Compensação de Prejuízos Acumulados Anteriores a 2015**
>
> Art. 10. O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2015 poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que sejam informados na forma e prazo previstos no art. 38.
>
> § 1º A pessoa jurídica que fizer a opção prevista na Seção II do Capítulo I poderá utilizar o prejuízo acumulado referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2014.
>
> § 2º O valor do prejuízo acumulado passível de compensação com lucros futuros será proporcional à participação em cada controlada no exterior.
>
> ***§ 3º A compensação do prejuízo acumulado com os lucros futuros da mesma controlada no exterior será efetuada antes de sua conversão em Reais.*** [destaques ora inseridos]
>
> § 4º A compensação de prejuízo acumulado no exterior com lucros futuros da mesma pessoa jurídica não está sujeita ao limite previsto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Tal conclusão está em absoluta sintonia com as normas legais aplicáveis à tributação dos lucros auferidos no exterior. Tome-se o exemplo de uma controlada que, em determinado ano, aufira prejuízo de US$ 1.000.000,00 e, no ano seguinte, obtenha lucros do mesmo montante. Se não houver conversão em Reais do prejuízo na data do balanço em que for registrado, no segundo ano, a controladora brasileira não teria que adicionar qualquer valor na apuração de seu lucro real, uma vez que todo o lucro auferido nesse segundo ano seria compensado com o prejuízo auferido no ano anterior.

Nesse cenário, se hipoteticamente, no primeiro ano, US$ 1,00 equivalesse a R$ 5,00 e, no ano seguinte, a R$ 6,50, caso houve a conversão em Reais antes da compensação, o valor de prejuízo a compensar seria de (R$ 5.000.0000,00), e o lucro auferido no seguinte R$ 6.500.000,00, o que exigiria da controladora brasileira a adição de R$ 1.500.000,00.

Ora, se os prejuízos auferidos por uma controlada/coligada somente podem ser compensados com os lucros futuros auferidos por essa mesma controlada/coligada, não faria o menor sentido a conversão dos prejuízos em Reais na data do balanço em que esses prejuízos forem apurados. Tal fato não permitiria uma verdadeira compensação de resultados negativos e positivos auferidos por uma mesma controlada, ficando na dependência da variação cambial que,

Original

em regra, leva à depreciação do Real e impactaria positivamente a apuração do lucro real pela controlada situada no Brasil, em detrimento do sujeito passivo.

No caso concreto, o interesse recursal da Recorrente somente existe porque, em caráter historicamente improvável, houve apreciação do Real, relativamente ao dólar (desvalorização do dólar), entre a data do registro do prejuízo e o lucro futuro auferido pela controlada/coligada situada no exterior.

Ocorre que, conforme já salientado, o art. 25 da Lei nº 9.249/95 determina que somente *os lucros auferidos pelas controladas e coligadas situadas no exterior sejam convertidos em Reais*, e que os prejuízos auferidos por uma controlada/coligada somente podem ser compensados com lucros futuros auferidos por essa mesma controlada, e, nesse cenário, a meu sentir, não seria razoável a conversão dos prejuízos em Reais na data do balanço em que forem registrados.

Resta evidente, assim, que a compensação entre resultados negativos de períodos anteriores apurados pela controlada deve ser compensado, *na moeda do país de domicílio*, com os lucros, também nessa mesma moeda, auferido pela mesma controlada no respectivo ano-calendário, e somente quando a saldo desses valores resultar em lucro é que deverá haver a conversão, em reais, desse saldo positivo apurado, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249/95.

Com razão, portanto, a Fazenda Nacional em seu recurso.

2.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

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 PETROBRAS NETHERLANDS B.V. - PNBV, sediada 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 PETROBRAS NETHERLANDS B.V. - PNBV, sediada na Holanda -, e não os lucros da Recorrente – residente no Brasil.

Argui ainda o Contribuinte que a tributação dos lucros não distribuídos padece de ilegalidade e inconstitucionalidade.

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

Pois bem, passo a analisar o tema.

A matéria enfrentada não é nova no âmbito do CARF, aliás, trata-se de um dos temas de maior envergadura econômica ainda em discussão nesta Corte Administrativa. E mantenho o meu entendimento já formulado em diversos julgados.

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.*

Original

Depois de inúmeras controvérsias legislativas[5], 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.

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 CSLL[6]; (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. 1oda 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 internacional[7]. 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

---

[5] 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.

[6] 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.

[7] Cf. João Francisco Bianco. Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 15 a 39.

Original

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 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 43[8].

E não há nenhuma ofensa ao artigo 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 Países Baixos[9]:

> *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 desse dispositivo 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, 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!

---

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

[9] Parágrafo 1 do Artigo 7 do Decreto nº 355, de 2 dezembro de 1991.

Original

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.

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 internacional*[10] *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".*[11]

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.

---

[10] Ver e.g., LANG, Michael. "*CFC Regulations and Double Taxation Treaties*". Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 5158 (2003).

[11] 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.

Original

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.

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*

Original

> *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 definição[12]. 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 213/02[13]. 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)[14]. 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.*

---

[12] 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*".

[13] 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.

[14] Cuja base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.

Original

§ 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

Original

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, inexiste qualquer previsão acerca dos efeitos daquela tributação sobre os "dividendos presumidos" em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

Original

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 alegado 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 tecnicalidades 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.

Original

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

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 2.158-35, 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).

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

Original

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO, e por CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte, nos termos do despacho de admissibilidade, e não conhecer do pedido da patrona do Contribuinte, realizada em sede de sustentação oral, acerca da aplicação do art. 112 do CTN para fins de exoneração da multa de ofício, e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido no mérito do recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que deveria lhe ser negado provimento.

A questão que se apresenta diz respeito à taxa de câmbio a ser utilizada para conversão de prejuízo no exterior compensado com lucro tributáveis também auferidos por intermédio de investidas no exterior, e já foi apreciada por este Colegiado, cabendo aqui reiterar os fundamentos apresentados no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.236[15], assim ementado:

> COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS COM LUCROS PERCEBIDOS PELAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS. MOMENTO DA CONVERSÃO EM REAL. APURAÇÃO DO RESULTADO NEGATIVO.
>
> Não só os lucros, mas também os prejuízos apurados no exterior, devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenha ocorrido a apuração, como forma de assegurar a neutralidade, na apuração do lucro tributável no Brasil, da variação cambial de investimentos mantidos no exterior.

Como bem apontado pelo I. Relator, a matéria não é nova neste Colegiado, e foi recentemente enfrentada no Acórdão nº 9101-005.746[16], quando o ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella reiterou seu entendimento expresso no paradigma nº 1402-002.411.

Naquela ocasião, esta Conselheira divergiu da maioria deste Colegiado, reafirmando sua posição expressa na condução do Acórdão nº 1101-00.365, na sessão de julgamento de 10 de novembro de 2010:

> A exigência aqui presente, como já mencionado, recaiu, relativamente à controlada International Engineering Holding LTD — IEHL, sobre o saldo de lucros existentes em

[15] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e divergiram na matéria os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Luiz Tadeu Matosinho Machado e Carlos Henrique de Oliveira.

[16] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli.

Original

2001, pertinentes aos anos-calendário 1996 a 2001, com o desconto dos prejuízos apurados em 1996, 1999 e 2001. Assim, devem ser desconsiderados os resultados apurados em 1996, 1997 e 1998 (demonstrados às fls. 297/311), admitindo-se a incidência da CSLL apenas sobre os lucros apurados em balanços levantados a partir de 01/10/1999 (fls. 312/325), considerados disponibilizados no ano-calendário 2002, por força do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Os cálculos da Fiscalização, em razão destas conclusões, são assim refeitos:

		Lançamento	Julgamento
Balanço em US$	31/12/1996	(14.596.446,66)	-
	31/12/1997	3.633.168,37	-
	31/12/1998	19.532.935,48	-
	31/12/1999	(20.261.089,88)	(20.261.089,88)
	31/12/2000	38.759.004,24	38.759.004,24
	31/12/2001	(25.412.268,70)	(25.412.268,70)
Total Líquido em US$		1.655.302,85	(6.914.354,34)
Total Líquido em R$		5.848.681,56	(24.430.488,19)

A finalização desta análise, porém, ainda depende da apreciação dos questionamentos dirigidos à taxa de câmbio aplicável na conversão destes resultados, o que será feito mais adiante.

[...]

Passa-se, então, aos questionamentos dirigidos à taxa de câmbio aplicável para determinação da base tributável. Assevera a recorrente que a *remansosa jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes* confirma o entendimento de que a taxa de câmbio aplicável é a do dia das demonstrações financeiras.

A Fiscalização, como expresso no Termo de Verificação Fiscal, confrontou lucros e prejuízos em dólares americanos, e converteu a resultante *em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso do Imposto de Renda, no momento da disponibilização da renda auferida no exterior*, citando como fundamento legal o art. 143 do CTN que assim dispõe:

> Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Contudo, segundo a recorrente, haveria disposição de lei em contrário, contida no artigo 25 da Lei nº 9.249/95:

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

Original

> § 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.

A Instrução Normativa SRF nº 38/96 que, como já dito neste voto, aclarou o momento da incidência tributária prevista pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, firmando-o no momento da efetiva disponibilização, mas nada acrescentou naquele sentido. Apenas esclareceu que a conversão se daria pela taxa de câmbio para venda *da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada* e fixou os dólares americanos como moeda intermediária para tal conversão, quando necessário:

> **Art. 10.** 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 e 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.
>
> § 4º Caso a moeda do país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada não tenha cotação no Brasil, os valores serão primeiramente convertidos em Dólares dos Estados Unidos da América e depois em Reais.

Na seqüência, a Lei nº 9.532/97 também foi omissa e, ao final, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 unificou os momentos de apuração e distribuição dos lucros, restando dúvidas em relação à conversão dos lucros apurados até 2001.

Abordando o tema, a autoridade julgadora de 1ª instância, depois de citar o art. 143 do CTN, assim se manifestou:

> A tributação dos lucros oriundos do exterior se deu, inicialmente, em virtude do artigo 25 da Lei n° 9.249/95, que previa, como fato gerador, o lucro apurado pelas controladas no exterior em suas demonstrações financeiras, e, conseqüentemente, a conversão para reais nessa data, ou seja, na data do fato gerador da obrigação tributária (§4° do citado artigo), em consonância com o artigo 143 do CTN.
>
> Segundo entendimento explicitado na IN SRF n° 38/96, e posteriormente consolidado na Lei n° 9.532/97, o fato gerador era a disponibilização desse lucro, impondo-se a interpretação do §4° do artigo 25 da Lei n° 9.249/95 à luz dessas novas regras. Dessa interpretação redunda que a conversão deve continuar sendo feita na data do fato gerador, que não coincide com a data das demonstrações financeiras da controlada no exterior em que foram apurados os lucros, mas com a data da sua disponibilização.
>
> Assim, nos termos do artigo 143 do CTN, como não existe disposição lei em contrário, a conversão para reais deve ser feita na data do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, *na* data da disponibilização dos lucros auferidos no exterior.
>
> Dessa forma, correta a conversão dos lucros com a taxa de câmbio da data da disponibilização e não na do dia 31 de dezembro dos anos em que foram auferidos, como alega a impugnante.

Contudo, mais uma vez pede-se vênia para adotar, aqui, as razões de decidir já expostas, com detalhes, em um dos julgados referenciados pela recorrente, de relatoria do I. Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, cujo voto foi acolhido à unanimidade pela 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, resultando no Acórdão nº 105-16.535, de 28 de março de 2007, do qual se extrai:

> TAXA DE CÂMBIO

Original

Argumenta a recorrente que, no que diz respeito à taxa cambial aplicável à conversão do lucro auferido para reais, a afirmação da autoridade de primeiro grau no sentido de que o disposto no parágrafo 4° do art. 25 da Lei n° 9.249, de 1995, estaria superado por legislação superveniente (IN SRF n° 38/96 e Lei n° 9.532/97), não tem a menor procedência, bastando que se constate que o RIR, que é de 1999, mantém expressamente, no parágrafo 7° do art. 394, a regra de conversão tal qual originariamente estatuída. Aduz que a própria IN SRF n° 213, de 2002, ao tratar da conversão das demonstrações financeiras das investidas no exterior reproduz a regra (do RIR/99) no parágrafo 3° do seu art. 6°; que seria um contrasenso converter o documento básico da apuração dos lucros (as demonstrações financeiras) pelo câmbio do dia do balanço sem poder utilizá-lo para fins de se promover a adição ao lucro líquido, na apuração do resultado tributável; que na resposta à pergunta 757 do PERGUNTAS E RESPOSTAS — IRPJ, edição 2006, editado pela Secretaria da Receita Federal, a orientação é no sentido da utilização da taxa de câmbio do dia do balanço da investida, cabendo notar que o fundamento adotado é o parágrafo 7° do art. 394 do RIR/99.

Quanto a essa questão, qual seja, a taxa de câmbio aplicável na conversão, para reais, dos lucros auferidos no exterior, entendemos que as razões trazidas pela recorrente devem ser recepcionadas. Com efeito, consoante o disposto no parágrafo quarto do art. 25 da Lei n° 9.249, de 1995, os lucros auferidos no exterior, seja por filiais, sucursais, controladas ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, devem ser convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados na respectiva filial, sucursal, controlada ou coligada.

[...]

A nosso ver, não merece guarida a argumentação de que, no caso, seria aplicável a regra geral explicitada no art. 143 do Código Tributário Nacional, eis que, como bem argumentou a recorrente, o comando ali explicitado tem natureza de regra geral, aplicável nas situações em que não existe disposição de lei que dê tratamento diverso.

Ademais, como também alegou a recorrente, não obstante o suposto surgimento de norma legal dispondo de forma diversa acerca do momento da ocorrência do fato gerador relativo aos lucros auferidos no exterior, a própria Secretaria da Receita Federal manifesta-se, reiteradamente, no sentido de que, tratando-se de conversão para Reais, a norma aplicável é a preconizada pelo citado parágrafo quarto do art. 25 da Lei n° 9.249, de 1995. Nesse sentido, o referido órgão em seu PERGUNTAS E RESPOSTAS - PESSOA JURÍDICA, edição de 2006, esclarece:

757 - Como deverão ser convertidos os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas?

Os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os correspondentes lucros.

Normativo: RIR/1999, art. 394, § 7º; e IN SRF n° 213, de 2002, art. 6º § 3º.

Nessa mesma linha, a Instrução Normativa SRF n° 213, de 2002, norma complementar que dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e que ainda se encontra em vigor, assim estabelece:

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 domicilio.

[...]

Original

> §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 à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

É certo que a orientação expedida pela Secretaria da Receita Federal por meio do *Perguntas e Respostas* – cujo texto reproduzido, editado em 2006, está mantido na publicação de 2010 – contempla evento futuro, no qual já há identidade entre o momento de apuração do lucro pela coligada/controlada e da sua disponibilização ficta à sócia no Brasil.

Já o RIR/99 incorpora o contexto normativo presente no momento da publicação do Decreto nº 3.000/99, disciplinando hipóteses de incidência nas quais aquela identidade não mais estava presente. E assim, mesmo reportando-se às disposições das Leis nº 9.249/95 e 9.532/97, firmou o que segue:

> Art. 394. 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).
>
> *[...]*
>
> § 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados aos lucro líquido, para determinação do lucro real, quando disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º).
>
> § 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 1º):
>
> I - no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;
>
> II - no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.
>
> § 4º Para efeito do disposto no inciso II do parágrafo anterior, considera-se (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 2º):
>
> I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;
>
> II - pago o lucro, quando ocorrer:
>
> *[...]*
>
> § 6º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 3º):
>
> I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;
>
> II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período base de apuração da pessoa jurídica;
>
> III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

Original

> IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.
>
> **§ 7º Os lucros a que se referem os §§ 5º e 6º 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 e coligada (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 4º).**
>
> *[...]*

Logo, embora seja possível interpretar as disposições da Lei nº 9.249/95 e da Instrução Normativa SRF nº 38/96 à luz do texto então vigente do CTN, para firmar a tributação dos lucros auferidos por meio de coligadas e controladas no exterior apenas no momento de sua disponibilização, não há como extrair outro conteúdo do §4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, e assim deslocar a conversão dos resultados para a data da disponibilização dos lucros. Se tal fosse possível, certamente já estaria expresso no Regulamento do Imposto de Renda desde 1999.

Importante lembrar que, como dito no início deste voto, a incidência tributária em debate, fundamentada no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não alcançou fatos geradores anteriores à sua edição, na medida em que estes ainda não haviam se completado. Como dito, a tributação colheu fatos geradores cujo critério material já havia se verificado, mas ainda pendentes da implementação de seu critério temporal.

Neste contexto, não basta interpretar o §4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 à luz do art. 143 do CTN, para afirmar que a conversão dos lucros auferidos no exterior deve ter por referência o dia da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, pois este conceito, relativamente aos tributos em debate, apresenta uma complexidade diferenciada dos demais eventos tributários. Complexidade esta que determina, inclusive, a aplicabilidade parcial das disposições da Lei nº 9.249/95, para alcance dos resultados apurados a partir da sua vigência e somente posteriormente disponibilizados.

Se os critérios da hipótese de incidência verificam-se em momentos distintos, e ambos são essenciais para se firmar a ocorrência do fato gerador, é válido concluir que a conversão dos lucros auferidos no exterior, para fins de determinação da base de cálculo do tributo – aspecto afeito ao critério quantitativo da hipótese de incidência, mas que se presta a confirmar o seu critério material - leva em conta o momento de sua apuração, e não de sua disponibilização.

Observe-se que da leitura isolada do §4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 é possível interpretar que a conversão se daria pela taxa de câmbio, para venda, do dia da demonstração financeira na qual foi computado o lucro auferido no exterior, dada a ambigüidade do termo *apurados*:

> § 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.

Todavia, analisando este dispositivo no contexto do art. 25 da Lei nº 9.249/95, vê-se que o legislador pretendeu distinguir o momento em que o lucro é apurado no exterior, daquele em que o lucro é auferido pela empresa brasileira, para no § 4º estabelecer a conversão com base na taxa de câmbio daquele primeiro momento:

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

Original

> § 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.

Estabeleceu-se no *caput* que os resultados auferidos no exterior seriam computados na apuração do lucro real da empresa brasileira. Já nos §§ 2º e 3º fixou-se o momento em que este cômputo deveria se verificar. Assim, ao mencionar a forma de conversão dos lucros *a que se referem os §§ 2º e 3º*, o legislador dimensionou o montante a ser computado no lucro real da coligada ou controlada no Brasil, mas tendo por referência o *dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros* **por** coligada ou controlada no exterior.

Como já firmado neste voto, a incidência não se opera sobre lucros *apurados* ou *auferidos* **no** exterior, mas sim sobre lucros *apurados* ou *auferidos* **por intermédio de** empresas situadas no exterior. Assim, se o objeto da tributação são os dividendos por elas distribuídos, ainda que fictamente, somente as empresas sediadas no exterior *apuram* lucros, e a data desta apuração é o momento elegido por lei para conversão em reais daqueles valores.

Cumpre, assim, recalcular o valor dos lucros considerados disponibilizados em 2002 e 2003, como a seguir demonstrado:

a) IRPJ:

a.1) Lucros disponibilizados pela Camargo Corrêa Portugal SGPS S A, já deduzidos dos impostos incidentes na apuração do lucro (resultados apurados diretamente em R$, na medida em que até 31/12/2001 o Escudo ainda era a moeda oficial de Portugal):

		Lucro Líquido depois dos tributos (ESC)	**Escudo-Português (Cotação de Venda)**	**Lucro Líquido depois dos tributos (R$)**
Lucros disponibilizados em 2002	2000	58.788.670,00	0,0091865	540.062,12
	2001	842.545,00	0,0102930	8.672,32
	Total	59.631.215,00		548.734,43

a.2) Lucros disponibilizados pela International Egineering Holding Ltd

a.2.1) Lucros apurados de 1996 a 2001 e disponibilizados em 2002:

		Lançamento	**Taxa de Câmbio**	**Julgamento**
Balanço em US$	31/12/1996	(14.596.446,66)	1,0394	(15.171.546,66)
	31/12/1997	3.633.168,37	1,1164	4.056.069,17
	31/12/1998	19.532.935,48	1,2087	23.609.459,11
	31/12/1999	(20.261.089,88)	1,7890	(36.247.089,80)
	31/12/2000	38.759.004,24	1,9554	75.789.356,89
	31/12/2001	(25.412.268,70)	2,3204	(58.966.628,29)
Total Líquido em US$		1.655.302,85		
Total Líquido em R$		5.848.681,56		(6.930.379,57)

Original

a.2.2) Lucro apurado e disponibilizado em 2003, reduzido pelo prejuízo de 2002, bem como pelos demais resultados de 1996 a 2001, em razão da reconstituição acima procedida:

		Lançamento	Taxa de Câmbio	Julgamento
Balanço em US$	31/12/1996	-	1,0394	(15.171.546,66)
	31/12/1997	-	1,1164	4.056.069,17
	31/12/1998	-	1,2087	23.609.459,11
	31/12/1999	-	1,7890	(36.247.089,80)
	31/12/2000	-	1,9554	75.789.356,89
	31/12/2001	-	2,3204	(58.966.628,29)
	31/12/2002	(10.206.187,60)	3,5333	(36.061.522,65)
	31/12/2003	49.763.953,66	2,8892	143.778.014,91
Total Líquido em US$		39.557.766,06		
Total Líquido em R$		114.290.297,70		100.786.112,70

[...] *(destaques do original)*

No referido julgado a discussão foi estabelecida em razão da disponibilização acumulada de lucros apurados por investida no exterior até 2001, mas num contexto no qual havia prejuízos a serem considerados para determinação do valor líquido tido por disponibilizado na forma da lei. Dessa forma, o racional ali adotado foi aplicado indistintamente para conversão de resultados positivos e negativos e orientado pelos entendimentos que vieram a ser assim consolidados neste Conselho:

> 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.
>
> Súmula CARF nº 146: A variação cambial ativa resultante de investimento no exterior avaliado pelo método da equivalência patrimonial não é tributável pelo IRPJ e CSLL.

Os precedentes da Súmula CARF nº 94 contemplaram, apenas, litígios nos quais a discussão se limitava à definição da taxa de câmbio para conversão de lucros apurados antes da data de disponibilização e consequente oferecimento à tributação no Brasil. Debatia-se, em tais circunstâncias, a aplicabilidade, ou não, do art. 25, §4º da Lei nº 9.249/95 frente ao disposto no art. 143 do CTN, que estipula, na hipótese de valor tributário expresso em moeda estrangeira, *sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação*. Diante da complexidade diferenciada do conceito de fato gerador naquela matéria, na qual o lucro no exterior era apurado em momento anterior à ocorrência do fato gerador da incidência no Brasil, a interpretação que prevaleceu, na circunstância de os critérios da hipótese de incidência se verificarem em momentos distintos, e ambos serem essenciais para firmar a ocorrência do fato gerador, foi no sentido de a conversão dos lucros auferidos no exterior, para fins de determinação da base de cálculo do tributo – aspecto afeito ao critério quantitativo da hipótese de incidência, mas que se presta a confirmar o seu critério material – levar em conta o momento de sua apuração, e não de sua disponibilização.

Original

Em alguns daqueles debates, porém, está referida a escolha legislativa de afastar os efeitos da variação cambial de investimentos no exterior na apuração do lucro tributável, expressa na Súmula CARF nº 146, e bem exposta HIGUCHI[17]:

> O § 6° do art. 25 da Lei n° 9.249/95 dispõe que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método de equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1 °, 2° e 3°. Isso significa que a contrapartida do ajuste de investimento não será computada na apuração do lucro real. O imposto incidirá exclusivamente sobre o lucro da controlada ou coligada que for disponibilizado para a investidora no Brasil.
>
> A Receita Federal expediu a IN n° 98, de 21-07-87, dispondo que não será computada na determinação do lucro real das pessoas jurídicas detentoras de investimento em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas, que não funcionem no Brasil a diferença, positiva ou negativa, entre a atualização monetária procedida com base na variação da OTN e a atualização cambial efetuada com base na moeda do país do investimento. A IN n° 79, de 01-08-00, declara revogada a IN n° 98/87.
>
> A CVM expediu a Instrução n° 170, de 03-01-92, dispondo no art. 2° que será considerado como resultado operacional de equivalência patrimonial o valor da diferença entre a variação cambial de investimento no exterior e a correção monetária contabilizada à conta de investimento, na investidora ou controladora. A Instrução CVM n° 247, de 27-03-96, revogou aquele art. 2° e no art. 16 veio dispor:
>
> Art. 16. A diferença verificada, ao final de cada período, no valor do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deverá ser apropriada pela investidora como:
>
> I - receita ou despesa operacional, quando corresponder:
>
> a) a aumento ou diminuição do patrimônio líquido da coligada e controlada em decorrência da apuração de lucro líquido ou prejuízo no período ou que corresponder a ganhos ou perdas efetivos em decorrência da existência de reservas de capital ou de ajustes de exercícios anteriores; e
>
> b) a variação cambial de investimento em coligada e controlada no exterior.
>
> II - .....
>
> O parágrafo único do art. 16 da Instrução CVM n° 247, de 1996, recebeu nova redação com a Instrução CVM n° 469, de 2008, dispondo:
>
> Parágrafo único. Não obstante o disposto no art. 12, o resultado negativo de equivalência patrimonial terá como limite o valor contábil do investimento, que compreende o custo de aquisição mais a equivalência patrimonial, o ágio e c deságio não amortizados e a provisão para perdas.
>
> A controvérsia gira em torno da contabilização da contrapartida do ajuste cambial dos investimentos no exterior, isto é, se compõe o resultado da equivalência patrimonial ou trata-se de variação monetária ativa ou passiva, apesar de não existir lei que determine, em cada período de apuração, o ajuste cambial de investimento em coligada ou controlada no exterior. Se a empresa investidora no Brasil não fizer o ajuste cambial não há infração fiscal. O ajuste obrigatório é somente de créditos e obrigações, não estando incluídas as participações societárias.
>
> No DOU de 08-05-03 foram publicadas as Soluções de Consultas n°s 54 e 55 da 9ª RF definindo que a contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no País, decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

[17] HIGUCHI, Hiromi; Fábio Hiroshi e Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das Empresas -Teoria e Prática. São Paulo: IR Publicações, 36. ed., 2011, p. 146-147.

Original

O art. 46 da Lei n° 10.833, de 2003, que foi vetado, dispunha que a variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial é considerada receita ou despesa financeira, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL relativos ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

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

O art. 9° da MP n° 232, de 2004, não convertida em lei, dispunha que a variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial é considerada receita ou despesa financeira, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL do período de apuração.

O 1° C.C. decidiu pelos ac. n° 101-95.302/2005 e 101-95.304/2005 (DOU de 16- 03-06) que tendo em vista as razões contidas na mensagem de veto ao art. 46 do projeto de conversão da MP 135/03, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido.

Exclusão indevida na determinação do IRPJ e CSLL. As empresas de capital fechado não devem efetuar os ajustes de investimentos com base na variação cambial para não correr o risco de autuação. As empresas de capital aberto que contabilizarem, na conta de resultados, a contrapartida do ajuste de investimento com base na variação cambial e considerarem como despesa dedutível ou receita não tributável, correm o risco de autuação.

Não há lei na legislação tributária que permite ou obrigue fazer o ajuste de investimento no exterior com base na variação cambial. Com isso, a despesa é indedutível e a receita que for lançada na conta de resultados é tributável por falta de lei que permita sua exclusão no LALUR.

O art. 250 do RIR/99 dispõe sobre as exclusões do lucro líquido na determinação do lucro real. Se não tiver previsão em lei, autorizando a exclusão, a exclusão é ilegal como ocorre com a receita do ajuste de investimento com base na variação cambial.

O art. 249 do RIR/99, por outro lado, dispõe que na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento de capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados.

O aumento ou diminuição do valor de investimento, decorrente de ajuste com base na variação cambial, não é resultado da equivalência patrimonial porque não decorreu de aumento ou diminuição do valor de patrimônio líquido da controlada ou coligada. Se a contrapartida do ajuste não for tributável a empresa terá benefício indevido porque o aumento do valor do investimento resultará em menor ganho de capital na futura alienação do investimento. *(sublinhou-se)*

Diz a PGFN em seus argumentos de mérito, nestes autos:

A fundamentação da DRJ/Rio de Janeiro alerta para a distorção que a tese da contribuinte pode provocar, haja vista a incerteza causada pela variação cambial que pode ocorrer anualmente. A depender da cotação do câmbio, ter-se-ia mais lucro ou mais prejuízo do que efetivamente foi apurado pela controlada no exterior, o que não coaduna com a norma brasileira que determina a conversão dos lucros auferidos no

Original

> exterior para reais. Com efeito, não se pode extrair do art. 25 da Lei no 9.249, de 1995 ou do art. 6º da Instrução Normativa 213, de 2002, uma interpretação que conduza a esse cenário. Aliás, como muito bem ressaltado pela DRJ/Rio de Janeiro, o contribuinte somente levantou esse argumento porque iria lhe favorecer, uma vez que os prejuízos apurados nos anos anteriores a 2011 superariam os lucros obtidos neste ano, caso aplicada a metodologia defendida pela recorrida. Se o efeito fosse o inverso – isto é, resultasse em mais lucros a serem oferecidos à tributação – o contribuinte dificilmente sustentaria que tal sistemática estaria correta. Nesse ponto, cabe esclarecer que não se trata de escolher a metodologia que imponha o maior ônus fiscal, mas apenas identificar qual o procedimento que realmente encontra respaldo nas normas tributárias brasileiras.
>
> Assim, converter para reais o saldo de prejuízos apurado em moeda estrangeira, ano após ano, para posteriormente confrontá-lo com resultados positivos que obviamente serão auferidos na mesma moeda estrangeira, implicaria em perigosa e desnecessária "jogatina" com a variação cambial, que não reflete a melhor expressão da capacidade contributiva que os resultados da controlada estrangeira irradiam sobre a controladora brasileira.

Contudo, a volatilidade do câmbio impôs a escolha, no âmbito da repercussão de investimentos mantidos no exterior, da estabilização dos valores no momento de sua apuração. Sob este racional, a regra deve ser aplicada tanto na conversão de prejuízos posteriormente compensáveis, como na apuração de lucros tributáveis. A conversão *em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que* tenha ocorrido a apuração, não só dos lucros, como também dos prejuízos, assegura a neutralidade pretendida pelo legislador.

O I. Relator bem demonstra os efeitos desta interpretação na hipótese de depreciação da moeda nacional. Mas, como bem historiado na doutrina ao norte transcrita, a escolha legislativa se fez a partir da vivência dos efeitos de uma variação cambial negativa. Esta possibilidade, assim, não pode ser excluída, mormente num cenário de ausência de normatização infra-legal, anterior àquele referido pelo I. Relator.

O art. 25, §4º da Lei nº 9.249/95 nada refere acerca de prejuízos compensáveis: *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,* e sob esta ótica o Colegiado *a quo* concluiu que os prejuízos deveriam ser convertidos no momento de sua apuração, assim como o são os lucros, consoante assim expresso pelo ex-Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto:

> 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

Original

> 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.

Assim, ausente regra expressa a definir a data de conversão de prejuízos **apurados** por investida no exterior, e passíveis de compensação com os lucros posteriormente auferidos por intermédio da mesma investida no exterior, deve prevalecer a interpretação adotada no acórdão recorrido, que apresenta maior aderência com a solução adotada nas demais questões que resultam em efeito, no lucro tributável no Brasil, de variação cambial de investimentos mantidos no exterior.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)
Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, no mérito, divergi do fundamentado voto do i. Relator para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Participei do julgamento do acórdão recorrido (1401-002.740, de 25 de julho de 2018), tendo concordado integralmente com o voto do i. Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto com relação à data de conversão dos prejuízos auferidos por controladas no exterior (matéria que foi objeto do recurso especial da Fazenda Nacional). Naquela oportunidade, divergi com relação à tributação dos resultados auferidos por intermédio da PETROBRAS NETHERLANDS B.V. - PNBV, sediada na Holanda (matéria que foi objeto do recurso especial do sujeito passivo).

Ao julgar as matérias agora nesta 1ª Turma da CSRF, mantive minha posição expressada no julgamento em Turma Ordinária, e apresento a presente declaração de voto para detalhar as razões pelas quais compreendo que o recurso especial do sujeito passivo mereceria ser provido.

Original

Entendo que a Fiscalização não poderia ter incluído na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os resultados auferidos por intermédio da PNBV, tendo em vista a existência de acordo para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e os Países Baixos.

Observo que este processo, juntamente com outros sobre o mesmo tema, teve o julgamento iniciado por esta 1ª Turma da CSRF na sessão (presencial) de novembro de 2022, mas naquela oportunidade o julgamento foi interrompido em razão de pedido de vista realizado por um dos conselheiros julgadores.

Na sessão (virtual) de 6 de dezembro de 2022, esta 1ª Turma da CSRF julgou o acórdão 9101-006.382, de minha relatoria, abordando a mesma questão objeto do recurso especial do sujeito passivo (inclusive tendo em conta o mesmo tratado internacional) e a votação, tal como aqui, resultou empatada entre os julgadores.

Mas, porque naquela oportunidade ainda estava vigente o artigo 19-E da Lei 10.522/2002, incluído pela Lei 13.988/2020 -- que ficou conhecido como a regra do "desempate pró-contribuinte" --, o sujeito passivo ali saiu vitorioso, ao contrário do que ocorreu no presente caso, eis que julgado nesta sessão (presencial) de fevereiro de 2023, já sob a vigência da Medida Provisória 1.160/2023.

O acórdão 9101-006.382 recebeu a seguinte ementa:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**
>
> Ano-calendário: 2010
>
> LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL - PAÍSES BAIXOS. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.
>
> O artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil tem escopo objetivo -- lucro das empresas-- e impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas na Holanda sejam tributados no Brasil. Precedentes do STJ.
>
> O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 foi literal ao dispor que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil", ou seja, a norma claramente alcança os lucros da empresa estrangeira, sendo sua incidência bloqueada pelo artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação

Naquele julgado, observei que a questão acerca da *interpretação do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 à luz do artigo 7º do Tratado para Evitar Dupla Tributação firmado entre o Brasil e os Países Baixos* não é nova no âmbito deste Colegiado, como mostram os acórdãos 9101-006.243, 9101-006.245 e 9101-006.246, todos de 9 de agosto de 2022, bem como acórdãos 9101-006.097 e 9101-006.102, ambos de 11 de maio de 2022. Nestes casos, os primeiros julgados por maioria e os últimos pela citada regra do artigo 19-E ("desempate pró-contribuinte"), a tributação dos lucros do exterior restou afastada em virtude da aplicação do artigo 7º dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação.

Reproduzo trechos do meu voto proferido no acórdão 9101-006.382 e adoto como razões de decidir para os presentes autos, eis que, como já observado, se referem inclusive ao mesmo tratado internacional:

Original

A discussão meritória do presente recurso especial aborda a relação entre o artigo 7o das Convenções firmadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação e o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, no caso de lucros auferidos por sociedades controladas no exterior.

No caso, o auto de infração exige IRPJ e CSLL ano-calendário 2012, referentes aos lucros auferidos por sociedades controladas inicialmente sediadas na Holanda.

Sobre a matéria, pontuo que, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2.588, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela:

> a) inaplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, em relação às coligadas localizadas fora de "paraísos fiscais".
>
> b) aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, em relação às controladas localizadas em "paraísos fiscais".
>
> c) inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, que previa a retroatividade da aplicação da norma.

Em relação às coligadas situadas em "paraísos fiscais", bem como às controladas situadas fora de "paraísos fiscais", os Ministros entenderam que não foi alcançado o quórum necessário para declaração da inconstitucionalidade do dispositivo, de modo que, nessa parte, negaram provimento à ADI, porém sem efeito vinculante ou eficácia *erga omnes*.

No caso dos autos, estão em análise lucros de controladas diretas sediadas na Holanda, portanto fora de paraíso fiscal. Nestas hipóteses não há decisão com efeito vinculante e eficácia *erga omnes* a respeito da aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Vejamos o que esta norma dispõe (grifamos):

> 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. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)
>
> 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. (Vide ADI n} 2588, 2001) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

Quando da publicação da MP 2.158-35/2001, houve muita discussão sobre se o dispositivo trouxe uma *ficção jurídica* de disponibilização dos lucros ou uma *presunção* de que tais lucros estariam disponíveis para as controladoras[18]. E isso foi assim porque a norma textualmente tratou do lucro apurado pela empresa estrangeira -- e não do efeito de sua apuração no Brasil, que é o registro de tais lucros pela controladora brasileira por força da aplicação do método de equivalência patrimonial.

Tanto é assim que, após a decisão do STF na ADI 2.588, referido artigo foi revogado, passando a legislação a estabelecer a tributação da "*parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos*" (art. 77 da Lei 12.973/2014). Ou seja, somente aí é que a lei passou a prever literalmente a tributação da controladora brasileira, e não mais dos lucros da controlada estrangeira.

[18] Inclusive entre os Ministros do STF, por ocasião do julgamento da ADI 2.588 -- para uma análise mais aprofundada de tais debates v. GERMANO, Livia de Carli. "Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos". São Paulo: Saraiva, 2013, p. 161-163.

Original

Não posso concordar com a afirmação de que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 não trataria de lucros do exterior mas sim estabeleceria a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Com a devida vênia, esse raciocínio, valeria no máximo, para a posterior legislação que revogou tal dispositivo, ou seja, na vigência da Lei 12.973/2014.

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

Vale notar que, antes da Lei 12.973/2014, a Receita Federal já havia pretendido "interpretar" o alcance do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como sendo referente aos resultados de equivalência patrimonial, com a edição de da IN 213/02 (art. 7o, §1o). Não por acaso, o Judiciário entendeu que tal interpretação seria uma ampliação, sem amparo legal, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (STJ, EDcl no REsp 1.325.709/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 26/08/2014; AgRg no AREsp 531.112/BA, Primeira Turma, Relator Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18/08/2015[19], dentre outros).

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

Sendo assim, a tributação não é possível quando existe acordo para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e o país de residência da controlada ou coligada, tendo em vista o disposto no artigo 7o de tais convenções.

Sabe-se que as disposições dos tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão da sua especificidade, por aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN). Na verdade, o fenômeno é mais bem explicado com a metáfora da máscara, de Klaus Vogel[20] -- em tradução livre: se imaginarmos a legislação interna como a luz de uma lanterna e os tratados de bitributação como uma máscara colocada à sua frente, veremos que os tratados limitam a aplicação da legislação interna, somente deixando passar a luz por determinadas "janelas". A legislação interna "barrada" pela máscara continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado internacional.

É exatamente o que acontece com o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 no caso de existir acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país de residência da controlada.

Vejamos o que dispõe a Convenção firmada pelo Brasil com a Holanda:

> 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

[19] PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.
IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO. MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/SRF N. 213/2002.
1. Os mais recentes julgados do STJ são no sentido de que o § 1º do art. 7º. da IN 213/2002 violou o princípio da legalidade tributária, uma vez que amplia, sem amparo legal, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao prever a tributação sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial. Neste sentido: EDcl no REsp 1325709/RJ, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 04/09/2014.
2. Agravo regimental não provido.

[20] VOGEL, Klaus. Double Taxation Conventions. 2a Ed., Kluwer Law and Taxation Publishers: Holanda: 1990, p. 23-24.

Original

> um estabelecimento permanente alí situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem, atribuíveis àquele estabelecimento permanente.
>
> 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 alí 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 é prejudicado pelo que dispõe este Artigo.

O artigo 7º das Convenções para Evitar a Dupla Tributação firmadas pelo Brasil protege do imposto brasileiro os lucros das empresas sediadas no exterior, sendo relevante notar que **seu escopo não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas**)[21].

Assim, "*é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto, posto que a limitação do art. 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante, pouco interessando,* in casu, *indagar quem suporta o encargo, seja a empresa estrangeira, seja a nacional, importando que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior*."[22]

A incompatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 em virtude da existência de acordos de bitributação já foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, ao julgar o Recurso Especial 1.325.709/RJ, entendeu pela aplicação do artigo 7º das Convenções celebradas com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, afastando assim a aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35/2001. Contra tal decisão, a União interpôs recurso especial -- RE 870.214 -- o qual foi teve o seguimento negado pelo STF em 24 de março de 2021, exatamente porque "*O acórdão* [do STJ] *revela interpretação de normas legais, não ensejando campo ao acesso ao Supremo. A pretexto de ter ocorrido violência à Carta da República, pretende-se submeter à apreciação do Tribunal questão não enquadrada no inciso III do artigo 102 da Constituição Federal.*"

A ementa do acórdão de embargos de declaração opostos em face do Recurso Especial 1.325.709/RJ esclarece de maneira didática o alcance deste precedente do STJ (grifamos):

> EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA

[21] SCHOUERI, Luis Eduardo. Lucros do Exterior e Acordos de Bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. RDDT, n. 219, 2013, p. 74.
[22] GOMES, Marcus Livio. e PINHEIRO, Renata S. Cunha. A Lei n. 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In: Oliveira, Francisco Marconi et alii. Estudos Tributários do II Seminário CARF. Brasilia: CNI, 2017. ip. 109, grifamos.

Original

> CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. ALEGAÇÃO DE OFENSA A PRINCÍPIOS E ARTIGOS CONSTITUCIONAIS. SEDE INADEQUADA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.
>
> (...)
>
> 3. O acórdão embargado abordou dois pontos substanciais: o primeiro, concernente à compatibilidade da legislação interna que prevê a tributação dos lucros de empresas controladas no exterior com o art. VII dos Tratados contra a dupla tributação que seguem o Modelo OCDE; o segundo, afastada a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/01, questão já apreciada pelo STF, relativo à compatibilidade do art. 7o., § 1o. da IN 213/02 com aquele dispositivo.
>
> 4. Quanto ao primeiro ponto, aduziu o voto condutor do acórdão embargado que, **no caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono**.
>
> 5. Acrescentou-se que, tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.
>
> 6. Por fim, assentou-se ser ilegal o art. 7o., § 1o. da IN 213/02, porquanto amplia, sem amparo legal, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao prever a tributação sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial.
>
> *7. (...)*

De se ressaltar a menção, feita pelo julgado do STJ acima referido, ao fato de que, ao adotar interpretação diferente e frustrar a aplicação do tratado, o Brasil acaba por ferir pactos internacionais e, inclusive, infringir o princípio da boa-fé nas relações exteriores.

De fato, a Convenção de Viena -- promulgada pelo Brasil nos termos do Decreto 7.030/2009 -- dispõe que, em reverência ao princípio da boa-fé, uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27) [23]. E isso é justamente o que o Brasil acaba por fazer ao pretender tributar lucros do exterior independentemente de sua efetiva distribuição, qualquer que seja a denominação que a legislação adote.

Por isso, há inclusive quem afirme que "*Se o Brasil pretende ter um papel destacado na OCDE, como membro ou mesmo na condição atual de* key associate*, é transcendental que amadureça, que cumpra seus compromissos e que respeite os tratados que assinou. Não custa sempre lembrar o velho e sempre atual brocardo* pacta sunt servanda." [24].

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

---

[23] "Parece-nos que o princípio da boa-fé determina que os Estados signatários de um dado tratado, na construção de sentido a partir de seu texto, não buscarão eximir-se do cumprimento das obrigações assumidas e nem atribuir obrigações não pactuadas à(s) outra(s) parte(s)." (ROCHA, Sergio André. Tributação Internacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 78-79)

[24] Duque Estrada, Roberto. Entrada do Brasil na OCDE exige respeito aos tratados contra a dupla tributação, disponível em https://www.conjur.com.br/2017-mai-10/consultor-tributario-entrada-brasil-ocde-respeito-dupla-tributacao, acesso em 11 de fevereiro de 2020.

Original

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

Estas são as razões pelas quais, com o devido respeito às fundamentadas posições em sentido contrário, compreendo que o auto de infração no caso concreto não deve subsistir na parte em que pretendeu tributar os lucros provenientes de controladas sediadas em país com o qual o Brasil tenha firmado acordo para evitar a dupla tributação.

Observo, por fim, que o racional acima se aplica também à CSLL, tendo em vista que o artigo 11 da Lei 12.202/2015 dispõe expressamente que os tratados celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação alcançam essa contribuição, veja-se:

> 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.

Lembrando o que estabelece o artigo 106 do CTN:

> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
>
> I em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
>
> (...)

Tendo em vista a eficácia retroativa do artigo 11 da Lei 13.202/2015, é necessário reconhecer que a CSLL encontra-se indubitavelmente incluída no escopo dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, independentemente do outro país contratante ou do período em que houver sido celebrado o acordo. Daí porque foi editada a Súmula CARF 140 (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020):

> Súmula CARF nº 140: Aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Sendo a questão estritamente jurídica e objeto de súmula do CARF, compreendo que a votação quanto à CSLL pode ser feita na presente instância, por se tratar de causa madura.

Assim, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial da contribuinte, cancelando a autuação relacionada aos lucros do exterior.

Portanto, no caso, dada a ausência de acusação acerca de estabelecimento permanente no Brasil, cabe apenas à Holanda tributar (ou não) a renda da PNBV, sendo vedada a tributação, pelo Brasil, da renda da controlada no exterior.

Quanto à possibilidade de ter havido **dupla não tributação no caso concreto**, observo que **isso é irrelevante para o deslinde da questão**, nos termos do voto acima. O tratado para evitar a dupla tributação é norma de distribuição de competência, e não norma de incidência, de modo que o fato de o país que recebeu a competência (no caso, a Holanda) não ter tributado a renda não tem influência na aplicação do tratado.

Por fim, observo que também não convence o argumento de que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 seria uma "norma CFC" (isto é, uma norma destinada a evitar o diferimento

Original

indefinido da tributação das coligadas e controladas) e de que tal classificação seria, por si só, capaz de sustentar a aplicabilidade do dispositivo frente aos tratados para evitar a bitributação. A doutrina questiona inclusive a utilidade de tal classificação diante da própria configuração do ordenamento jurídico Brasileiro[25].

Além disso, em alguns dos tratados firmados pelo Brasil (por exemplo com Argentina, Áustria e Equador, em que o artigo 23 estabelece que os próprios dividendos, quando distribuídos à controladora brasileira, serão isentos de tributação), tal interpretação presume uma incompatibilidade lógica entre a lei interna e o tratado, por pressupor que coexistam a isenção dos dividendos e a tributação dos lucros que lhes deram origem[26].

São estas as razões pelas quais orientei meu voto para dar provimento ao recurso especial da contribuinte, cancelando também a autuação relacionada à tributação dos lucros auferidos pela PNBV.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Optei por apresentar *declaração de voto* para expor as razões pelas quais divergi do voto do I. Relator, dando provimento ao recurso especial da contribuinte para afastar a pretensa "tributação automática" do lucro apurado por sua controlada domiciliada na Holanda ante a Convenção firmada entre o Brasil e os Países Baixos.

Mais precisamente, a controvérsia envolve a interpretação sistemática da tributação sobre lucros auferidos por empresas controladas domiciliadas no exterior (no caso, a PETROBRAS NETHERLANDS B.V. – PNBV, sediada na Holanda), prevista no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a norma de "bloqueio" prescrita no artigo 7 do acordo celebrado pelo Brasil com os Países Baixos (que inclui a Holanda) para evitar a dupla-tributação da renda, aprovado pelo Decreto nº 355/1991.

Pois bem.

[25] A qualificação das normas brasileiras de Tributação em Bases Universais como "regras CFC" poderia levar à aplicação dos comentários às Convenções Modelo, na parte em que estes indicam que tais convenções não afastam a tributação automática do lucro de uma CFC. Não obstante, mesmo autores que consideram as regras brasilerias como regras CFC observam que "tal caracterização não afasta, de forma alguma, a interpretação de que os Comentários da OCDE e da ONU às suas Convenções Modelo não consideraram sistemas como o brasileiro e sua formulação" (ROCHA, Sergio André. cit. p. 384). Coloca-se em xeque, assim, até mesmo a utilidade em se qualificar o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como regra CFC.

[26] XAVIER, Alberto. Direito TRibutário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 386.

Original

Sobre o regime jurídico da tributação dos lucros provenientes do exterior no Brasil, assim me manifestei em artigo escrito em coautoria com o I. Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto:[27]

> Em primeiro lugar, sempre é importante registrar que as regras de lucros no exterior, também conhecidas como "*controlled foreign companies*" (CFC), não deveriam ser um regime geral de tributação da renda em bases universais ("*wordwide income taxation*"), mas sim de normas especiais que deveriam evitar que o contribuinte possa afastar ou diferir o pagamento do imposto de renda sobre rendimentos por ele auferidos no exterior através da interposição de sociedades.
>
> Nesse sentido, as regras CFC seriam normas antiabusivas que apenas deveriam ser aplicadas em situações excepcionais, ou seja, sob certas condições, como, por exemplo, nas hipóteses de (i) autonomia fiscal da autoridade sediada no exterior; (ii) existência de controle da sociedade estrangeira pelo residente; (iii) apuração de rendas passivas pela pessoa jurídica sediada no exterior; e (iv) sua localização em país com tributação favorecida.[28]
>
> Com relação à legislação CFC brasileira antes da Lei n. 12.973/2014, Heleno Torres assinalava alguns dos testes que a legislação CFC brasileira poderia ter adotado para fins de definição das hipóteses em que ela deveria ser aplicável, isto é, a controlada no exterior fosse considerada sociedade transparente. Os testes citados pelo referido autor englobam: (i) a comparação entre as alíquotas dos dois ordenamentos, teste do escopo social; (ii) verificação se a sociedade controlada é cotada em bolsa de valores; (iii) verificação da distribuição aceitável de rendimentos; (iv) verificação da data contábil e prazo em que o sujeito se manteve vinculado à sociedade; e (v) o teste do "de minimis", pelo qual se busca um teto aceitável de distribuição.[29]
>
> Por sua vez, no tocante ao regime instaurado a partir da Lei nº 12.973/14, Matheus Piconez pontua que tais regras não seguem as definições e objetivos gerais de regras CFC, de modo que as regras brasileiras não são antiabuso, sendo meramente arrecadatórias, dificultando ou impossibilitando o investimento internacional de empresas brasileiras.[30]
>
> Desse modo, a norma brasileira CFC é bem mais ampla do que as normas CFC de outros países, incluindo a tributação de rendas ativas e de investidas localizadas em países com níveis adequados de tributação da renda, fatos estes que trazem o inconveniente de desestimular a expansão internacional das pessoas jurídicas brasileiras, constituindo-se, ademais, em uma grande desvantagem comparativa, para utilizarmos o contrário do jargão desenvolvido pelo economista David Ricardo.
>
> Feitas as ponderações iniciais sobre o que deveria ser uma norma CFC, passamos à evolução histórica das normas brasileiras que regem o tema.
>
> Conforme mencionado anteriormente, a tributação das pessoas jurídicas brasileiras em bases universais começou com o advento da Lei n. 9.249/1995, que prescreveu, em seu artigo 25, que:
>
> > *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.*
> >
> > *(...)*

[27] "Dos lucros contábeis registrados por controladas localizadas no exterior e os limites jurídicos para a glosa de despesas neles registradas". In. Revista de Direito Contábil Fiscal. São Paulo: volume 3. Número 5. Jan/Jun 2021
[28] BIANCO, João Francisco. Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007.
[29] TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional, São Paulo: RT, 2001, pp. 125-128.
[30] PICONEZ, Matheus. Lucros no exterior, equivalência e tributação da "parcela do ajuste do valor do investimento" à luz dos acordos de bitributação brasileiros. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2015.

Original

> *§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:*
>
> *I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;*
>
> *II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real.*
>
> *III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;*
>
> *IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.*

A redação dos referidos dispositivos legais não passou ilesa a críticas, sendo que foram levantados dois pontos polêmicos: o primeiro em relação ao aspecto temporal, isto é, quando efetivamente o lucro do exterior deve ser tributado: se por ocasião da distribuição ou se automático (por ocasião do fechamento do balanço); e o segundo ponto em relação ao aspecto quantitativo, ou seja, qual a efetiva base de cálculo: se é o lucro líquido "puro" (*lucro contábil* ou *lucro societário*) ou se é o lucro líquido ajustado pelas normas tributáveis brasileiras ("lucro fiscal").

(...) até o advento do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, tributava-se o lucro efetivamente distribuído, na linha do que dispunham a Instrução Normativa n. 38/1996 e, em seguida, a Lei n. 9.532/1997.

Todavia, após a edição da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, o momento de tributação passou a ser automático quando do encerramento de cada ano-calendário, o que acabou, a *passos tortos*, se repetindo sob a égide da lei atual (Lei 12.973/2014).

Com efeito, dispunha o artigo 74 da MP 2.158-35/2001, vigente à época dos *fatos geradores*, que:

> Artigo 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. *(grifamos)*

A constitucionalidade desse dispositivo legal, notadamente a "distribuição automática" dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas, foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 2588), ação esta que, conforme resumido no voto do Acórdão nº 1402-004.360, da lavra da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, foi julgada:

> (...) com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, no sentido de que a regra prevista no caput do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:
>
> a) se aplica às controladas situadas em países considerados paraísos fiscais; e
>
> b) não se aplica às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.
>
> Dessa forma, o resultado da decisão seria o seguinte:

Original

Investida	Localização	Art. 74 da MP 2.158-35	Eficácia erga omnes e efeito vinculante
Coligadas	País SEM tributação favorecida	Inconstitucional	Sim
	País COM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
Controlada	País SEM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
	País COM tributação favorecida	Constitucional	Sim

Ao analisar a ementa da decisão proferida na ADIN 2588 verifica-se que, embora tenha suscitado a inconstitucionalidade na hipótese de tributação das controladas em países de tributação normal não foi obtida decisão definitiva quanto à esse ponto. Confira-se:

> *TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATADO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS ("31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO"). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 22 (LC 104/2000).*
>
> *1. Ao examinar a constitucionaldade do art. 43, § 2Q do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:*
>
> *1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que O dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;*
>
> *1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de.Equivalência Patrimoníal-MEp, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);*
>
> *1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;*
>
> *1.4. **Inconstitucionalidade condicional**, **afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal**, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.*
>
> *2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:*
>
> *2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais";*
>
> *2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei) 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. 00., da MP 2.158-35/2001-de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.*
>
> *Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a*

Original

> *inconstitucionalidade da clausula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.(grifamos)*

Todavia, ao analisar a parte dispositiva da decisão, verifica-se que ela se restringe aos pontos mencionados anteriormente:

> *Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos em, julgar parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e que o referido dispositivo se aplica às empresas "controladas" localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei). O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.*

De fato, a decisão proferida na ADIN 2588 não atingiu a tributação de empresas controladas e domiciliadas em países com *tributação normal*, isto é, países não considerados como *paraísos fiscais*. De igual modo não foi objeto deste julgado vinculante a análise sobre a aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2158-35/01 em relação aos lucros auferidos por investidas sediadas em países que possuam com o Brasil Acordos ou Convenções para fins de evitar a dupla tributação da renda, como é o caso da Holanda.

Nessa situação, ou seja, sobre lucros de controladas domiciliadas nos Países Baixos - países estes que não são considerados *paraísos fiscais* -, entendo que não é cabível a cobrança de imposto de renda brasileiro no modo *piloto automático*, como prevê o referido artigo 74 e na linha do que pretende o Auto de Infração ora analisado, justamente em face da prevalência do artigo 7 da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação, celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e os Governos do Reino dos Países Baixos pelo Decreto nº 355/91, *in verbis*:

> **ARTIGO 7**
>
> Lucros das empresas
>
> 1 - Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante **só são tributáveis nesse Estado**; a não ser que a empresa exerça, sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente alí situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem, atribuíveis àquele estabelecimento permanente.
>
> 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 alí 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 é prejudicado pelo que dispõe este Artigo

Original

Nesse caso específico a tributação ora analisada também não se socorre diante do que dispõe o artigo 10 do referido acordo. Confira-se:

> **Holanda - 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 de 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 dividendos, por intermédio de estabelecimento permanente alí 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.

Interpretando ambos os dispositivos, Heleno Taveira Torres[31] leciona que:

> Na combinação dos dispositivos constantes dos art. 7º e 10 da CDT, exsurge o impedimento à tributação dos lucros e dividendos antes de sua efetiva distribuição, sob condição de disponibilidade então qualificada como "dividendo pago", como medida eventual de eliminar eventual dupla tributação ou tratamento discriminatório que são os fins primordiais desses tratados.

[31] Tributação de Controladas e Coligadas no Exterior e seus Desafios Concretos. In: Direito Tributário Internacional Aplicado. Vol VI. São Paulo: Quartier Latin, 2012. Pag. 435.

Original

Da conjugação dos dispositivos acima (artigos 7 e 10), percebe-se claramente que os lucros provenientes de controlada sediada na Holanda, sem que esta possua aqui um estabelecimento permanente – como é a situação da PETROBRAS NETHERLANDS B.V. - apenas podem ser tributados, no Brasil, no momento em que houver pagamento de dividendos à controladora brasileira.

Nesse ponto, não se pode perder de vista que o sistema jurídico brasileiro conferiu um caráter de especialidade aos Tratados Internacionais, os quais, com fundamento no artigo 98 do CTN[32], devem prevalecer perante a legislação interna. Daí a impossibilidade jurídica da tributação levada a cabo pela fiscalização nesse caso concreto, sob pena de fazer letra morta a uma regra de estrutura elementar no Direito Tributário Brasileiro.

Como bem observou a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, em voto vencido proferido no referido Acórdão nº 1402-004.360:

> Os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria o artigo 98 do CTN determina que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela a que lhes sobrevenha.
>
> Sendo assim, as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.
>
> Nesse sentido, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709- RJ:
>
> > *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.*
> >
> > *(...)*
> >
> > *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.*

[32] Artigo 98 - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Original

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

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

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

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

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

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

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

Da mesma forma, entendo inaplicável a tributação dos lucros da controlada Argentina com fundamento no artigo 10 do Tratado. Isso porque, como se verifica pela leitura do artigo acima transcrito, o seu alcance está restrito aos dividendos **pagos.** Nesse sentido, esclarecedor o voto do Conselheiro Luís Flávio Neto, no Acórdão nº 9101-002.332:

(...)

Diante de todo o exposto, o Artigo VII, do Decreto 78.976/82 – Tratado Brasil e Argentina serve como norma de bloqueio e sobrepõe-se às disposições do art. 74 da MP nº 2.158-35/01, mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros das controladas da contribuinte sediadas na Argentina, objeto deste processo administrativo.

Original

Ora, tal como positivado, resta patente que o artigo 74 da MP nº 2158-35/01 conflita diretamente com o disposto não só do artigo 7, mas também do artigo 10 do Tratado Brasil x Países Baixos, afinal todas essas regras notoriamente direcionam-se ao *lucro* apurado pela PETROBRAS NETHERLANDS B.V.

Enquanto a lei interna busca atingir o lucro do exterior de uma forma ampla e indistinta, o tratado internacional em questão limita esse alcance geral, *bloqueando* a tributação ora pretendida. Não há grandezas distintas, como querem fazer crer, através de um mero *jogo de palavras*, aqueles que sustentam não haver identidade de bases.

Há, é certo, uma norma de competência, negociada e veiculada pelo Estado Brasileiro, que simplesmente retirou da União Federal a competência para tributar lucros auferidos por controladas sediadas na Holanda, salvo quando distribuídos. É justamente esse fato que, com a devida vênia, está sendo *ignorado* pelo Fisco e que por si só enseja o cancelamento da presente autuação.

O que precisa ficar claro, aqui, é que admitir a *generalidade* da escolha da legislação interna para tributar lucros do exterior no modo *piloto automático*, ainda que na forma de adição fiscal ao lucro brasileiro, causaria uma indevida *colisão* com as regras já negociadas pelo próprio Estado Brasileiro no contexto das suas relações internacionais, regras internacionais estas que, como visto, deveriam (e devem) se *sobrepor*.

Nesse sentido lecionam Alberto Xavier, José Henrique Longo e Sérgio André Rocha, respectivamente:

> Infringiria, por isso, frontalmente, os tratados qualquer tentativa de aplicação de preceito legal que determinasse a adição à base de cálculo do imposto (lucro líquido da sociedade brasileira, contribuinte de um Estado) dos lucros próprios da sociedade controlada domiciliada em outro Estado contratante, pois tal significaria o Brasil arrogar-se uma competência tributária cumulativa, quando o tratado é expresso em atribuir ao Estado de domicílio da controlada ou coligada no exterior uma competência tributária exclusiva.[33]
>
> Se o Brasil é signatário da Convenção de Viena que prescreve a interpretação dos Tratados tendo em conta a boa-fé das partes (artigo 31), não é razoável (artigo 32) que se permita o uso de ficção em legislação de origem interna para fraudar o artigo 7º do Tratado que impede a incidência do IRPJ e da CSL sobre o lucro de controlada ou subsidiária na Espanha.[34]
>
> ... o que se alcança com o artigo 74 da Medida Provisória n° 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.[35]

Digna de nota, também, é a seguinte passagem do voto de relatoria do ex Conselheiro Marcos Shigueo Takata no Acórdão nº **1103-001.122**:

---

[33] XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 2010. P. 380.
[34] LONGO, José Henrique. O Lucro de Subsidiária no Exterior e o Tratado Internacional. In: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses. 2007. P. 309.
[35] ROCHA, Sérgio André. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo : Dialética. 2012. P. 408.

Original

> Como o ***pressuposto*** é a ***constitucionalidade*** do art. 74 da MP 2.158/01, só posso concluir que o regime de *transparência fiscal* adotado ***não tem como materialidade*** os ***dividendos,*** pois, como se viu, não há como se tributarem ***dividendos fictos*** ou dividendos distribuídos fictamente. *Adiante esclareço a materialidade do art. 74 da MP 2.158/01.*
>
> A técnica de tributação *não pode ser manejada* ou manipulada para alcançar ***materialidade*** ou seu ***aspecto temporal*** por ***ficção legal,*** *nos termos deduzidos alhures.*
>
> (...)
>
> Pelo art. 74 da MP 2.158/01 ***não se tributam dividendos fictos*** ou ***dividendos fictamente distribuídos.***
>
> 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.***
>
> (...)

A propósito, em sessão de 12 de novembro de 2021, esta C. 1ª Turma da CSRF, em julgamento do qual participei (Acórdão nº **9101-005.809**), afastou a tributação em caso semelhante, de acordo com a seguinte ementa:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2004, 2005
>
> LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA FORA DE PARAÍSO FISCAL OU PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS NA APURAÇÃO DA INVESTIDORA BRASILEIRA. JULGAMENTO STF. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO EFICAZ.
>
> No julgamento da ADI nº 2.588/DF pelo E. Supremo Tribunal Federal, que tratou da inconstitucionalidade na aplicação do art. 74 da MP nº 2.158/01 aos lucros auferidos por empresa controlada no exterior, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação favorecida, não houve a deliberação e concordância necessárias sobre essa hipótese específica, dentro da matéria apreciada, para promover o controle de constitucionalidade concentrado pretendido pela Ação proposta, capaz de produzir efeitos erga omnes.
>
> LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA LOCALIZADA NA ARGENTINA. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. ONERAÇÃO DOS LUCROS PRÓPRIOS DA ENTIDADE ESTRANGEIRA. APLICAÇÃO DO ART. 7º. BLOQUEIO DAS NORMAS DOMESTICAS.

Original

> O art. 74 da MP nº 2.158/01 tem efeito de verdadeira norma CFC (Controlled Foreign Corporation rule) por considerar totalmente transparentes as empresas controladas e coligadas no exterior, mas não possui a justificativa e a finalidade típicas, antiabusivas, o que permitiria a sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas entre os Estados com o intuito de se evitar a dupla tributação.
>
> A hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, em comunhão com a disposição do posterior art. 74 da MP nº 2.158/01, na medida que alcança os lucros auferidos pela entidade domiciliada no exterior, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo uma norma de bloqueio que impede a incidência regular da legislação doméstica que promove tal oneração fiscal, prevalecendo, assim, o disposto no pacto internacional, como o previsto no comando do art. 98 do Código Tributário Nacional, reiteradamente confirmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Do voto condutor desse precedente, do I. ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e que foi por mim acompanhado, extrai-se que:

> No entender desse Conselheiro, que se alinha às citações acima colacionadas, é evidente e inquestionável estarmos diante da tributação do *lucro* auferido por empresas domiciliadas no exterior.
>
> Nesse sentido é a lição do ex-conselheiro e Professor Luís Flávio Neto[36] (Relator do tão emblemático v. Acórdão nº 9101-002.332, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF e publicado em 14/07/2016, em que restou vencido por voto de qualidade, em robusto, profundo e histórico embate acadêmico com, o também ex-conselheiro e Professor, Marcos Aurélio Pereira Valadão) que objetivamente comenta e conclui sobre a regra da tributação dos lucros das empresas, dentro das disposições padrão da CM-OCDE, como é no caso da Convenção firmada com a Argentina:
>
> > *No coração dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, nos moldes da CM-OCDE, consta a regra de que os lucros de empresas são tributáveis exclusivamente no Estado de residência da pessoa jurídica que os aufere. É o que se dá com a regra de distribuição de competência para a tributação dos "lucros das empresas", prevista no tratado Brasil-Países Baixos, em seu art. 7º.*
> >
> > *Por sua vez, os acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil geralmente preveem que rendimentos como dividendos possam ser tributados pelo Estado da fonte, à alíquota máxima de 15%, restando ao Estado de residência exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante.*
> >
> > *É o que se dá no art. 10º da Convenção Brasil-Países Baixos o qual estabelece que os dividendos pagos por empresa holandesa (Estado da fonte) a residente no Brasil podem ser tributados, pelos Países Baixos, à alíquota máxima de 15%, restando ao Brasil (Estado de residência) exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante, pela concessão de crédito do imposto pago no exterior.*
> >
> > *(...)*
> >
> > *É possível compreender que, caso o Brasil e os Países Baixos houvessem consentido em permitir que as suas respectivas legislações domésticas CFCs incidissem à revelia do art. 7º do acordo de bitributação celebrado, teriam formalizado um protocolo ou outro instrumento hábil neste sentido.*
> >
> > *(...)*
> >
> > *Por meio das evidências colhidas dos contextos intrínseco e extrínseco (primário e secundário) do acordo Brasil-Países Baixos, adotado como exemplo para a análise do tema proposto, foi possível aferir que o art. 10 daquele tratado não se presta à tutela de*

[36] A Tributação Brasileira dos Lucros de Empresas Controladas em Países com Acordo de Bitributação. In SCHOUERI, Luis Eduardo; BIANCO, João Francisco; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; COSTA, Alcides Jorge. Estudos de direito tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann. São Paulo : Quartier Latin, 2016. pp. 237 e 250.

Original

> *tutela de "dividendos" fictos, mas apenas de "dividendos pagos", exigindo-se, para tanto, efetiva transferência de titularidade dos recursos ou diretos da sociedade ao acionista.*
>
> *(...)*
>
> *Nesse cenário, todas as evidências analisadas corroboram com a conclusão de que a categoria de rendimentos onerada pela tributação brasileira dos lucros de controladas no exterior deve ser sob o escopo do art. 7 do acordo BrasilPaíses Baixos, não descartando a hipótese da mesma conclusão ser aplicável à generalidade dos acordo de bitributação celebrados.*
>
> *Como consequência, na presença do acordo Brasil-Países Baixos e potencialmente de outros tratados, a legislação brasileira de tributação de lucros de controladas no exterior deixa de ter eficácia, pois o país de residência destas terá competência exclusiva para tributar os lucros de suas residentes (art. 7º). Nosso pais, por sua vez, solenemente acordou exercer a sua competência tributária quando dividendos forem pagos à controladora brasileira. Pacta sunt servanda.* (destacamos)

Não se sustenta a afirmação que prevaleceu no v. Acórdão, ora recorrido, como singular fundamento para justificar a suposta inexistência conflito ou antinomia com os Tratados internacionais, de que não havendo nos autos qualquer indicativo de que os dividendos foram tributados na Argentina, descabe falar-se em isenção no Brasil. Sob esse prisma voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a exigência do IRPJ referente aos valores distribuídos pela empresa controlada Holdtotal.

(...)

E, primordialmente, tais resultados positivos (lucros proporcionais) foram auferidos pelas próprias e individuais operações da entidade estrangeira, domiciliada na Argentina, apurados dentro de sua jurisdição fiscal e regras contábeis.

Ainda que se entenda, na verdade, estar se tributando lucro da empresa residente no Brasil – conforme vem sido defendido pela Fazenda Nacional -, os fundamentos por trás de tal entendimento acabam permitindo que determinações domésticas, que simplesmente regulam aspectos da apuração da renda, contornem dispositivo abrangente de norma internacional, regularmente pactuada, válida e vigente, como também confere efeitos jurídico-tributários inflados e indevidos a simples método contábil, pontualmente jurisdicizado na avaliação de investimentos (Método de Equivalência Patrimonial), para então, desse modo, alcançar o lucro de empresa estrangeira, como se de nacional fosse – resguardado todo respeito e admiração àqueles que pensam diversamente: uma grande falácia.

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:

(...)

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 a pretensão e fundamento de tributação doméstica aqui enfrentada, possibilitada e arrimado, ambos, no art. 74 da MP nº 2158-35/01, conflitam com o comando do art. 7º da Convenção Brasil-Argentina, efetiva-se o mencionado bloqueio normativo, mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros percebidos (...)

Esse mesmo entendimento também prevaleceu em sessão de junho/2022 dessa E. 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº **9101-006.097**, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

Original

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

Ano-calendário: 2010

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-ESPANHA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

O artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas estrangeiras sejam tributados no Brasil.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 foi literal ao dispor que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil", ou seja, a norma claramente alcança os lucros da empresa estrangeira, sendo sua incidência bloqueada pelo artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

Transcrevo a seguir parte do respectivo voto condutor, da Conselheira Livia De Carli Germano:

(...)

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

Vale notar que, antes da Lei 12.973/2014, a Receita Federal já havia pretendido "interpretar" o alcance do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como sendo referente aos resultados de equivalência patrimonial, com a edição de da IN 213/2002 (art. 7o, §1o). Não por acaso, o Judiciário entendeu que tal interpretação seria uma ampliação, sem amparo legal, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (STJ, EDcl no REsp 1.325.709/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 26/08/2014; AgRg no AREsp 531.112/BA, Primeira Turma, Relator Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18/08/2015, dentre outros).

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

Sendo assim, a tributação não é possível quando existe acordo para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e o país de residência da controlada ou coligada, tendo em vista o disposto no artigo 7º de tais acordos.

Sabe-se que as disposições dos tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão da sua especificidade, por aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN). Na verdade, o fenômeno é mais bem explicado com a metáfora da máscara, de Klaus Vogel[37] - em tradução livre: se imaginarmos a legislação interna como a luz de uma lanterna e os tratados de bitributação como uma máscara colocada à sua frente, veremos que os tratados limitam a aplicação da legislação interna, somente deixando passar a luz por determinadas "janelas". A legislação interna "barrada" pela máscara continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado internacional.

É exatamente o que acontece com o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 no caso de existir acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país de residência da controlada.

(...)

[37] VOGEL, Klaus. Double Taxation Conventions. 2a Ed., Kluwer Law and Taxation Publishers: Holanda: 1990, p. 23-24.

Original

> O artigo 7º das Convenções para Evitar a Dupla Tributação firmadas pelo Brasil protege do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior, sendo relevante notar que **seu escopo não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas)**.[38]
>
> Neste sentido, "*é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto, posto que a limitação do art. 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante, pouco interessando, in casu, indagar quem suporta o encargo, seja a empresa estrangeira, seja a nacional, importando que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior.*"[39]
>
> A incompatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 em virtude da existência de acordos de bitributação já foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, ao julgar o Recurso Especial 1.325.709/RJ, entendeu pela aplicação do artigo 7º das Convenções celebradas com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, afastando assim a aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35/2001. Contra tal decisão, a União interpôs recurso especial -- RE 870.214 -- o qual foi teve o seguimento negado pelo STF em 24 de março de 2021, exatamente porque "O acórdão [do STJ] revela interpretação de normas legais, não ensejando campo ao acesso ao Supremo. A pretexto de ter ocorrido violência à Carta da República, pretende-se submeter à apreciação do Tribunal questão não enquadrada no inciso III do artigo 102 da Constituição Federal."
>
> (...)
>
> Conclui-se, assim, que os lucros auferidos pelas controladas da autuada no exterior não podem ser tributados no Brasil com fundamento no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, tendo em vista os acordos de bitributação firmados entre Brasil e, respectivamente, Luxemburgo e Espanha.

Esse entendimento contrário à dita *compatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001*, ressalte-se, também prevaleceu no Acórdão nº **9101-006.381**, onde figurei como relator do voto vencedor, proferido em sessão de dezembro/2022[40]e do qual reitero o texto que constou na ementa: *o artigo 7º das Convenções firmadas pelo Brasil com a Argentina e Holanda para evitar a dupla tributação da renda, impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas lá domiciliadas sejam aqui tributados, "bloqueando", assim, a aplicação da regra geral de tributação de lucros no exterior prevista no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001*.

Essas as razões, portanto, que orientaram meu voto para, com fundamento nos artigos 7 e 10 da Convenção Brasil-Países Baixo, afastar a tributação decorrente da adição fiscal dos lucros auferidos pela PETROBRAS NETHERLANDS B.V.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

---

[38] SCHOUERI, Luis Eduardo. Lucros do Exterior e Acordos de Bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. RDDT, n. 219, 2013, p. 74.

[39] GOMES, Marcus Livio. e PINHEIRO, Renata S. Cunha. A Lei n. 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In: Oliveira, Francisco Marconi et alii. Estudos Tributários do II Seminário CARF. Brasilia: CNI, 2017. ip. 109, grifamos.

[40] Última sessão antes da revogação do critério de desempate previsto no artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, pela Medida Provisória nº 1.160/2023, que restabeleceu o voto de qualidade.

Original

Original