



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

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

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: **2010**

**NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.**

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

**LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.**

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

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

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

**TRATADO INTERNACIONAL BRASIL - PAÍSES BAIXOS.**

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

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



## Relatório

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

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

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

Para a D. Fiscalização, em relação à controlada holandesa, PNBV, a aplicação de tais dispositivos não seria obstada pelo Decreto nº 355/1991, que promulgou a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda (TDT) firmado entre o Brasil e os Países Baixos, tratando-se de norma com o  
(...)

r (TVF às fls. 809 a 835).

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

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

- a nulidade das Autuações, por violar as prescrições do art. 2º e do art. 50 da Lei nº 9.784/99, por trazer motivação ;



Processo nº 16682.721067/2014-01  
Acórdão n.º 1402-002.411

S1-C4T2  
Fl. 1.310

---

Processo nº 16682.721067/2014-01  
Acórdão n.º 1402-002.411

S1-C4T2  
Fl. 1.311

---

(...)

fiscais

paraísos fiscais

paraísos

Art. 43. [...]

Art. 74. [...]

(...)

(...)

Processo nº 16682.721067/2014-01  
Acórdão n.º 1402-002.411

S1-C4T2  
Fl. 1.312

---

(...)

(...)

(...)

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

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

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

É o relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella- Relator

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

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

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

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

Não assiste razão à Recorrente nesse ponto.

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

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

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

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

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

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

Também alega a Recorrente violação do seu direito de defesa e inovação de fundamento pelo v. Acórdão em relação à abordagem do Método de Equivalência Patrimonial (MEP), pois \_\_\_\_\_ tal temática.

Igualmente, tal alegação não prospera.

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

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

Inclusive, a abordagem do MEP pelo v. Acórdão deu-se no tópico \_\_\_\_\_, sendo, na verdade, a forma da devida análise e de resposta à alegação da Recorrente do suposto confronto entre estes dois dispositivos, explicando os N. Julgadores \_\_\_\_\_ a sua harmonia sob o prisma dessa metodologia, com a suposta constatação da disponibilidade econômica no momento da publicação do balanço da empresa estrangeira.

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

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

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

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

Muito se criticou o câmbio principiológico através da mera edição de lei

Contudo, além da questão territorial, os acréscimos feitos ao art. 43 do CTN também propiciaram outra alteração sistemática, favorável à plena tributação em bases globais, que é o momento em que se considerada a renda auferida no exterior, por meio de

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

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

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

Diante de tal resultado apenas parcial, ficaram fora desse pronunciamento jurisdicional a aplicação da norma às controladas fora de países de tributação favorecida ou paraísos fiscais e às coligadas localizadas em paraísos fiscais, pois não ocorreram as deliberações necessárias, típicas de ADI, para conferir a eficácia e efeito vinculante<sup>3</sup> às posições esboçadas sobre tais temas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Independentemente da riqueza do debate, é certo que as normas de transparência fiscal aplicadas às empresas com controle estrangeiro (CFC - \_\_\_\_\_), abrangem em sua razão de ser a coibição de abusos elisivos - ou elusivos - em âmbito internacional, inclusive o diferimento tributário indeterminado, evitando a erosão da base tributável de determinado Estado e preservando o verdadeiro espírito dos acordos e convenções, como confirma a própria definição das normas CFC pela OCDE<sup>4</sup>.

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

---

<sup>4</sup> I. Purpose of CFC rules

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

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

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

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

	<b>regime de CFC?</b>	<b>afirmativa</b>
<b>diversa</b>		<b>função</b>
<b>diversos</b>	<b>função</b>	<b>eventuais efeitos</b>
		<b>tratados</b>
<b>Em regra antielusiva</b>		<b>função antielisiva ou correção de “abusos”</b> I.e.
		jurisdições de tributação favorecida
		auferimento de rendas passivas
	<b>para essa função antielisiva</b>	<b>de correção de “abusos”</b>
<b>baixa tributação rendimentos passivos sócios ou acionistas transparentes</b>		<b>jurisdição de realiza preponderantemente auferidos diretamente pelos finalidade antielisiva ou antielusiva</b>
	<b>não ocorre no regime de CFC adotado pelo Brasil</b>	

não possui função antielisiva  
correção de “abusos”

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

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

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

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

A doutrina especializada concorda com a classificação do art. 74 da MP nº 2158-35/01 como norma , muito embora, certamente, não possua a mesma razão ser, abrangência e o emprego típicos dessas leis de , tributando ordinária e instantaneamente os resultados auferidos no exterior, por empresa coligada ou controlada, como retrata a icônica e extensa obra de coautoria de Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha<sup>5</sup>.

---

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



controlled foreign corporations

*Ou seja, tais regimes não são utilizados como regra geral de tributação, como se passa no Brasil, mas como regimes excepcionais de controle da evasão fiscal ou de planejamentos fiscais abusivos*

(...)

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

(...)

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

(...)

*Assim, o problema que se verifica na legislação brasileira consiste não na previsão de hipóteses de transparência fiscal internacional, mas, sim, em se ter desvirtuado a finalidade desse instituto com a edição do artigo 74 da Medida Provisória no 2.158-35/2001, na medida em que se passou a utilizar tal sistemática como regra geral, e não como instrumento de prevenção quanto à indevida utilização de países com tributação favorecida.* (destacamos)

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

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

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

Considerando isso, a interpretação e a aplicação dessas normas internacionais deve se dar de acordo com a boa-fé, visando à efetivação dos fins e efeitos daquele acordo firmado, como preconiza a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados<sup>6</sup>, internalizada pelo Decreto nº 7.030/2009.

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

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

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

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

---

<sup>6</sup> Artigo 31

#### Regra Geral de Interpretação

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

Processo nº 16682.721067/2014-01  
Acórdão n.º 1402-002.411

S1-C4T2  
Fl. 1.324

7º, referente a tributação dos  
. Vejamos:

, e o artigo 10, que trata da tributação de

(...)

Processo nº 16682.721067/2014-01  
Acórdão n.º 1402-002.411

S1-C4T2  
Fl. 1.325

---

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

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

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

Primeiramente, o já citado Autor, Sergio André Rocha<sup>7</sup>, posiciona-se da seguinte forma:

*de uma perspectiva de substância, o que se alcança com o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é efetivamente a tributação dos lucros da empresa não residente, como deixa claro a própria redação deste artigo, ao determinar que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados". Dessa forma, haveria aqui uma espécie de "planejamento tributário abusivo" do Estado brasileiro para se furtar ao cumprimento das obrigações assumidas nos tratados internacionais*

*sendo necessário examinar se a substância da tributação pretendida está em compasso com as convenções tributárias celebrada pelo Brasil*

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

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

---

<sup>7</sup> Ibidem, p. 409.

art. 10 dos tratados em discussão não alcança os lucros auferidos e não distribuídos por controlada e coligada domiciliadas num dos Estados contratantes

efetivamente distribuídos

Controlled Foreign Corporations regime de transparência fiscal distinto transparência fiscal considerar auferidos diretamente pela controladora coligada participante regime de CFC do Brasil art. 74 da MP 2.158/01 tributação dos lucros auferidos no exterior pela por meio por intermédio suas controladas coligadas no exterior

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

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

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

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

**O “lucro” em questão, antes de qualquer**

tributação no outro Estado (no caso, na Holanda), deverá ser adicionados na base de cálculo do IRPJ e da CSL (IN 213/02, art. 1o, §§ 1º e 7º)

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

(...)

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

pacta sunt servanda

a Holanda mantém ressalva aos Comentários à CMOCD, consignando que apenas admite a não aplicação de seus acordos de bitributação na hipótese de comprovada prática abusiva

“a aplicação de medidas internas tem de respeitar o princípio da proporcionalidade e não deverá ir além do necessário para impedir o abuso ou uso claramente não pretendido”

**A ressalva oposta pelos Países Baixos deixa clara a manutenção da posição assumida por aquele Estado antes da revisão dos Comentários à CMOCDE em 2003, de forma a não admitir qualquer exceção à regra da aplicação do Tratado internacional, salvo na hipótese de comprovado abuso**

pacta sunt servanda

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

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 em relação à legislação interna, quando esta não se harmoniza com tais disposições binacionais, como vem reafirmando o E. Superior Tribunal de Justiça:

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



Processo nº 16682.721067/2014-01  
Acórdão n.º 1402-002.411

S1-C4T2  
Fl. 1.330

---

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

(...)

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

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

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

*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*

(REsp nº 1325709/RJ, Primeira Turma, Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Publicação DJe de 20/05/2014 - destacamos)

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

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

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

art. 11<sup>8</sup> da Lei nº 13.202/15 estender à referida Contribuição Social as disposições dos Acordos e Convenções internacionais para se evitar a dupla tributação.

### **Braspetro Oil Company – BOC - Ilhas Cayman**

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

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

#### *Os lucros auferidos no exterior*

#### *do dia das demonstrações* *financeiras em que tenham sido apurados tais lucros* (destacamos)

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

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

Ilustrando, observe abaixo as tabelas com as conversões utilizadas:

---

<sup>8</sup> Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei no 5.844, de 23 de setembro de 1943.

**Procedimento da Autoridade Fiscal**

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

**Procedimento conforme IN SRF 213/02**

Ano	Resultado por ano (US\$)	taxa	Resultado por ano (R\$)	Resultado acumulado R\$
2000	(23.602.851,11)	1,9554	(46.153.015,06)	(89.889.496,19)
2001	(17.079.216,42)	2,3204	(39.630.613,79)	(129.520.109,98)
2002	(66.127.016,53)	3,5333	(233.646.587,51)	(363.166.697,48)
2003	(53.144.931,46)	2,8892	(153.546.335,97)	(516.713.033,46)
2004	1.524.817,59	2,6544	4.047.475,81	(512.665.557,64)
2005	(32.575.274,88)	2,3407	(76.248.945,91)	(588.914.503,56)
2008	61.729.536,15	2,3370	144.261.925,99	(482.887.411,19)
2009	89.919.336,63	1,7412	156.567.548,94	(326.319.862,25)
2010	97.463.870,34	1,6662	162.394.300,76	<b>(163.925.561,49)</b>

Como já largamente explicitado e analisado no presente voto, o art. 25 da Lei nº 9.249/95 elegeu como os percebidos pela coligada ou controlada no exterior e, por meio do art. 74 da MP nº 2158-35/01, seu momento de , sendo este a [especificamente, os ].

Na redação da Súmula CARF nº 94, para fins da determinação do momento da conversão cambial, igualmente manteve-se apenas a relevância jurídica

Observa-se que não foi instituída no sistema tributário nacional uma comunicação total e consolidada dos das empresas estrangeiras com a sócia nacional, mas apenas determinou-se a adição dos lucros daquelas à base tributável pelo Brasil ( , 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<sup>9</sup>, 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**

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

(...) (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<sup>10</sup>, adotando-se, inclusive, as moedas eleitas, sem

<sup>9</sup> 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.

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

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

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

Ainda que respaldada por razoável lógica, a conversão 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.

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

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

(...)

***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.*

(...)

*Isso se aplicaria tanto no caso de lucros quanto no caso de prejuízos, ambas espécies do gênero resultados no exterior*

(...)

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

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



---

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

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

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado.

Em que pesem os brilhantes argumentos do i. Conselheiro Relator, ousou discordar de suas conclusões quanto à tributação da parcela de lucros da Recorrente auferida

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<sup>12</sup>; (ii) no artigo 74, determinou-se que a disponibilização se dará antes e independentemente de qualquer

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<sup>14</sup>.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação quando se adota essa forma de incidência tributária. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Países Baixos<sup>15</sup>:

Ora, a parte desses dispositivos que diz que “  
” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “

”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

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

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

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

<sup>15</sup> Parágrafo 1 do Artigo 7 do Decreto nº 355, de 2 dezembro de 1991.

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

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

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

Corroborando o entendimento firmado até aqui, o i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.330, assevera que o “

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” – ) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado.

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

---

<sup>16</sup> Ver e.g., LANG, Michael. “ ”. Bulletin for International Fiscal Documentation Vol 57:2, pp. 5158 (2003).

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

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

Também não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “  
” 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:

---

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" ( ) 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<sup>18</sup>. 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<sup>19</sup>. 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)<sup>20</sup>. Veja-se:

---

<sup>18</sup> 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: “

”.

<sup>19</sup> 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.

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





Processo nº 16682.721067/2014-01  
Acórdão n.º 1402-002.411

S1-C4T2  
Fl. 1.346

---

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

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

---

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

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

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

Convém transcrever as conclusões de tal ato:

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

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

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

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

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

## **CONCLUSÃO**

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

(assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto