



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

Processo nº 10880.728246/2012-87
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.338 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2016
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente NACIONAL MINÉRIOS S/A - NAMISA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não configurada qualquer inovação no julgamento de 1º Piso e não tendo havido desobediência da Autoridade Fiscal em relação a atos administrativos, especialmente a IN (SRF) nº 213/2002, descabe falar-se em nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fim de determinação da base de cálculo do 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, regra aplicável inclusive aos casos em que os lucros tenham sido auferidos por controlada indireta situada em país diferente daquele com o qual o Brasil firmou tratado internacional. Lançamento procedente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Processo nº 10880.728246/2012-87
Acórdão n.º **1402-002.338**

S1-C4T2
Fl. 864

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 3ª Turma da DRJ/SP1 em sessão de 30 de setembro de 2013 (fls. 598/619)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve os lançamentos perpetrados pelo Fisco, em Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2008

CONTROLADA INDIRETA NO EXTERIOR. LUCRO OBTIDO NECESSIDADE DE OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO

Conforme previsto na Instrução Normativa SRF 213/2002, os lucros obtidos por intermédio de outra pessoa jurídica no exterior, na qual a controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, devem também ser oferecidos à tributação no Brasil.

TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONTROLADA INDIRETA SITUADA EM TERCEIRO PAÍS

Os lucros auferidos por controlada indireta situada em país diferente daquele com o qual o Brasil firmou tratado internacional não se sujeitam às regras desse tratado que excluem a competência tributária do Brasil, ainda que a controladora direta da sociedade que gerou os lucros esteja sediada no país com o qual se firmou o tratado. Além disso, 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.

LANÇAMENTO DECORRENTE CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

Por sua extensão e profundidade e pela precisão em relatar os fatos objeto da presente discussão, adoto o relatório da decisão recorrida, subdividindo-o em tópicos para melhor entendimento.

DA ACUSAÇÃO FISCAL (Termo de Verificação Fiscal – TVF – fls. 467/474)

“Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte acima identificado e, em razão de irregularidade apurada, foram lavrados 2 (dois) Autos de Infração, com ciência dada em 13/07/2012.

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

2. Por meio dos Autos, foram constituídos os créditos tributários do Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ, no valor de R\$174.128.937,95 e da Contribuição Social s/Lucro Líquido CSLL, na quantia de R\$62.704.424,27. Totalizaram, portanto, tais lançamentos, **a importância de R\$236.833.362,22**, aí incluídos os valores dos tributos, das multas de ofício e dos juros de mora (estes calculados até 29/06/2012). Os enquadramentos legais utilizados para fundamentar as autuações encontram-se nos respectivos autos de infração.

3. A fiscalização apresenta por meio do “Termo de Verificação Fiscal” (TVF), resumidamente, o seguinte.

3.1. A empresa apresentou documentação informando que a NACIONAL MINÉRIOS S.A. possui as seguintes participações em empresas no exterior, in verbis:

I- Direta:

a) 100% na empresa Inversiones CSN Espanha SL, adquirida em 16/04/2008 e sediada em Madri, no valor de R\$459.296.063,58 (2008);

O objeto social da sociedade é:

a) a prestação de serviços de todo tipo, técnicos, jurídicos ou econômicos tanto diretamente, quanto indiretamente, através da colaboração dos profissionais correspondentes em sociedades comerciais, empresas individuais ou pessoas físicas, assim como a representação e promoção de tais sociedades, empresas ou pessoas, tudo isto conforme a Lei;

b) a compra e venda de sociedades comerciais ou empresas individuais, assim como seus bens, imóveis e bens semoventes, a mediação de qualquer tipo nas mencionadas operações, assim como a intervenção em operações de transferências de tecnologia, sempre de acordo com a Lei;

c) a gestão e administração de valores representativos dos fundos próprios de entidades não estabelecidas em território espanhol mediante a correspondente organização de meios materiais e pessoais;

II- Indireta:

a) 100% da empresa Namisa Europe Ltd., anteriormente denominada NMSA Madeira Ltd, adquirida em 06/05/2008 e sediada na Zona Franca de Madeira, subsidiária da empresa Inversiones CSN Espanha SL.

O objeto social da sociedade é:

a) Comercialização (importação e exportação) de minérios e produtos siderúrgicos e relacionados. A sociedade poderá ainda subscrever, adquirir, alienar e onerar participações noutras sociedades, mesmo quando reguladas por leis especiais, ainda que os objetos dessas sociedades não tenham qualquer relação, direta ou indireta com o seu.

3.2. Tendo em vista que a empresa estrangeira controlada diretamente pela Fiscalizada, Inversiones CSN Espanha SL, possui participação acionária em outra empresa no exterior, cabe aqui expor o que reza o artigo 243, § 2º da Lei nº 6.404/76:

“artigo, 243

§2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.”

3.3. Para todos os efeitos, a legislação societária brasileira não estabelece distinções entre o controle direto e o indireto. Tampouco estabelece a prevalência de uma dessas espécies de controle sobre a outra. De outra forma, aquele que detém, diretamente ou através de outras controladas, a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores é o controlador da sociedade. A legislação societária torna manifesta a primazia do poder de controle sobre a própria propriedade, porquanto o detentor do controle acionário fixa em assembléia as diretrizes a serem seguidas na atividade empresarial.

3.4. O contribuinte, em resposta ao item 13, da Intimação 001 realizada em 31/01/2011, esclarece que a empresa Inversiones CSN Espanha SL, no ano-calendário de 2007 não teve qualquer operação e no ano-calendário de 2008 não apurou imposto de renda a pagar no seu país de origem, não havendo qualquer compensação de valor na apuração do Imposto de Renda a pagar pela NACIONAL MINÉRIOS SA. no Brasil.

3.5. Portanto, ressaltamos que não foi recolhido imposto no exterior para ser compensado com o imposto devido no Brasil;

Da Convenção Brasil-Espanha para Evitar a Dupla Tributação e da Interposição de Sociedade com Finalidade Elisiva

3.6. Em razão da controlada Inversiones CSN Espanha SL ter sua sede social localizada na Espanha, país com o qual possui tratado

para evitar a dupla tributação, vamos aqui tecer algumas considerações a respeito do tema;

3.7. O fenômeno da bitributação internacional, caracteriza-se pela imposição de tributos semelhantes em dois ou mais Estados, sobre um mesmo contribuinte, a respeito de um mesmo fato gerador e em períodos idênticos, que não poderiam passar despercebidos no mundo jurídico, havendo suscitado inúmeros estudos que o situam como o ponto principal do direito tributário internacional, fazendo-o objeto de uma rede de tratados, os TDT (tratados de dupla tributação);

3.8. A globalização da economia, com o crescimento acelerado do comércio internacional, veio acarretar o incremento das possibilidades de múltipla incidência de tributação. Fez-se então necessário apresentar proposições que facultem evitar essa incidência danosa ao comércio internacional e ao fluxo de capitais entre os diversos países, ao mesmo tempo que, evitem prejudicar os interesses arrecadatários de cada um deles;

3.9. É preciso deixar bem claro que as convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, como o próprio nome indica, não são tratados internacionais destinados a garantir a manutenção de impostos em nível ínfimo ou mesmo a isenção dos mesmos, mas, sim a evitar a dupla tributação jurídica dos lucros auferidos no exterior;

3.10. A Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital celebrado entre o Brasil e Espanha, como todo tratado internacional, deve ser interpretada de boa fé e à luz do respectivo objeto e fim, descartando-se interpretações que conduzam a resultados manifestamente absurdos ou despropositados (seja fuga tributária, seja dupla tributação).

(...)

Dos Lucros Não Disponibilizados Pelas Empresas Afiliadas No Exterior

3.11. Relembremos o que reza o caput do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, que dispôs 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,..." Deste modo, é inegável a conclusão de que o IRPJ e a CSLL alcançam os lucros auferidos por controladas no exterior (na proporção das participações da controladora em suas controladas, conforme o disposto no art. 25, § 2º, II, da Lei nº 9.249/95). O legislador se valeu do conceito de sociedade controlada, previsto na legislação comercial (trata-se do já discutido art. 243, § 2º, da Lei nº

6.404/76), para determinar a abrangência dos lucros do exterior a serem computados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora residente no Brasil.

3.12. Ora, no caput do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 não há qualquer prescrição limitativa quanto à inclusão, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora nacional, dos lucros auferidos apenas por suas controladas estrangeiras diretas. Destarte, os lucros auferidos por todas as suas controladas no exterior – sejam elas diretas ou indiretas – estão sujeitos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, na medida das participações da controladora nessas controladas.

3.13. Examinando os documentos fornecidos pelo contribuinte verificamos que não foi oferecido lucro à tributação, conforme se pode apurar às linhas 05, das Fichas 009 (IRPJ) e 17 (CSLL), da DIPJ/AC 2008.

3.14. Analisando os documentos fornecidos pelo contribuinte verificamos que todo o lucro auferido no exterior referente a Namisa Europe Ltd. (Controlada Indireta) ainda não foi oferecido à tributação e o seu valor efetivo demonstraremos a seguir:

3.15. Abaixo apresentamos os resultados da controlada indireta Namisa Europe Ltda, no período de 2008, conforme a Tradução juramentada do Relatório de Auditoria do Balanço Anual Consolidado da Inversiones CSN Espanha, S.L.U. e Sociedades Dependentes, elaborado pela empresa Fábregas Mercadé (Demonstrações Financeiras Consolidadas, pág. 7 e 27);

Ano	Resultado atribuível à sociedade dominante (e \$)
2008	157.008.891,00

3.16. Assim, no exercício encerrado em 31/12/2008, a controlada indireta Namisa Europe Ltd., Auferiu lucro no valor de:

Ano 2008 Saldo € 157.008.891,00 x 3,23815 (taxa de câmbio em 31/12/2008) Saldo R\$ 508.418.340,39

3.17. Portanto, o valor que deveria ter sido disponibilizado pela empresa fiscalizada, no exterior, no ano-calendário de 2008, era de **R\$ 508.418.340,39**, como não foi oferecido lucro à tributação, este valor será objeto de lançamento tributário”. (destaques constam do original).

DA IMPUGNAÇÃO (fls. 505/535)

Contrapondo-se ao trabalho fiscal, a autuada interpôs impugnação, assim resumida, conforme relatado pela decisão recorrida:

“A IMPUGNANTE foi cientificada da lavratura dos autos de infração em causa, que tem por objeto a exigência de IRPJ e de CSLL sobre lucros apurados no ano de 2008 pela empresa Namisa Europe Ltd. (“NAMISA EUROPE”), antiga NMSA Madeira Ltd., situada em Portugal, Ilha da Madeira, na qual tem participação indireta por meio de sua controlada Namisa International Minérios SL (“NAMISA INTERNATIONAL”), antiga INVERSIONES CSN ESPANHA SL, com sede em Madri, Espanha.

O fundamento exclusivo utilizado pelo auto de infração para a tributação dos lucros de controlada indireta, desconsiderando por completo a controlada direta (NAMISA INTERNATIONAL) consistiu na singela alegação de que o artigo 243, § 29 da Lei nº 6.404/76 considera controladas as sociedades controladas direta ou indiretamente, pelo que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/01 também deve ser aplicado aos lucros das controladas indiretas.

Impossibilidade de Tributação dos Lucros da Controlada Indireta

No entendimento do auto de infração, os lucros apurados em 2008 pela controlada indireta Namisa Europe deveriam ser diretamente adicionados ao lucro real da Impugnante. Porém, as premissas em que este entendimento assenta são absolutamente equivocadas.

Afirmar que o conceito de sociedade controlada, adotado pela Lei nº 6.404/76, abrange não só as controladas diretas, mas também as indiretas é exato, porém, daí concluir que o artigo 74 da MP ns 2.158-35/01 impõe a adição dos lucros das controladas indiretas ao lucro líquido da controladora brasileira vai uma enorme distância.

Antes de mais nada, a expressão “controlada” utilizada no art. 74 não pode ser interpretada de modo desgarrado, pois ela se encontra sistematicamente relacionada na mesma proposição normativa com o conceito de “lucro disponibilizado”.

Lucro disponível é, por definição, aquele que a lei permite à controlada disponibilizar à controladora brasileira, caso esta, no exercício do seu poder de controle, delibere pela sua disponibilização.

Somente em relação a estes lucros se aplica a lógica do regime adotado pela lei brasileira, que tributa imediatamente junto dos sócios os lucros que estes poderiam auferir se tivesse sido deliberada a sua distribuição.

Não poderão ser tributados nas mãos dos sócios lucros de terceiros que, devido às circunstâncias do caso concreto, poderão ser insuscetíveis de disponibilização, como sucede com os lucros de controladas indiretas, principalmente se forem absorvidos por perdas de sociedades intermédias situadas em degraus ascendentes da cadeia de controle e outras circunstâncias.

O próprio § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 dispõe que, os lucros auferidos por controladas no exterior serão apurados segundo as normas brasileiras e adicionados na proporção de sua participação acionária. O controlador no Brasil apenas detém participação societária na controlada direta, portanto, apenas os lucros desta é que podem ser adicionados no cômputo da apuração do imposto de renda na proporção de sua participação acionária.

Prevê, ainda, a Instrução Normativa nº 213/02, que regulamenta a sistemática de tributação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e do art. 25 da Lei nº 9.249/95, cujo § 6º do art. 1º dispõe que "os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil".

Logo, os lucros das controladas indiretas não podem ser adicionados ao lucro da sociedade brasileira; antes devem ser consolidados gradativamente, por níveis ou degraus da cadeia vertical, em cada um dos quais serão considerados como componentes do lucro de cada controladora intermédia, a ser apurado de "forma individualizada".

Acresce que a tributação no Brasil de lucros de uma controlada indireta no exterior per saltum da primeira controlada representa verdadeira ofensa ao art. 43 do Código Tributário Nacional, na medida em que se está tributando o patrimônio da controladora, tomando-se por base renda alheia.

Como se viu, o auto de infração contraria o previsto na IN nº 213/02, o qual a fiscalização está vinculada. A observância dos órgãos de lançamento às determinações constantes das instruções normativas é uma exigência que decorre dos princípios constitucionais, que não podem jamais ser ignorados.

Em primeiro lugar estão os princípios da proteção da confiança e da boa-fé e, em segundo lugar está o princípio hierárquico da Administração Pública.

Da intributabilidade dos lucros da Namisa Europe e da Namisa Internacional em face do artigo 7º do Tratado com a Espanha

No presente caso, os lucros passíveis de distribuição ao Brasil, da controlada direta Namisa Internacional, nunca poderiam ser objeto de tributação em razão da expressa vedação contida na Convenção para prevenir a Dupla Tributação, celebrada entre o Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975/76.

Ressalta-se que, a prevalência dos tratados contra a dupla tributação tem sido reiteradamente respeitada, sem exceção ou ressalva pelo CARF que apenas tem registrado divergência no que concerne à qualificação do artigo 74 da MP nº 2158-35/01 face às normas convencionais, notadamente se tal disposição tem por objeto a

tributação de um lucro (como se entende correto) ou se, ao invés, tem por objeto a tributação de um dividendo, embora ficto.

A Impugnante entende que o que o artigo 74 da MP nº 2.158/01 tributa é o lucro propriamente dito da empresa estrangeira, pelo que se aplica o Artigo 7º do Tratado que consagra uma regra de competência exclusiva do país de domicílio da sociedade controlada, com a conseqüente exclusão de competência do país de domicílio da investidora (Brasil).

Ainda que a qualificação fosse no sentido de um dividendo ficto, deveria ser aplicado o artigo 10 do Tratado que consagra uma regra de competência cumulativa do país de domicílio da controlada e do país de domicílio da controladora (Brasil), regra essa que comporta limitações em certos tratados. Estas limitações existem no tratado celebrado com a Espanha que expressamente veda a tributação pelo Brasil mesmo dos chamados "dividendos fictos".

Assim, no caso específico da Espanha, a tributação pelo Brasil dos lucros da sociedade controlada é sempre juridicamente impossível, seja qual for a qualificação que se atribua ao objeto de tributação do artigo 74 da MP nº 2.158-34/01 – lucro ou dividendo (ficto). Não há terceira alternativa!

O mero fato de a legislação brasileira (§ 7º do artigo 1º da IN nº 213/02) dispor que os lucros tributáveis são aqueles apurados antes do pagamento do imposto estrangeiro, ou seja, um valor superior ao dos próprios lucros que seriam passíveis de distribuição, demonstra que o que se está tributando jamais poderia ser qualificado como um dividendo.

A Impugnante analisa detalhadamente o previsto no artigo 7º do referido Tratado, para suportar a sua conclusão de que o Brasil não pode tributar os lucros auferidos na Espanha pela Controlada, pois só pode tributar estabelecimento permanente no exterior (filial) e não entidade com personalidade jurídica própria existente no outro Estado.

O artigo 7º dos Tratados celebrados pelo Brasil impossibilita a tributação, no Brasil, dos lucros apurados por sociedades controladas e coligadas no exterior, sendo inclusive o entendimento exarado em decisões, não só, do CARF como também das próprias Delegacias de Julgamento da Receita Federal.

Mesmo que o art. 74 da MP nº 2.158-35/01 viesse a ser qualificado, face aos tratados contra a dupla tributação, como norma tendo por objeto a tributação de um dividendo ficto, ainda assim o referido artigo não poderia ser aplicado em relação aos "dividendos fictos" da empresa domiciliada na Espanha, tendo em vista que o Tratado Brasil-Espanha obriga o Brasil a isentar de tributação os dividendos disponibilizados pelas empresas investidas domiciliadas no referido país.

Com já comentado, a regra atributiva de competência cumulativa aos Estados de domicílio da sociedade investidora e da sociedade

investida em matéria de dividendos (Artigo 10) sofre uma importante limitação no Tratado com a Espanha, consagrada no Artigo 23.

Conquanto o nº 2 do Artigo 10 do Tratado com a Espanha estabeleça a possibilidade de tributação dos dividendos pelo país de residência do sócio (p.ex. Brasil), o seu Artigo 23, nº 2, ao tratar dos métodos para prevenir a dupla tributação, estabelece que os dividendos distribuídos pelas sociedades espanholas deverão ser isentos de tributação no Brasil.

A aplicação desse regime é confirmada pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 45, de 4 de fevereiro de 1976, destinada a expedir métodos de aplicação do Tratado Brasil-Espanha, que afirma categoricamente:

"IX – Os dividendos que trata o art. 23, parágrafo 4, da Convenção, recebidos por residente ou domiciliado no Brasil, não estão sujeitos a imposto."

Com efeito, as convenções contra a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e fortuna aplicam-se, em princípio, aos tributos que revestem aquela natureza substancial, independentemente da sua denominação (nomen iuris), da pessoa de direito público que é seu titular ou do método adotado para a sua cobrança.

De harmonia com a Constituição brasileira a expressão "contribuição" visa apenas designar realidades que, embora tenham a natureza substancial de impostos, como é o caso da CSLL, são instituídas com uma finalidade específica, sendo as suas receitas vinculadas a essa finalidade.

Referida contribuição social guarda contornos característicos que conduzem à conclusão lógica, à luz do Código Tributário Nacional (CTN), de que sua natureza é idêntica à do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Assim, também em relação à CSLL, jamais os lucros da Namisa Internacional poderiam ser objeto de tributação no Brasil.

Postas as considerações acima, não poderia o auto de infração ter deixado em momento algum de observar as disposições do Tratado com a Espanha, posto que isto configura a quebra de um compromisso assumido perante a comunidade internacional.

Com efeito, como visto, nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 e da IN/SRF nº 213/02, somente poderia ser potencialmente tributados no Brasil os lucros da controlada direta, e nunca os das empresas em que esta participa em terceiros países {controlada indireta}, como ilegitimamente pretendeu a fiscalização.

O resultado almejado pelo auto de infração somente seria atingido se a fiscalização desconsiderasse, nos termos da lei e do tratado, a personalidade jurídica da controlada direta no exterior, para assim tornar-se sócio direto da controlada indireta NAMISA EUROPE.

Ocorre que a desconsideração da personalidade jurídica é instituto consagrado no art. 50 do Código Civil, que tem como pressupostos para sua aplicação o desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

(...)

Ora, no presente caso, o auto de infração nem ousou desconsiderar a controlada direta (NAMISA INTERNATIONAL) com sede em Madri, Espanha. Simplesmente ignorou, sem uma única palavra ou fundamento, a existência jurídica da referida empresa, o que representa uma completa violação não só da legislação tributária (MP nº 2.158-35/01 e IN/SRF nº 213/02), como também do próprio artigo 50 do Código Civil.

E a razão pela qual o auto de infração não ousou proceder à desconsideração neste caso é que não se verificam quaisquer dos pressupostos para a desconsideração da NAMISA INTERNATIONAL, já que esta é entidade existente segundo as leis da Espanha, exercendo atividades de holding, nos termos precisos do que estabelece o seu Estatuto Social, não sendo possível, assim, alegar-se qualquer desvio de finalidade.

Ainda que fossem abstraídas todas as considerações precedentes que, como visto, inegavelmente determinarão o integral cancelamento dos autos de infração, ainda assim a autuação deveria ser julgada improcedente, eis que a IMPUGNANTE não possui disponibilidade jurídica ou econômica sobre os lucros da controlada indireta no exterior, conforme exige o art. 43 do CTN". (os sublinhados são do original).

DA DECISÃO RECORRIDA (fls. 607/619)

Analisando o litígio, a 3ª Turma da DRJ/SP1 negou provimento à impugnação e manteve os lançamentos, em decisão assim assentada:

“Impossibilidade de Tributação dos Lucros da Controlada Indireta

A Impugnante se insurge contra o procedimento adotado pela fiscalização de adicionar o lucro apurado em 2008 da controlada indireta Namisa Europe diretamente ao seu lucro, para efeito de tributação.

Alega que, ao contrário do entendimento da fiscalização, o lucro da controlada indireta deveria ser consolidado no resultado da controlada direta e, aí, sim, se fosse o caso, tributado, conforme previsto na IN nº 213/02, que regulamenta o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 e do artigo 25 da Lei nº 9.249/95.

Contudo, os argumentos da Impugnante são infundados. Não há violação a legislação. Cabe ressaltar que mesmo que fosse considerada a consolidação do resultado no balanço da controlada direta Inversiones CSN Espanha SL o resultado seria praticamente o mesmo, pois, esta empresa (holding) não teve praticamente nenhuma operação que redundasse em receitas e despesas no ano-calendário de 2008, conforme

balanço anexado ao processo. O resultado obtido é praticamente o resultado (lucro) apurado pela sua controlada.

Entrando no mérito da questão, consolidação, o inciso I do artigo 16 da Lei nº 9.430, de 1996, determina que os resultados sejam considerados de forma individualizada.

(...)

O significado da norma é que os lucros gerados no exterior devem ser tributados de forma individualizada por filial, sucursal, controlada ou coligada. Tanto é assim que o artigo da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, correspondente, traduz a norma do inciso I do artigo 16 da Lei nº 9.430, de 1996, nos seguintes termos:

(...)

Note-se que a norma determina o cômputo no lucro real e na base de cálculo da CSLL de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas num mesmo país.

A ressalva diz respeito à compensação de prejuízos conforme regulado no § 5º do artigo 4º da mesma Instrução Normativa. De acordo com esse preceito, admite-se, a consolidação de resultados das filiais e sucursais localizados dentro de um mesmo país e a compensação recíproca de lucros e prejuízos, desde que a matriz no Brasil indique como líder um desses estabelecimentos.

Portanto, nem mesmo os lucros auferidos por filiais e sucursais situadas em diferentes países podem ser objeto de consolidação e compensação recíproca com prejuízos. Logo, se até os lucros gerados pelas filiais e sucursais, que são juridicamente mais próximas e mais dependentes da pessoa jurídica tributável no Brasil, devem ser tributados de forma individualizada, ainda com mais razão devem ser tratados os lucros gerados por controladas indiretas localizadas em países distintos.

A clareza e a abrangência do § 5º do artigo 1º da Instrução Normativa nº 213, de 2002, são suficientes para demonstrar que a Impugnante não tem razão ao alegar que o procedimento fiscal contraria o disposto no § 6º do artigo 1º desse mesmo ato normativo.

(...)

A Impugnante pretende que os lucros das controladas indiretas somente possam ser tributados depois de consolidados na controlada direta e que eventuais lucros das controladas indiretas sejam apurados de maneira integrada com a da sua controladora antes de serem oferecidos à tributação no Brasil, o que implicaria, entre outras consequências, a compensação entre si de lucros e prejuízos e a incidência do IRPJ e da CSLL apenas sobre o saldo positivo, caso fosse apurado.

Esta pretensão é infundada e decorre de uma interpretação equivocada da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002. A falha na argumentação da Impugnante reside na forma isolada de interpretação e na extensão indevida do significado da expressão “consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada”, empregados no § 6º do artigo 1º do ato normativo em questão.

Se a consolidação a que se refere esse § 6º tivesse o significado que lhe pretende atribuir a Impugnante, a Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, entraria em conflito com a Lei nº 9.430, de 1996, visto que o inciso I do seu artigo 16 taxativamente determina que os lucros de filiais, sucursais, controladas e coligadas sejam considerados de forma individualizada.

Além disso, haveria ainda contradição com o parágrafo imediatamente anterior do mesmo artigo 1º da mesma Instrução Normativa. Esse § 5º, conforme já salientado na presente discussão, determina, de conformidade com o disposto na Lei nº 9.430, de 1996, que, para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa.

Portanto, fica evidente que o princípio adotado pelo legislador é que deve ser tratado como entidade distinta e autônoma, para efeito de tributação, cada estabelecimento ou pessoa jurídica situada no exterior e pertencente total ou parcialmente à pessoa jurídica residente no Brasil, desde que esta detenha o seu controle ou propriedade (controladas, filiais e sucursais), ou ainda sobre ele tenha influência significativa (coligadas), ainda que indiretamente, por meio de outras pessoas jurídicas, sem importar qual a natureza do vínculo jurídico que une essas entidades à empresa no Brasil.

Já foi demonstrado que, quando o legislador emprega o termo controladas ele faz referência tanto às diretas quanto às indiretas, a não ser que expressamente diga o contrário. Uma instrução normativa, nesse aspecto, não podia inovar, permitindo que os lucros de controladas indiretas, até mesmo situadas em países diferentes, fossem apurados de forma integrada, com desrespeito a uma determinação legal categórica.

Apenas faculta a integração dos resultados de filiais e sucursais, num ato de liberalidade para com o contribuinte, mas que é bem delimitado e que se compreende porque as unidades de uma pessoa jurídica dessa natureza situados num mesmo espaço geopolítico podem ser considerados como desdobramentos de um único estabelecimento. A Impugnante, porém, pretende estender essa liberalidade a limites inaceitáveis. Não se vislumbra nenhum fundamento em conferir às

controladas indiretas uma prerrogativa que não desfrutam nem mesmo as filiais ou sucursais situadas em países distintos.

Não se pode admitir nenhuma interpretação do disposto no § 6º do artigo 1º em causa que não seja compatível com as outras normas da própria Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, nem também com outras de hierarquia superior. O sentido atribuível à consolidação nele referida que preenche tal requisito é o único que se considera correto. Os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas de outra sociedade no exterior de que a pessoa jurídica residente no Brasil tem controle direto devem ser igualmente computados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e não apenas os auferidos pela controlada direta.

Nesse sentido, o termo consolidação significa demonstrar no balanço os resultados auferidos por outras sociedades ou entidades de que participa a pessoa jurídica tributável no Brasil, ainda que essa participação seja indireta.

A consolidação em comento significa trazer à tona, dar a conhecer, mas não implica nenhuma regra a respeito do tratamento tributário que se deve dar a esses lucros, pois esse aspecto já se acha determinado no artigo 16 da Lei nº 9.430, de 1996, e no próprio § 5º do artigo 1º da Instrução Normativa nº 213, de 2002.

Portanto, não são aceitos os argumentos da impugnante discutidos neste tópico.

Da intributabilidade dos lucros da Namisa Europe e da Namisa Internacional em face do artigo 7º do Tratado com a Espanha

*Quanto ao tratado com a Espanha, a fiscalização considerou, como está explícito no título do assunto tratado no Termo de Verificação **Da Convenção Brasil-Espanha para Evitar a Dupla Tributação e da Interposição de Sociedade com Finalidade Elisiva** que houve a interposição da sociedade “Inversiones CSN Espanha SL” com a finalidade de se aproveitar o referido tratado, com relação ao lucro apurado pela “Namisa Europe Ltd”, sediada na Zona Franca de Madeira.*

Embora se possa dizer que a Impugnante, mediante atuação de sua subsidiária integral “Inversiones CSN Espanha SL” não esteja cometendo ilegalidade em seu sentido estrito, a pessoa jurídica espanhola criada indica que somente tem o objetivo de servir de anteparo da tributação da empresa “Namisa Europe Ltd”, sediada na Zona Franca de Madeira, atuação que não a legitima perante o ordenamento jurídico.

O direito de se auto-organizar e de usar todas as formas legais para buscar a menor tributação possível são argumentos candentes dos defensores da total liberdade dos contribuintes em planejar sua vida fiscal.

Todavia, a discussão da licitude da elisão fiscal deve ser balizada pelos demais valores que permeiam o ordenamento jurídico,

segundo lição do professor Marco Aurélio Greco, in Planejamento Tributário, 2008, Dialética, p. 194:

(...)

Assim, não se trata de desconsideração da personalidade jurídica da subsidiária integral na Espanha, mas na inoponibilidade dos efeitos da sua constituição com relação aos resultados apurados pela sua controlada na Zona Franca de Madeira.

Independentemente do já comentado, cabe destacar, que mesmo que não fosse dado este entendimento, houve a emissão da Solução de Consulta Interna nº 18 – Cosit, de 8 de agosto de 2013, que trata dos Lucros Auferidos por Empresas Coligadas o Controladas Domiciliadas no Exterior, que assim se manifestou, in verbis:

(...)

Ressalto que, especificamente no caso dos Julgadores Administrativos de 1º Instância, há a obrigação de observar as normas legais, regulamentares e atos normativos conforme prescrito no artigo 7º, inciso V, da Portaria MF 341/2011, c/c art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112/1990.

Logo, deve ser mantido o entendimento da fiscalização, quanto a não aplicação do tratado com a Espanha, corroborado com o entendimento dado pela solução de consulta acima reproduzida.

*Com referência ao **Auto Reflexo**, o decidido no mérito do IRPJ repercute na tributação reflexa.*

*Diante do exposto, voto no sentido de julgar a **IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE** e o **CRÉDITO TRIBUTÁRIO MANTIDO**”.*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 15/10/2013 (fls. 622/623), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 11/11/2013 (fls. 624/661), no qual, basicamente, repisa os argumentos expendidos na impugnação, contrapõe-se à decisão recorrida e, adicionalmente pontua (destaques no original):

- a) que, “a lei brasileira, por óbvio, apenas permite a distribuição de lucros de uma sociedade a quem for sócio (Código Civil, art. 997, VIII, e art. 1007), sendo nula qualquer deliberação que tenha como destinatários terceiros, inclusive os sócios de sócios”;
- b) que, “daí que o controlador (RECORRENTE) apenas pode perceber lucros disponibilizados por sua controladora direta (NAMISA INTERNATIONAL), mas já não percebe quaisquer lucros de entidade nas quais apenas participe (NAMISA EUROPE), por intermédio dela (NAMISA INTERNATIONAL). Em

relação a tais lucros o sócio controlador tem, quando muito, mera expectativa, mas nenhum direito”;

- c) *que, “os lucros auferidos por controladas no exterior serão apurados segundo as normas brasileiras e adicionados na proporção de sua participação acionária. O controlador no Brasil apenas detém participação societária na controlada direta, portanto, apenas os lucros desta é que podem ser adicionados no cômputo da apuração do imposto de renda na proporção de sua participação acionária”;*
- d) *que, “os lucros das controladas indiretas não podem ser adicionados per saltum ao lucro da sociedade brasileiras; antes devem ser consolidados gradativamente, por níveis ou degraus da cadeia vertical, em cada um dos quais serão considerados como componentes do lucro de cada controladora intermédia, a ser apurado de “forma individualizada”. E assim sucessivamente na cadeia ascendente, até que a consolidação opere no nível da primeira controlada direta estrangeira, quando então o lucro (ou prejuízo) próprio desta será adicionado ao da controladora brasileiras, como determina o art. 74 da MP nº 2.158-35”;*
- e) *que, “tal consolidação vertical se faz em reconhecimento, no plano fiscal, de que **no direito brasileiro não há uma participação direta da controladora no Brasil nos resultados de controlada indireta**”;*
- f) *que, “o v. acórdão confundiu a impossibilidade de **consolidação vertical** com vedação à chamada **consolidação horizontal** de que trata o § 5º do art. 1º da IN nº 213/02”;*
- g) *que, “a IN nº 213/02 não contém qualquer dispositivo que permita adotar a interpretação defendida pelo auto de infração e reproduzida no acórdão recorrido, nem contém mecanismos que viabilize o cálculo dos “lucros indiretos”;*
- h) *que, “a própria decisão recorrida afirma que (...) há necessidade de observar as normas legais, regulamentares e atos administrativos”, mas, “embora tenha reconhecido isso com relação à Solução de Consulta Interna nº 18 – Cosit, o v. acórdão não respeita tais disposições no que concerne à IN RFB nº 213/2002”;*
- i) *que, “assim como o órgão de lançamento e o julgador de 1ª instância, no caso concreto, não obedeceram às determinações da IN nº 213/02, já que foi determinada a tributação direta no Brasil de resultados apurados por empresa no exterior em que há apenas controle indireto, deve a r. decisão recorrida ser reformada, a fim de que seja decretada a nulidade material absoluta das exigências fiscais”;*
- j) *que, “a decisão recorrida, como tentativa de justificar a inexplicável desconsideração da empresa espanhola, e assim, do tratado contra dupla tributação celebrado entre Brasil e Espanha, afirmou que a não aplicação do tratado decorreria do suposto fato de a RECORRENTE ter usado de interposta pessoa para benefício exclusivo do tratado”;*
- k) *que, “trata-se de argumento inovador do acórdão da DRJ/SP, o qual não consta em nenhum momento do Termo de Verificação”;*

-
- l) que, “a desconsideração da personalidade jurídica é instituto consagrado no art. 50 do Código Civil, que tem como pressupostos para sua aplicação o desvio de finalidade ou confusão patrimonial”;
- m) que, “o auto de infração não poderia ter simplesmente ignorado, sem qualquer justificativa, a existência jurídica da controlada direta NAMISA INTERNATIONAL, sendo absolutamente nulo o procedimento que adotou”;
- n) que, “os lucros da NAMISA INTERNATIONAL jamais poderiam ser tributados no Brasil em face do artigo 7º do Tratado com a Espanha”;
- o) que, “no caso específico da Espanha, a tributação pelo Brasil dos lucros da sociedade controlada é sempre juridicamente impossível, seja qual for a qualificação que se atribua ao objeto de tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 – lucro ou dividendo (ficto), **não havendo terceira alternativa**”;
- p) que, “ao burlar o Tratado com a Espanha, o auto de infração também sujeitou à tributação da CSLL lucros que também não submeteriam a tal contribuição, já que o Tratado igualmente se aplica à referida contribuição”;
- q) que, “parte-se do pressuposto que um Estado, ao celebrar um tratado, irá cumprir suas disposições com lisura (...), sem realizar qualquer manobra para burlar o acordo, tendo em vista o princípio da boa-fé”, e que, “foi justamente isso que pretendeu o Fisco Brasileiro ao formular a Solução de Consulta Interna nº 18 – COSIT, como fito de traçar manobras para o descumprimento dos tratados contra dupla tributação”;
- r) que, “o argumento da Solução de Consulta COSIT, no qual se fundamentou o v. acórdão recorrido, de que não se aplica o tratado porque o sujeito passivo no Brasil é a RECORRENTE é um puro sofisma”;
- s) que, “a RECORRENTE não adquiriu a disponibilidade econômica, nem jurídica, dos lucros da controlada no exterior, uma vez que nenhum valor foi por ela efetivamente recebido (...) Portanto, não se verificou o fato gerador do IRPJ, conforme previsto no art. 43 do CTN”;
- t) que, “nem se alegue que o parágrafo 2º do art. 43 do CTN, incluído por meio da LC nº 104/01, teria introduzido permissão para que lei ordinária criasse fato gerador do imposto de renda diferente daquele disposto no caput e nos incisos do referido artigo do CTN”;
- u) que, “antes ou depois da inclusão do parágrafo 2º no art. 43 do CTN, não pode a RECORRENTE sofrer tributação no Brasil sobre lucros em relação aos quais não possui qualquer disponibilidade, seja jurídica, seja econômica”.

E encerra, requerendo o provimento de seu recurso voluntário e reforma da decisão recorrida.

DAS CONTRARRAZÕES DA PGFN

A PGFN compareceu aos autos opondo contrarrazões aos argumentos expendidos pela recorrente e sustentando o procedimento fiscal (fls. 711/746); da manifestação da Procuradoria da Fazenda, destacam-se os seguintes excertos:

*“De início, importante salientar que a redação do dispositivo não fez qualquer limitação quanto ao conceito de pessoa jurídica controlada, tendo utilizado apenas a expressão **“controlada ou coligada no exterior”**. Diante disso, ficaria ao intérprete a incumbência de definir o alcance exato da norma.*

O primeiro aspecto que precisa ser esclarecido é que, em regra, não cabe à legislação tributária estabelecer o conceito de sociedade empresária ou de entidades controladas ou coligadas. Com efeito, as normas tributárias se direcionam para definir os efeitos tributários das mais diversas relações jurídicas e atos praticados. Por seu turno, o conceito dos institutos típicos de outros ramos do direito fica por contas das legislações específicas. Implica dizer que, para encontrar o conceito de sociedade controlada ou coligada, a atenção deve voltar-se, inicialmente, às normas de direito societário.

Essa foi a linha seguida pela autoridade fiscal, que utilizou o conceito trazido pelo § 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 19761 – Lei das Sociedades Anônimas. Neste dispositivo legal, verifica-se que a expressão “controlada” abrange tanto a noção de domínio direto quanto indireto.

(...)

*Partindo dessas premissas, resta evidente que a norma inserida no **art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001**, deve ser aplicada tanto às controladas diretas quanto às controladas indiretas.*

(...)

*Por outro lado, precisa ser esclarecido que o **art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001**, constitui apenas uma técnica de tributação. Significa dizer que o propósito dessa norma CFC não é desconsiderar a personalidade jurídica da controlada ou coligada situada no exterior, mas apenas incluir na apuração do tributo devido pela empresa residente no Brasil os resultados obtidos por intermédio da subsidiária estrangeira.*

(...)

Implica dizer que, no momento em que for apurado o lucro no exterior, ele será oferecido à tributação no Brasil – na proporção da participação da empresa brasileira em suas controladas e coligadas estrangeiras.

*Assim, perde força a argumentação da contribuinte no sentido de que os lucros auferidos por intermédio da controlada indireta (NAMISA EUROPE) ainda não teriam sido disponibilizados para a controlada direta situada na Espanha – NAMISA INTERNATIONAL MINERIOS S.L. – e, por isso, não poderiam ser tributados na controladora brasileira (NACIONAL MINERIOS S.A.). Com efeito, para fins do disposto no **art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001**, basta a apuração do resultado*

no balanço da controlada – seja ela direta ou indireta – para que se considerem disponibilizados os lucros para a controladora residente no Brasil.

(...)

A DRJ/SP1 explicitou o fato do GRUPO NAMISA ter utilizado a controlada NAMISA INTERNATIONAL MINERIOS S.L., sediada na Espanha, como um artifício para o aproveitamento indevido das disposições previstas no Tratado Brasil-Espanha para evitar a dupla tributação da renda. Por sua vez, a contribuinte argumenta que a DRJ/SP1 não poderia ter utilizado como fundamento a interposição de pessoas, uma vez que esse tema não teria sido abordado no Termo de Verificação Fiscal e também porque não haveria provas para sustentar a alegada interposição da NAMISA INTERNATIONAL, visando fins tributários.

Primeiramente, cumpre esclarecer que a autoridade fiscal expressamente mencionou a interposição da controlada espanhola, como método de planejamento tributário ilícito. Com efeito, basta examinar o Termo de Verificação Fiscal para perceber que a autoridade responsável pelo lançamento dedicou o tópico de número 3 do TVF exclusivamente para tratar da interposição de pessoas (fl. 469).

(...)

Os julgadores de primeira instância observaram os exatos contornos do trabalho desenvolvido pela Fiscalização, que analisou e argumentou sobre o uso abusivo dos tratados para evitar a dupla tributação. Mais precisamente, sobre a prática de alguns contribuintes de utilizar as normas dos Tratados para escapar da tributação no Brasil – o que restou identificado no caso dos presentes autos. Portanto, não procede a alegação da recorrente, no sentido de que a DRJ/SP1 teria introduzido assunto não discutido no presente processo administrativo.

Por outro lado, no tocante à questão probatória, importante mencionar que tanto a autoridade fiscal quanto os julgadores de primeira instância se lastrearam nos documentos juntados aos autos para formarem seu entendimento. Assim, para confirmar a caracterização da interposição da controlada espanhola para fins exclusivamente tributários, passa-se a trazer os fatos que embasaram a autuação.

*Em primeiro lugar, no que diz respeito a este processo administrativo, importante salientar que a **estrutura societária da NACIONAL MINÉRIOS S.A. no exterior foi montada em apenas um mês.** Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a **NACIONAL MINÉRIOS S.A. detém as seguintes participações societárias, em pessoas jurídicas residentes no exterior: (a) 100% de participação acionária na NAMISA INTERNATIONAL MINERIOS S.L., adquirida em 16/04/2008 e sediada na Espanha, no valor de R\$ 459.296.063,58 (2008); e (b) indiretamente, 100% de participação na empresa NAMISA EUROPE LTD., adquirida em 06/05/2008***

*e sediada na Zona Franca de Madeira, **subsidiária da empresa NAMISA INTERNATIONAL MINERIOS S.L.***

Dessa maneira, fica evidente que as duas controladas – direta e indireta – surgiram praticamente no mesmo momento no GRUPO NAMISA.

(...)

*Nesse ponto, importante destacar que a **controlada indireta estava sediada na Ilha da Madeira, região qualificada como dependência com tributação favorecida**, nos termos do inciso XXXII do art. 1º da Instrução Normativa RFB no 1.037, de 2010.*

(...)

Percebam, Srs. Conselheiros, que a controlada espanhola não reconheceu nenhum lucro na Espanha, razão pela qual a NAMISA INTERNATIONAL não sofreu exigência tributária relativa ao imposto sobre sociedades espanhol. A consequência disso é que o GRUPO NAMISA, ao reportar-se às autoridades fiscais brasileiras, informa que a controlada NAMISA INTERNATIONAL não obteve lucros tributáveis.

Com feito, para o GRUPO NAMISA, os lucros foram auferidos pela controlada indireta NAMISA EUROPE, e não foram distribuídos para a NAMISA INTERNATIONAL. Considerando esse contexto, a contribuinte defende que não haveria lucros a serem oferecidos à tributação no Brasil, visto que a controlada NAMISA INTERNATIONAL não teria obtido lucro no ano-calendário de 2008.

Diante dessas informações, é possível verificar claramente a interposição da controlada espanhola com intuito puramente tributário. Com efeito, restou devidamente explicitado que a “Sociedade dominante” (NAMISA INTERNATIONAL) não pagou nenhum valor a título de “imposto sobre sociedades” à Espanha, no ano de 2008.

Por sua vez, a “Sociedade dependente” (NAMISA EUROPE) também não sofreu nenhuma exigência tributária, por estar situada na Ilha da Madeira. Significa dizer que as operações do GRUPO NAMISA, utilizando a estrutura montada com as controladas NAMISA INTERNATIONAL e NAMISA EUROPE, acabaram totalmente não tributadas.

*Nesse ponto, convém registrar que todas as operações de compra de minérios do “GRUPO INVERSIONES CSN” foram estabelecidas com a brasileira NACIONAL MINÉRIOS S.A. Essa informação consta no item 14 do Relatório de Auditoria, na alínea “b”, denominada “Discriminação de compras segundo procedência”, no qual restou consignado que: “100% das compras do Grupo cabem à sociedade Nacional Minérios, S.A., matiz da sociedade dominante” (fl. 342). Trata-se do último dado para atestar cabalmente o **verdadeiro propósito do GRUPO***

NAMISA, bastando concatenar os fatos descritos acima para que se perceba claramente a estrutura esquematizada pelo GRUPO NAMISA:

- Constituir uma controlada direta na Espanha, que estaria submetida às normas do Tratado Brasil-Espanha para evitar a dupla tributação;
- Constituir uma controlada indireta na Ilha da Madeira, dependência com regime de tributação favorecida;
- A controlada direta espanhola seria uma *holding*, cujo único ativo seria o investimento na controlada indireta residente na Ilha da Madeira;
- Parte substancial das operações de exportação do GRUPO NAMISA seria destinada à controlada indireta na Ilha da Madeira;
- As controladas direta e indireta realizariam negócios exclusivamente com a NACIONAL MINÉRIOS S.A., ou seja, a única função das controladas residentes no exterior seria servir de intermediários para as exportações da controladora brasileira; e
- Parte significativa dos lucros do GRUPO NAMISA seria concentrada na controlada indireta situada na Ilha da Madeira, o que foi propiciado pela estrutura montada pelo do grupo empresarial NAMISA.

(...)

Todos esses fatos foram considerados pela autoridade fiscal e pelos julgadores da DRJ/SP1, tendo em vista que estão presentes nos documentos trazidos aos autos. Diante desse contexto probatório, a Fiscalização concluiu que o objetivo do GRUPO NAMISA era instituir pessoas jurídicas residentes no exterior que absorveriam parte substancial dos lucros do grupo empresarial, sem que estes fossem tributados pelas autoridades fiscais brasileiras. A meta do citado grupo empresarial somente seria alcançada mediante a utilização das normas prevista no Tratado Brasil-Espanha. Por essa razão, a autoridade fiscal firmou entendimento no sentido de que houve interposição da controlada espanhola meramente para fins tributários, posicionamento que foi acertadamente ratificado pela DRJ/SP1.

(...)

Outro ponto que merece destaque diz respeito à legislação espanhola, vigente à época do fato gerador, e o modelo de apuração de tributos sobre a renda ao qual estava submetida a NAMISA INTERNATIONAL MINERIOS S.L., sediada na Espanha. A controlada espanhola informou que não recolheu nenhum tributo sobre a renda – relativamente aos resultados auferidos por intermédio de sua subsidiária situada na Ilha da Madeira. Isso porque a tributação na Espanha ocorre apenas quando os lucros forem efetivamente recebidos pela empresa situada naquele país.

Nesse ponto, importante ressaltar que situação fática muito semelhante – mudando-se apenas os personagens e alguns detalhes, como área de atuação da contribuinte e os valores – foi analisada pela antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte. Tratava-se do julgamento da empresa brasileira EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S.A., que possuía estrutura societária muito parecida com a da recorrente: uma controlada direta na Espanha – a JALUA – e uma controlada indireta no Uruguai – a MONTHIERS, responsável pelo resultado operacional do grupo e onde ficavam concentrados os lucros do grupo. Naquela oportunidade, entendeu-se que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, poderia servir de fundamento para que, na apuração do IRPJ e da CSLL da EAGLE, fossem incluídos os resultados auferidos por intermédio de sua controlada indireta residente no Uruguai.

(...)

Percebam, Srs. Conselheiros, que a estrutura do planejamento implementado no “caso EAGLE” é extremamente similar ao que se examina no presente processo administrativo.

(...)

*Diante disso, fica fácil entender a vantagem do planejamento tributário elaborado pela contribuinte: (a) tentaria **escapar da tributação no Brasil**, alegando que o lucro não havia sido auferido pela empresa brasileira e que ainda não teria ocorrido a disponibilização deste lucro pela sua controlada direta, residente na Espanha; (b) **convocaria a proteção do Tratado firmado entre o Brasil e a Espanha** – para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal – caso a Fazenda Pública brasileira aplicasse o disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, para tributar os lucros auferidos por intermédio de suas controladas situadas no exterior; (c) **não sofreria a incidência de tributos sobre a renda na Espanha** em relação aos resultados obtidos por sua subsidiária – tendo em vista que o regime espanhol somente autoriza a tributação com a efetiva distribuição dos lucros auferidos pela controlada indireta; e (d) **não pagaria tributo sobre a renda em Portugal (Ilha da Madeira)**, conforme informação trazida no Relatório de Auditoria da NAMISA INTERNATIONAL.*

*Esse cenário apresentado acima permite evidenciar o resultado prático do planejamento tributário elaborado pela contribuinte, qual seja: **não haveria tributação no Brasil, nem na Espanha – que somente existiria no momento da efetiva distribuição dos resultados auferidos pelas subsidiárias – e tampouco haveria tributação em Portugal**’.*

A seguir, as contrarrazões da PGFN focam longamente mais detalhes sobre a aplicação do artigo 74, da MP nº 2.158-35/2001 e os diversos aspectos que envolvem o Tratado Brasil-Espanha, para concluir (fls. 744/745):

“A recorrente ainda argumenta que o procedimento adotado pela autoridade fiscal, para apurar o IRPJ e a CSLL, descumpriu o determinado no § 6º do art. 1º da IN RFB 213/2002. Isso porque o citado dispositivo prevê a apuração consolidada dos lucros auferidos por meio de controladas residentes no exterior. Assim, segundo o recorrente, o lançamento seria nulo por não ter sido observada a “consolidação vertical”.

Nesse ponto, relevante salientar que a legislação tributária determina que os resultados das filiais, sucursais, controladas e coligadas situadas no exterior sejam considerados de forma individualizada. Isso é o que preceitua o inciso I do art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c os incisos I e II do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Desse modo, o trabalho da Fiscalização apenas seguiu os comandos inseridos nos citados dispositivos legais. Com efeito, a autoridade fiscal considerou de maneira individualizada os lucros auferidos por intermédio da controlada direta e da controlada indireta, a partir do que determinam o inciso I do art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c os incisos I e II do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995.

Não obstante, ainda convém registrar que o suposto vício apontado pela recorrente não provocaria a nulidade do lançamento. Isso porque não houve erro na indicação do critério material e quantitativo do fato gerador, tendo em vista que a autoridade fiscal indicou corretamente toda a legislação aplicável à tributação de lucros auferidos por intermédio de controladas no exterior. Implica dizer que a discussão quanto a esse ponto reside apenas na forma de apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, isto é, envolve tão somente critérios matemáticos.

(...)

As considerações externadas pela DRJ/SPI foram precisas, podendo ser confirmadas ao se analisar as **Demonstrações de Resultado** das controladas INVERSIONES CSN ESPANHA S.L (NAMISA INTERNATIONAL) e NAMISA EUROPE LDA. Ao final do exercício de 2008, a NAMISA EUROPE LDA. teve lucro líquido de R\$ 369.016.000,00 (fl. 295). Por sua vez, a INVERSIONES CSN registrou resultado de equivalência patrimonial no montante de R\$ 368.992.000,00 – cabendo frisar que esse resultado é oriundo integralmente da participação detida na NAMISA EUROPE (fl. 291). Por fim, o que se verifica na DIPJ da NACIONAL MINÉRIOS S.A., relativa ao ano-calendário de 2008, é que o resultado de equivalência patrimonial proveniente da INVERSIONES CSN ESPANHA foi de R\$ 372.913.266,72 (Ficha 52 da DIPJ).

Por seu turno, importante mencionar que os lucros da controlada indireta NAMISA EUROPE eram praticamente a única fonte de receitas da controlada INVERSIONES CSN. Dessa forma os resultados da controlada indireta já foram considerados de forma consolidada, ao ser trazido para a NACIONAL MINÉRIOS S.A. o investimento detido na controlada espanhola avaliada pelo

Processo nº 10880.728246/2012-87
Acórdão n.º **1402-002.338**

S1-C4T2
Fl. 887

MEP. Portanto, a apuração do IRPJ e da CSLL não restou prejudicada pela forma de consolidação dos resultados das controladas residentes no exterior.

Além disso, se identificado eventual excesso nos valores exigidos, cabe apenas refazer os cálculos e apurar o valor que se entende efetivamente devido. Por essa razão, mostra-se improcedente a alegação de nulidade do lançamento, no que diz respeito à aplicação da IN RFB nº 213/2002”.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Começo pelo pedido da recorrente de que “*seja decretada a nulidade material absoluta das exigências fiscais*” (RV – fls. 637) em razão de desobediência a atos administrativos, especialmente a IN SRF 213/2002 e por suposta inovação no julgamento, adotando argumento não presente no TVF.

Repilo o aventado por não ver, na decisão recorrida, quaisquer das irregularidades arguidas pela recorrente, seja inobediência a atos, infralegais ou legais, seja inovação nos argumentos e fuga do dissertado no TVF e na acusação fiscal.

Na verdade, o que a Turma Julgadora de 1º Grau fez foi analisar, parcimoniosa e detidamente, todos os argumentos, ponderações, pontos de vista e documentos presentes nos autos, apostos por uma ou outra parte e decidir, de acordo com as provas e as convicções de cada um dos membros do Colegiado *a quo*.

Se o decidido foi de encontro ao pensamento e raciocínio da recorrente, negando-lhe o direito pleiteado, não significa que tenha havido nulidade, mas, apenas, entendimento diverso ao pretendido pela defesa.

Passo ao mérito.

Basicamente, há três tomos principais:

1. se é cabível a tributação dos lucros auferidos por controlada indireta de empresa brasileira localizada no exterior (Ilha da Madeira);
2. se houve desconsideração da controlada de empresa brasileira localizada na Espanha; e,
3. aplicação dos Tratados Internacionais ao caso concreto.

Passa-se à apreciação individualizada de cada tópico.

Antes, porém, impendem algumas considerações acerca do conceito de “controlada”, e sua subdivisão em “direta” e “indireta”.

Como o Direito Tributário não conceitua o termo, vale ver a aplicação subsidiária da legislação comercial e civil.

Começando pela identificação do que seria “acionista controlador”, nas palavras da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) *é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e*

b) *usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.*

Para completar e complementar, no artigo 243, parágrafo segundo:

§ 2º *Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.*

E, na sequência, para fins de mensuração do investimento, por ocasião do levantamento das Demonstrações Financeiras, incluindo Balanço Patrimonial:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

Pelo Código Civil (Lei nº 10.402, de 10 de janeiro de 2002):

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

A conjunção destes dispositivos leva à conclusão – inevitável - de que, *“aquele que detém o controle acionário está, de fato e direito, no comando da companhia e, destarte, assume o bônus e o ônus decorrentes. Bônus, pois tem condições indispensáveis para determinar o destino da sociedade, incluindo determinar quem irá administrá-la. Ônus, por assumir todas as obrigações jurídicas (sociais ou econômicas) decorrentes dessa condição, na medida em que a companhia não se limita a seus direitos e interesses, mas de uma coletividade de sócios, entre minoritários e preferencialistas, debenturistas e titulares de partes beneficiárias e bônus de subscrição, além de trabalhadores, credores (mesmo debenturistas), parceiros mercantis (como fornecedores e consumidores), a comunidade em geral e mesmo o Estado²”*. (destacou-se).

Ou seja, é dizer que, “controlar” outra companhia, além de trazer as benesses de impor os rumos empresariais que o controlador deseja, sem maiores percalços perante os minoritários, traz inevitáveis comprometimentos de cunho social, societário, trabalhista,

² MAMEDE, Gladston. Direito empresarial brasileiro: direito societário: sociedades simples e empresárias. São Paulo: Atlas, 2008, v.2., p.593.

empresarial e perante órgãos públicos, ou seja, aos direitos contrapõem-se na mesma tonalidade, os compromissos.

Nas palavras de Fábio Konder Comparato³ a respeito do tema:

*“Na economia da nova sociedade anônima, o controlador se afirma como seu mais recente órgão, ou, se preferir, a explicação fundamental do mecanismo societário, como o titular de um novo cargo social. Cargo, em sua mais vasta acepção jurídica, designa um centro de competência, envolvendo uma ou mais funções. O reconhecimento de um cargo, em qualquer tipo de organização, faz-se pela definição de funções próprias e necessárias. Ora, tais funções existem vinculadas à pessoa do controlador, pelo menos do acionista controlador. **No vigente direito acionário brasileiro, elas podem resumir-se no poder de orientar e dirigir, em última instância, as atividades sociais**”.*
(destaque acrescentado).

Trazendo estas ponderações para o caso apreciado, inexistem quaisquer dúvidas de que o conglomerado formado pela NACIONAL MINÉRIOS (recorrente – empresa com sede no Brasil), pela NAMISA INTERNATIONAL (constituída sob as leis da Espanha) e pela NAMISA EUROPE LTD, sujeita à legislação da Ilha da Madeira, **tem um só controle, uno e indissociável, exercido em linhagem vertical na qual a primeira domina 100% da participação da segunda que, por sua vez, é possuidora de 100% da terceira.**

Em outro dizer, a **Nacional Minérios**, brasileira, controla, **DIRETAMENTE**, a **Namisa International** (Espanha) porque dela detém a totalidade de suas quotas/ações e controla **INDIRETAMENTE**, a **Namisa Europe** (Ilha da Madeira), posto que dela igualmente arregimenta 100% da participação societária, no caso exercido este controle através de sua subsidiária integral na Espanha.

É o tipo de controle acionário que melhor traduz o fenômeno surgido mais fortemente a partir do início do século XX nos países capitalistas por excelência e que representa a clássica figura da concentração do capital, quando, através do nascimento das “holdings” foi possível a uma sociedade participar de outra, tornando-se, eventualmente, sua coligada, controladora ou controlada.

No dizer sempre atual de Fran Martins⁴, coligações e controle de sociedades *“são, assim, fenômenos concentracionistas de sociedades comerciais, com a finalidade de tornar mais poderosas as empresas cuja atuação fica a depender quase sempre de um pequeno grupo que orienta as atividades das várias sociedades para um fim comum. Esse desiderato foi conseguido através da criação da sociedade holding ou sociedade controladora de várias outras, constituindo o controle societário na forma de “pirâmide”, de que falavam Berle e Means”.* (destacado).

Concretamente, há uma direção e controle unificados, sólidos e personalizados entre as três sociedades, embora, claro, possam ter suas atividades cotidianas realizadas com razoável poder discricionário e independente, afinal, não faria sentido que

³ COMPARATO, Fábio Konder. O Poder de controle na sociedade anônima. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1983, p. 107.

⁴ Martins, Fran. In: Comentários à Lei das S.A. Forense, 1975. v. 3, art. 243. p. 249.

qualquer decisão, por menor que fosse, se sujeitasse a todo um aparato hierárquico para ser tomada.

Na verdade, nesta linhagem de concentração de capital e de poder decisório, na qual a participação societária é TOTAL (100% do Capital), já não se está apenas diante de simples conceitos e figuras de controladas e controladora (diretas ou indiretas, pouco importa), mas de VERDADEIRAS SUBSIDIÁRIAS INTEGRAIS.

Este é a fotografia que se vê nos autos:



Ora, se 1 controla 2, que controla 3, ÓBVIO que 1 controla 3.

Como na clássica equação matemática:

Se **A** contém **B** e **B** contém **C**, então **A** contém **C**

Resumindo, INDIRETAMENTE, a NAMISA EUROPE LTD, localizada na Ilha da Madeira, “**dependência com tributação favorecida**” à época dos fatos aqui tratados (2008), era CONTROLADA INTEGRALMENTE pela Nacional Minérios, empresa brasileira, ora recorrente, mesmo que por meio de sua outra controlada integral, a Namisa International (Espanha).

Até porque, além de inexistir conceituação diferencial entre os dois tipos (controle direto ou indireto), a participação de 100% entre as companhias afasta qualquer possibilidade de que o controle possa ser difuso. Antes, é concentrado.

Deste modo, com os reflexos que se verá adiante, as decisões de disponibilização ou encaminhamento dos lucros de 2008 tomadas pela Namisa Europe, mesmo que se admita possam ter ocorrido no âmbito gerencial da empresa situada na Ilha da Madeira, certamente foram totalmente influenciadas pelo poder decisório - **sólido e impositivo** - da sua controladora integral localizada em Madri, a qual, por sua vez, evidentemente recebeu tais comandos de sua dominadora (100%) localizada no Brasil.

Por fim, para que não remanesçam dúvidas, nunca é demais lembrar que, ainda que a pessoa jurídica possa ter “vida própria” e “existência real” (teorias da “Realidade Objetiva” e “Realidade Técnica”), ou que, “*sendo sujeito de direito, vale dizer, sendo uma pessoa, será dotada de personalidade e possuirá todos os direitos e obrigações semelhantes a uma pessoa natural ou física*”⁵, posições que se contrapõem à conceituação de Savigny, para o

⁵ DOWER, Nelson Godoy Bassil. Curso moderno de direito civil: Parte geral, São Paulo: Nelpa, 1976, v1, p 51.

qual a pessoa jurídica é uma mera “ficção”, o fato - incontestado – é que quem toma decisões nas empresas são pessoas humanas investidas de poderes para tal e o fazem de acordo com os preceitos que norteiam as companhias das quais participam ou dominam acionariamente.

Ou seja, a decisão tomada na Ilha da Madeira é fruto da decisão tomada na Espanha que a recebeu do Brasil, pelos mesmos controladores (ou seus prepostos).

Nada mais natural evidente.

Portanto, a controladoria exercida pela recorrente sobre a Namisa Europe na Ilha da Madeira, direta ou indireta, como dito, pouco importa, **é controle total e absoluto e dita as normas de procedimento daquela empresa**, inclusive, no que interessa, acerca da distribuição ou disponibilização de lucros.

Em resumo, lucro da Namisa Europe (Ilha da Madeira), é lucro da Namisa International (Espanha) e, na ponta final, lucro da Nacional Minérios (Brasil).

➤ **Da possibilidade da tributação dos lucros auferidos por controlada indireta de empresa brasileira localizada no exterior (Ilha da Madeira);**

Os lançamentos presentes nos autos de infração de fls. 451/466 têm como fundamento jurídico, dentre outros, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que assim estabelece:

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

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

Contestada por inúmeros contribuintes, referida norma foi objeto da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588DF, havendo o STF decidido o seguinte, em caráter *erga omnes* e com efeito vinculante:

Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE

RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função 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. ún., 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 inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

Pelo exame da decisão acima é possível concluir, relativamente àquilo que interessa, que o STF julgou o *caput* do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, dando-lhe interpretação que pode ser sintetizada no quadro abaixo:

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

Neste sentido, a norma, i) não alcança os lucros fictamente disponibilizados em 31 de dezembro de cada ano a pessoas jurídicas domiciliadas no país por suas coligadas domiciliadas em países cuja tributação sobre a renda não seja qualificada por lei como favorecida (item 2.1 da ementa); ii) alcança os lucros fictamente disponibilizados em 31 de dezembro de cada ano a pessoas jurídicas domiciliadas no país por suas controladas domiciliadas em países cuja tributação sobre a renda seja qualificada por lei como favorecida (item 2.2 da ementa).

Assim, de plano, há que se definir se a Ilha da Madeira, domicílio da “Namisa Europe Ltd” (**NAMISA**) controlada indireta da recorrente (**NACIONAL MINÉRIOS**), que a domina através de sua controlada direta, “Inversiones CSN Espanha S.L” (**NAMISA INTERNATIONAL**) com sede em Madri, em ambos os casos com participação integral de 100% no Capital Social, estaria incluída no rol de “dependência com tributação favorecida” fixada pela legislação brasileira.

Para tal fim, vigia à época dos fatos geradores (2008), a IN (SRF) nº 188/2002 que INCLUÍA a Ilha da Madeira neste grupo.

Veja-se:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, (...), resolve:

Art. 1º Para todos os efeitos previstos nos dispositivos legais discriminados acima, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% ou, ainda, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição

societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade as seguintes jurisdições:

(...)

XXX - Ilha da Madeira;

Ora, como o STF só se manifestou acerca de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lucros disponibilizados a empresas brasileiras por suas **coligadas** no exterior domiciliadas em países cuja tributação sobre a renda não seja qualificada por lei como favorecida (neste caso, INCONSTITUCIONAL - item 2.1 da ementa) e por suas **controladas, domiciliadas em países cuja tributação sobre a renda seja qualificada por lei como favorecida** (neste aspecto, CONSTITUCIONAL - item 2.2 da ementa), resta claro que a incidência tributária sobre **os lucros disponibilizados por controladas sediadas em países SEM tributação favorecida não foi alcançada pela decisão.**

Sendo assim, tal incidência é CONSTITUCIONAL, até que outra decisão neste sentido venha a se prolatada, se for o caso.

Neste sentido, ainda que sem efeitos *erga omnes*, a decisão prolatada por ocasião do julgamento do RE nº 541.090SC, concluído igualmente em 10/4/13, deu provimento parcial ao recurso, para reconhecer a constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 quanto a lucros de controlada fora de “paraíso fiscal”, nos termos da ementa abaixo transcrita:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001.

1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados “paraísos fiscais”). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação.

2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002.

3. Recurso extraordinário provido, em parte.

Assim, embora não tenha conferido eficácia *erga omnes* à decisão do referido RE, é certo que o STJ reconheceu naquele julgamento a constitucionalidade do art. 74 em face da tributação das empresas controladas no exterior, não situadas em “paraísos fiscais”.

A partir deste ponto, é possível convergir, no caso concreto, para a seguinte situação:

1. constitucionalidade do artigo 74 em relação aos lucros fictamente disponibilizados em 31 de dezembro de cada ano a pessoas jurídicas domiciliadas no país **por suas controladas domiciliadas em países cuja tributação sobre a renda SEJA qualificada por lei como favorecida** – caso da NAMISA – Ilha da Madeira;
2. igualmente, constitucionalidade do dispositivo no que concerne aos lucros fictamente disponibilizados em 31 de dezembro de cada ano a pessoas jurídicas domiciliadas no país **por suas controladas domiciliadas em países cuja tributação sobre a renda NÃO SEJA qualificada por lei como favorecida** – caso da NAMISA INTERNATIONAL – Madri – Espanha.

Pois bem, no conflito instaurado, haveria duas frentes de discussão, **a)** lucros disponibilizados em “paraísos fiscais” (Ilha da Madeira) ou, **b)** lucro disponibilizado (ou, como sustenta a recorrente, não disponibilizado) em país em que não se tributa favorecidamente a renda (Espanha).

De qualquer modo, para fins de aplicação do artigo 74, da MP nº 2.158-35/2001, depois da decisão da Suprema Corte, as duas hipóteses deixaram de ter relevância, simplesmente porque, **em ambos os casos**, a constitucionalidade do dispositivo legal restou ratificada pelo STF.

Afastada, pois, qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma positiva, analiso o reclamo da recorrente de que estariam sido tributados lucros no exterior de empresa que não era diretamente controlada por ela.

Ficou patente no TVF de fls. 467/474 que o que se tributou, via lançamento de ofício, foi o resultado obtido por companhia controlada integralmente pela recorrente com localização em “Zona Franca”, diga-se, dependência com “tributação favorecida” situação na qual os lucros, consoante decidido pela Suprema Corte, não foram albergados pelo Acórdão prolatado no julgamento do ADI 2.588, antes referido.

Em outro exprimir, obtido o resultado favorável, este considera-se disponibilizado para a controladora na data do balanço em que apurado (art. 74, MP nº 2.158-35/2001).

E essa norma, impositiva, não excetua situações de “controladas diretas ou indiretas”, antes expõe, com todas as tintas, que os lucros “*serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento*”.

Veja-se, não se determina que os lucros sejam considerados disponibilizados para a controladora “direta” ou “indireta”, **mas, apenas, para a controladora no Brasil**.

Não fazendo distinção o legislador, aplicável a máxima jurídica de que, “*onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete fazê-lo*”⁶.

Ou seja, a simples interpretação literal é suficiente para a compreensão a extensão da norma.

⁶ Em latim, ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus

Como adverte Sacha Calmon⁷, “a interpretação literal não é interpretação mesquinha ou meramente gramatical, e sim interpretação estrita, nunca extensiva. As exceções devem ser compreendidas com extrema rigidez”.

E, ainda segundo a melhor doutrina, dentre as leis que exigem interpretação restritiva e literal, estão as leis fiscais ou tributárias e as normas penais incriminadoras.

A respeito da literalidade da norma, muito bem observou a PGFN em contrarrazões (fls. 731):

“Diante disso, apegando-se apenas à literalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, fica evidente que o parâmetro utilizado para compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL são os lucros obtidos por intermédio das controladas e coligadas no exterior e o momento da disponibilização destes lucros para a controladora ou coligada brasileira. Mais do que isso, já se poderia concluir que o dispositivo regulamenta a tributação da renda de pessoas jurídicas residentes no Brasil. Isso é precisamente o que justifica o termo Controlled Foreign Corporation, vale dizer, as normas CFC buscam disciplinar a relação entre empresas controladas ou coligadas situadas no exterior e as suas controladoras ou coligadas residentes no país de origem da norma CFC, para fins de apurar os lucros passíveis de tributação auferidos por estas últimas. Dessa maneira, há que se reconhecer que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, reúne as características elementares de normas classificadas como CFC, uma vez que trata de empresas controladas ou coligadas no exterior e da disponibilização dos seus lucros para a controladora ou coligada brasileira”.

Portanto, não remanescem dúvidas de que a tributação dos resultados auferidos por controlada “indireta”, localizada em “dependência com tributação favorecida” (paraíso fiscal) é perfeitamente válida, cabendo, de ora em diante, verificar as demais premissas presentes nos autos e os argumentos sustentados pelas partes para se aferir se existiriam “outros” empecilhos para que a imposição tributária em território brasileiro se consumasse.

➤ **Da desconsideração da personalidade jurídica da Namisa International - Espanha**

Bate-se longamente a recorrente contra a possível “desconsideração da personalidade jurídica da Namisa International” que supostamente teria sido feita pelo Fisco.

Nas suas palavras, “a decisão recorrida, como tentativa de justificar a inexplicável desconsideração da empresa espanhola, e assim, do tratado contra dupla tributação celebrado entre Brasil e Espanha, afirmou que a não aplicação do tratado decorreria do suposto fato de a RECORRENTE ter usado de interposta pessoa para benefício exclusivo do tratado”; que, “trata-se de argumento inovador do acórdão da DRJ/SP, o qual não consta em nenhum momento do Termo de Verificação”; que, “a desconsideração da personalidade jurídica é instituto consagrado no art. 50 do Código Civil, que tem como pressupostos para sua aplicação o desvio de finalidade ou confusão patrimonial”, e que, “o auto de infração não poderia ter simplesmente ignorado, sem qualquer justificativa, a existência jurídica da controlada direta NAMISA INTERNATIONAL, sendo absolutamente nulo o procedimento que adotou”.

⁷ In Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro : Forense, p.576.

Labuta em erro a recorrente.

Não houve desconsideração da entidade na Espanha e nem tributação de lucros disponibilizados naquele país.

Os lançamentos perpetraram-se em face de empresa brasileira – recorrente – e não de sua controlada no exterior – NAMISA INTERNATIONAL, nos estritos termos do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Portanto, o que se tributou foi o lucro da recorrente, auferido pela disponibilização dos lucros da controlada integral localizada na Ilha da Madeira – NAMISA EUROPE, como, aliás, é a norma impositiva fixada na Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que, ao abolir o princípio da territorialidade no que concerne ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, adotou o princípio da universalidade que determina a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, na forma de seus artigos 25 e 26.

Tais dispositivos, sabe-se, determinam que os lucros apurados pelas controladas e coligadas no exterior sejam oferecidos à tributação pela controladora ou coligada sediada no Brasil e a compensação do imposto incidente no exterior com o imposto devido no Brasil sobre esses mesmos lucros:

“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.

(...)

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

Neste cenário, de se concluir que, enquanto os rendimentos e ganhos de capital correspondem a atividade da empresa brasileira exercida diretamente no exterior, os lucros decorrem de uma participação em controladas e coligadas no exterior.

Como antes estudado, o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, uniformizou o conceito de disponibilização dos lucros apurados no exterior para coligadas e controladas, considerando-os como disponibilizados para a empresa brasileira na data do balanço no qual forem apurados, seguindo o modelo previsto na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para as filiais e sucursais.

Em suma, não há dúvidas de que a conjugação do artigo 25, da Lei nº 9.249, de 1995, com o artigo 74, da MP nº 2.158-35/2001 estampa, de forma clara, hipótese de incidência de IRPJ e CSLL, quando presentes os pressupostos fáticos para tal.

Assim, não se cuidou, em momento algum, de descaracterizar ou despersonalizar a empresa espanhola NAMISA INTERNATIONAL, mas, sim, de realizar, de ofício, a imposição tributária **na empresa brasileira**, sob a égide da legislação nacional, dos

valores que, por norma imperativa dos artigos 25 da Lei nº 9.249/1995 e 74 da MP nº 2.158-35/2001, deveriam ser “computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”.

Neste segmento,volvendo-me ao dissertado pela recorrente em seu RV, registro que não se negou que a entidade NAMISA INTERNATIONAL (espanhola) existe segundo as leis daquele país, “exercendo atividades de holding, nos termos precisos do que estabelece o seu Estatuto Social, não sendo possível, assim, alegar-se qualquer desvio de finalidade”.

Ao contrário.

O que a Autoridade Fiscal relatou e a decisão recorrida sustentou foi que os lucros que ela recebeu vieram TOTALMENTE de sua subsidiária integral NAMISA EUROPE, empresa localizada em “dependência com tributação favorecida”, o que levou a um evidente e notório descompasso entre o que se pretendeu atingir com a edição dos Tratados Internacionais para evitar dupla tributação e o efeito concreto dos fatos.

Exprima-se, a essência dos Tratados é criar mecanismos de natureza global e permitir aos estados contratantes que desenvolvam fórmulas que alavanquem suas economias e possibilitem progresso mútuo e integração econômica, social e financeira. Tudo isso, PORÉM, com a fixação de parâmetros e imposições que visem evitar desvirtuamento dos objetivos, especificamente a fuga tributária praticada por residentes de um ou de outro lado dos pactuantes.

Foi esse o enfoque dado pela Fiscalização à presença da empresa sediada na Espanha, “holding” controlada 100% pela recorrente e que, salta aos olhos nos autos, tinha como única – ou esmagadora – motivação, no final do processo, ser a beneficiária dos lucros auferidos pela empresa da Ilha da Madeira e que, na essência, poderia ser controlada diretamente pela empresa brasileira, sem intermediários, exceto, parece claro, pelas benesses tributárias que tal intermediação poderia trazer.

E, convenhamos, um bônus de alto quilate, afinal só no ano em pauta (2008), os lucros apurados (“disponibilizados”, no linguajar do artigo 74, da MP nº 2.158-35/2001) pela controlada indireta da recorrente, residente na Ilha da Madeira, atingiram em torno de 140 milhões de euros.

Lembrando clássico brocardo jurídico, *a lei não é o texto, antes é o contexto*, é indispensável que se analise não apenas o formalismo jurídico de que a holding espanhola tem existência legal e constituição de acordo com as leis daquele país. Não se discute este ponto. O que se impõe discutir, visando diferenciar a essência da forma, é saber o “porquê” da NAMISA INTERNATIONAL (Espanha) ter entrado neste organograma.

É evidente que a recorrente irá dizer da importância da empresa espanhola na estrutura empresarial do grupo. Não cabe ao Fisco nem a este Relator entrar no mérito desta seara, de cunho eminentemente privado.

O que cabe, sim, é o Fisco questionar, e a quem julga analisar, à luz dos argumentos, da comprovação documental e de acordo com as circunstâncias que envolvem este tipo de procedimento, se a holding era tão importante assim que exigia sua presença **NO MEIO** da recorrente e a empresa da Ilha da Madeira, como uma verdadeira intermediária. Ou,

em outro dizer, se sua presença era imprescindível para o alcance das metas projetadas pela empresa brasileira em relação à sua controlada na Ilha da Madeira.

Com toda a vênua, pelo que se vê nos autos, a presença desta intermediária entre a pessoa jurídica no Brasil e sua controlada integral e indireta na Ilha da Madeira não parece ter motivação de qualquer outra natureza que não a de buscar formas de fugir da inevitável tributação dos lucros que viessem a ser produzidos pela NAMISA EUROPE (paraíso fiscal).

Tanto isso é verdade que a holding espanhola praticamente não teve NENHUMA OPERAÇÃO ou ATIVIDADE, restringindo-se a receber os lucros da sua controlada (fls. 288/291 e 292/295).

Portanto, ainda que não se questione a sua validade jurídica (formal), o verdadeiro motivo de sua constituição foi criar mecanismos para permitir a fuga da tributação dos lucros gerados na Ilha da Madeira, dependência sem nenhum benefício fiscal em relação ao Brasil.

Da aplicação dos Tratados Internacionais

Induvidoso que os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais (CTN, art. 98).

Porém, não se discute aqui a aplicação do Tratado de Dupla Tributação (TDT) pactuado com a Espanha aos lucros apurados em território espanhol o que representaria, no presente caso, aqueles decorrentes das atividades próprias da NAMISA INTERNATIONAL

Aqui, a questão é outra. A sociedade brasileira (NACIONAL MINÉRIOS), possui o controle societário INTEGRAL de uma empresa residente na Espanha (NAMISA INTERNATIONAL), com o qual o Brasil possui tratado para evitar a dupla tributação. Essa, por sua vez, possui o controle - também INTEGRAL - de uma terceira empresa (NAMISA EUROPE), estabelecida na Ilha da Madeira.

No entendimento do sujeito passivo, os resultados apurados pela NAMISA EUROPE (Ilha da Madeira) estariam fora do alcance da legislação brasileira por pertencerem à NAMISA INTERNATIONAL (Espanha) e, nesses termos, sob a guarida do TDT formalizado entre o Brasil e a Espanha.

Ora, como dito antes, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 implantou a disponibilização à empresa brasileira dos lucros auferidos no exterior por controladas ou coligadas, na data do balanço em que foram apurados, não fazendo qualquer distinção entre controladas diretas ou indiretas para efeito de adição, ao resultado da controladora, dos lucros auferidos pelas controladas no exterior.

Certamente, a principal razão esteja no próprio conceito de sociedade controlada definida como aquela na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (Lei nº 6.404/76, § 2º, do art. 243).

Na exposição de motivos do mencionado dispositivo, a ausência de distinção fica ainda mais clara:

"O conceito de sociedade controladora corresponde ao de acionista controlador, do parágrafo único do art.116, com as adaptações necessárias para compreender quaisquer formas de sociedade controladas (e não apenas a de companhia) e a possibilidade de controle indireto, através de cadeia ou pirâmide de sociedades. Além disso, não se requer, no caso de sociedades, o efetivo exercício do poder de dirigir as atividades das sociedades controladas, que se presume nas relações intersocietárias"

A definição da legislação civil e comercial foi abraçada pela legislação tributária com a reprodução literal do conceito no texto do § 2º, do art. 384, do RIR/99.

§2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (Lei nº 6.404, de 1976, art. 243,§2º)

Portanto, para a legislação societária e fiscal, inclusive para o artigo 25 da Lei nº 9.249/95, que trata de lucros auferidos no exterior por controladas, não há distinção jurídica entre as empresas em que se mantenha controle direto ou indireto.

Nesse cenário e sob essa ótica, a NAMISA EUROPE (Ilha da Madeira) é controlada – indiretamente, é verdade -, mas controlada, sem nenhuma dúvida, pela recorrente, afinal esta detém todas as prerrogativas e requisitos ínsitos na exposição de motivos que caracterizam o controle..

Por esse motivo, os lucros auferidos por aquela (Ilha da Madeira) devem ser adicionados ao resultado da controladora no Brasil, de forma individualizada, levando-se em consideração o seu resultado, separadamente da controlada direta na Espanha.

Com esse raciocínio derruba-se o argumento da recorrente de que a tributação do lucro da NAMISA EUROPE (Ilha da Madeira) diretamente na empresa brasileira representaria a desconsideração da personalidade jurídica da controlada direta localizada na Espanha.

Em caso em tudo semelhante ao aqui apreciado, esta mesma 2ª Turma 4ª Câmara da 1ª Sejul, em voto conduzido pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (**Ac. 1402-001.236 - sessão de 06/11/2012**) decidiu na mesma linha, importando ver o seguinte excerto da lavar do Relator:

"Como já afirmado, as controladas indiretas, pela legislação brasileira, também são empresas controladas para fins societário e fiscal, tendo em vista que inexistente na legislação sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior qualquer regra que determine a tributação de lucros de uma controlada, a de controle direto, e a não tributação dos lucros de outra controlada, a de controle indireto. Ao contrário, a norma é expressa ao determinar tributação dos lucros auferidos no exterior por intermédio de empresas controladas, que abarca a

tributação do lucro tanto de controladas direta como o lucro de controladas indiretas".

Ainda sobre o tema, pertinente ver a ementa do Acórdão 101-97.070, inteiramente aplicável ao caso:

TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONTROLADA INDIRETA SITUADA EM TERCEIRO PAÍS

Os lucros auferidos por controlada indireta situada em país diferente daquele com o qual o Brasil firmou tratado internacional não se sujeitam às regras desse tratado que excluem a competência tributária do Brasil, ainda que a controladora direta da sociedade que gerou os lucros esteja sediada no país com o qual se firmou o tratado. Além disso, 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.

Reproduzo, abaixo, trecho do voto vencedor proferido pelo Ilustre Conselheiro VALMIR SANDRI no bojo do referido Acórdão, onde foi analisada situação fática idêntica ao presente caso, inclusive analisando Tratado firmado com a Espanha:

“In casu, não entendo que se trata de desconsideração da personalidade jurídica, eis que a Lei nº 6.404/76, ao dispor sobre o conceito de acionista controlador (art. 116) e de sociedade controlada, abarca tanto a controlada direta quanto a indireta (art. 243, § 2º), e também a legislação fiscal que a incorporou, vez que estão apenas regulando o próprio limite da personalidade jurídica.

(...)

Não pode a Recorrente invocar em seu benefício o tratado celebrado entre os Estados acima contratantes, que visou evitar a dupla tributação dos lucros auferidos pelas sociedades residentes dos respectivos Estados, a fim de obter uma economia de imposto decorrente de lucros auferidos por outra sociedade controlada/interligada residente num terceiro Estado, os quais não fazem jus ao benefício em razão de sua situação substancial.

(...)

De fato, não há como considerar ao abrigo do tratado Brasil Espanha, os lucros auferidos num terceiro país sem tratado, que tem apenas como passagem um dos Estados contratantes, eis que, pela regra disposta no art. 7º do Tratado, os lucros por ele abrangidos são apenas aqueles auferidos pelos Estados Contratantes, aliado ao fato de que pela lei societária e fiscal, os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada ou coligada no exterior mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que

indiretamente, serão considerados no balanço para efeito societário, bem como, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

Não se trata, portanto, como pode parecer num primeiro momento, no afastamento do tratado Brasil Espanha, para tributar o lucro auferido por parte destes Estados contratantes, o que entendo inviável, mas sim, de dar efetividade aos preceitos definidos no referido convênio, eliminando a dupla tributação dos lucros neles auferidos e tributando os lucros alienígenas, decorrentes de estratégias utilizadas pelas empresas com o fito de eximir-se e/ou reduzir os tributos devidos, que, embora possam ser consideradas lícitas, seus resultados não se encontram contemplados nos tratados”.

Complemento dizendo, quando Brasil e Espanha firmaram o Tratado certamente não visavam por a salvo da tributação lucros obtidos em país não signatário nem parte deste Tratado.

Por fim, embora não questionado nos autos, acrescento que a conversão dos valores dos lucros disponibilizados pela controlada indireta fez-se de acordo com o artigo 25, § 4º, da Lei nº 9.249/95 (destacado):

"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:

(...)

§ 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”.

O § 3º, do art. 6º, da IN/SRF nº 213/2002, ao tratar da conversão para reais das demonstrações financeiras também é específico quanto à apuração de lucros (destaques acrescidos):

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

(...)

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

Assim, o montante do lucro auferido pela controlada indireta (NAMISA EUROPE - Ilha da Madeira), expresso em euros, deve ser convertido para reais na data de 31/12/2008 (paridade 1 euro equivalente a 3,23815 reais), procedimento que a Fiscalização anotou em seu TVF (fls. 474):

§.10 Assim, no exercício encerrado em 31/12/2008, a controlada indireta Namisa Europe Ltd., auferiu lucro no valor de :		
ANO	Saldo E\$	Saldo R\$
2008	157.008.891,00 x 3,23815 (taxa de câmbio em 31/12/2008)	R\$ 508.418.340,39
§.11 - Portanto, o valor que deveria ter sido disponibilizado pela empresa fiscalizada, no exterior, no ano-calendário de 2008, era de R\$ R\$ 508.418.340,39 , como não foi oferecido lucro à tributação, este valor será objeto de lançamento tributário.		

Pelo exposto, VOTO por REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como voto.

Brasília (DF), em 05 de outubro de 2016.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Relator