



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.728246/2012-87
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.645 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 15 de janeiro de 2020
Recorrente NACIONAL MINÉRIOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADA INDIRETA. PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO. MP 2.158/2001. STF. ADI 2588.

Os lucros auferidos por controlada indireta, localizada em país com tributação favorecida, são tributáveis, na forma do artigo 74, da Medida Provisória nº 2.158/2001, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura, Edeli Pereira Bessa e Viviane Vidal Wagner.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella

(suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado por Auto de Infração de IRPJ e CSLL, quanto a fatos ocorridos em 2008, com imposição de multa de 75%. Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 468):

2 – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS NO EXTERIOR

1.5. Em atendimento à solicitação, a empresa apresentou documentação informando que a NACIONAL MINÉRIOS S.A. possui as seguintes participações:

I – Direta:

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)

II – Indireta: 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. (...)

2.6 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 toda 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 assembleia as diretrizes a serem seguidas na vida empresarial.

2.7 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 S.A. no Brasil;

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

3 – DA CONVENÇÃO BRASIL- ESPANHA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E DA INTERPOSIÇÃO DE SOCIEDADE COM FINALIDADE ELISIVA

3.1 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; (...)

3.5 A Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital celebrado entre o Brasil e a 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).

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (fls. 504), decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento por julgar procedente o lançamento (fls. 598):

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 n.º 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.

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 624), tendo a Procuradoria apresentado contrarrazões (fls. 711). A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara negou provimento ao recurso (acórdão **1402-002.338**), destacando-se ementa do acórdão:

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) n.º 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.

O contribuinte foi intimado em 30/12/2016 (fls. 920), opondo embargos de declaração em 31/01/2017 (fls. 923). Nos embargos suscita irregularidade na sua intimação. Os embargos foram admitidos em parte pelo então Presidente de Turma (fls. 1.056).

O Colegiado *a quo* acolheu os embargos, sem efeitos infringentes (acórdão 1402-002.750):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Acolhem-se os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para suprir a omissão apontada pela embargante e ratificar a decisão embargada em seu inteiro teor e prolatada no Acórdão 1402002.338, de 05 de outubro de 2016.

O contribuinte, intimado em 21/11/2017, com intimação do Minérios Nacional em 24/11/2017. Nesse contexto, interposto recurso especial em 06/12/2017 (fls. 1087). No recurso qual alega divergência quanto às seguintes matérias:

- (i) Impedimento à **tributação de lucros de controladas no exterior** por força do artigo 7º do Tratado Brasil Espanha, que segue Convenção Modelo da OCDE, com acórdão paradigma **101-95.802**
- (ii) **Impossibilidade de tributação do lucro de controladas indiretas**, sendo admissível apenas a tributação das controladas diretas, entendimento que teria sido manifestado nos acórdãos paradigmas **1302-002.039 e 1401-000.832**
- (iii) Necessária **consolidação de lucros de controladas indiretas** em controlada direta, com acórdão paradigma nº **1301-002.443**;
- (iv) O lucro disponibilizado, na forma do artigo 74, da MP 2158, seria dividendo ficto, implicando na aplicação do artigo 23, §4º, do Tratado com a Espanha, identificando-se como paradigma o acórdão **1101-00.365**;
- (v) Impossibilidade de alteração de critério jurídico do lançamento, divergindo o acórdão recorrido dos acórdãos **1401-001.041 e 1301-001.436**.

O recurso especial foi admitido em parte pelo então Presidente da 4ª Câmara (fls. 1.491), *verbis*:

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto, no que se refere à matéria: (1) “impossibilidade de tributação dos lucros da controlada indireta”.

O contribuinte, intimado, apresentou agravo contra a citada decisão (fls. 1.505 e 1.636), acolhido, em parte, pela Presidente da CSRF:

ACOLHO o agravo e DOU seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “**(2) necessária consolidação dos lucros da controlada indireta**”.

O contribuinte foi intimado desta decisão em 1/10/2018 (fls. 1973). A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 2.011), no mérito, pleiteando a manutenção do acórdão recorrido.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Adoto as razões do Presidente de Câmara e da Presidente da CSRF para conhecimento do recurso especial do contribuinte quanto às matérias: (i) impossibilidade de tributação dos lucros da controlada indireta; (ii) necessária consolidação dos lucros da controlada indireta. Passo à análise do mérito quanto às duas matérias.

Mérito – Impossibilidade de tributação dos lucros da controlada indireta

Antes de adentrar ao mérito, ressalto que não foi admitido o recurso especial do contribuinte quanto à alegação de aplicabilidade do artigo 7º do Tratado Brasil Espanha. Assim, a análise efetuada ao longo do voto restringe-se às matérias devolvidas, sem que possa esta Relatora se pronunciar a respeito da alegada aplicação do Tratado Internacional.

Com efeito, a respeito da possibilidade de tributação da controlada indireta, decidiu o Colegiado *a quo*, conforme voto condutor:

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

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 assembleia-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. (...)

Resumidamente, INDIRETAMENTE, a NAMISA EUROPE LTDA., 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 mpor meio de sua 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 (...)

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). (...)

No caso dos autos, entendo irretocável o acórdão recorrido, quando reconhece a possibilidade de tributação da controlada indireta.

Com efeito, a legislação societária não distingue entre controle direto ou indireto. Nesse sentido, preciso o acórdão recorrido ao apontar os artigos da Lei n.º 6.404/1976, em especial os artigos 116 e 248, como também o Código Civil (art. 1.098). A falta de expressa menção ao controle indireto não afasta o reconhecimento deste controle, notadamente em subsidiárias integrais, como é o caso destes autos.

O artigo 74, da Medida Provisória n.º 2.158, com redação vigente ao tempo dos fatos em discussão no processo, tampouco distingue controlada indireta das diretas:

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. (Vide Lei n.º 9.532, de 1997) (Vide ADI n.º 2588, 2001) (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência) (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013)

Em que pese não conste distinção de tratamento (societário ou fiscal) entre controlada direta e indireta, plenamente aplicável o regramento societário e tributário a controladas indiretas ao tempo dos fatos em discussão, devendo ser mantido o acórdão recorrido.

Novamente ressalvo que não analiso no voto a eventual aplicação de Tratado Internacional firmado com a Espanha que, segundo o contribuinte seria aplicável na consolidação dos lucros. Apenas analiso a matéria devolvida a esta Turma da CSRF atinente à possibilidade de tributação dos lucros da controlada indireta, concluindo pelo acerto do acórdão recorrido e pelo indistinto tratamento na legislação de controladas diretas e indiretas.

É pertinente, ainda, destacar que aquela controlada indireta estaria estabelecida em local com tributação favorecida, como também identificado pelo acórdão recorrido, *verbis*:

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

Contestada por inúmeros contribuintes, referida norma foi objeto da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) n.º 2.588DF, havendo o STF decidido o seguinte, em caráter erga omnes e com efeito vinculante: (...)

Pelo exame da decisão acima é possível concluir, relativamente àquilo que interessa, que o STF julgou o caput do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.15835/ 2001, dando-lhe interpretação que pode ser sintetizada no quadro abaixo:

<i>Investida</i>	<i>Localização</i>	<i>Art. 74 da MP 2.158</i>	<i>Eficácia erga omnes e efeito vinculante</i>
<i>Coligadas</i>	<i>País SEM tributação favorecida</i>	<i>Inconstitucional</i>	<i>Sim</i>

	<i>País COM tributação favorecida</i>	<i>Constitucional (Não alcançada a maioria)</i>	<i>Não</i>
<i>Controlada</i>	<i>País SEM tributação favorecida</i>	<i>Constitucional (Não alcançada a maioria)</i>	<i>Não</i>
	<i>País COM tributação favorecida</i>	<i>Constitucional</i>	<i>Sim</i>

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) n.º 188/2002 que INCLUÍA a Ilha da Madeira neste grupo. (...)

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. (...)

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.

Assim, por força da decisão do STF – obrigatoriamente aplicável – também não merece reforma o acórdão recorrido ao admitir a tributação constitucional dos lucros de controlada indireta sediada em país com tributação favorecida.

Sobreleva destacar a ementa da ADI 2.588, com efeitos vinculantes para a Administração Pública Federal, nos termos constitucionais (CF, art. 102, §2º) e da Lei n.º 9.868/1999 (art. 28, parágrafo único):

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 antielísivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de 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. (grifamos)

A única ressalva quanto ao entendimento manifestado pelo Conselheiro Relator do Colegiado *a quo* é sobre a abrangência da decisão do Supremo Tribunal Federal quando analisou a constitucionalidade do artigo 74. Entendeu o Ilustre Relator do Colegiado *a quo* que: “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.”. A despeito de tal ressalva, este trecho do voto do acórdão recorrido é irrelevante ao julgamento do caso dos autos, em que se aponta uma controlada indireta em país com tributação favorecida. De toda forma, para evitar futuros questionamentos e eventuais embargos de declaração, apenas ressalvo que não comungo, na integralidade, do entendimento do D. Relator da Turma *a quo*, embora mantenha o acórdão recorrido pelas razões acima.

Por estas razões, voto por **negar provimento ao recurso especial do contribuinte quanto à primeira matéria admitida pelo recurso especial**, mantendo o acórdão recorrido para admitir a tributação da controlada indireta.

Mérito - A consolidação dos lucros da controlada indireta

O tema foi julgado pelo Colegiado *a quo* em acórdão de embargos (acórdão **1402-002.750**), do qual se extrai:

(...) O reclamo da embargante é que deveria ser observado o § 6º, do artigo 1º, da IN 213/2002 que exprime: “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”.

Para a embargante, em razão deste dispositivo, resultados de controladas e coligadas indiretas “*não podem ser apurados diretamente pela pessoa jurídica no Brasil*”, impondo sua “*consolidação na controlada direta (NAMISA INTERNATIONAL) dos resultados por ela obtidos por intermédio de outras empresas em que participa (NAMISA EUROPE), nos termos do § 6º do art. 1º da IN nº 213/02*”.

Já o acórdão embargado sustentou-se na legislação pertinente ao tema, como se vê no Ac. embargado (fls. 898): “*Como antes estudado, o art. 74 da MP nº 2.15835, 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*”.

Nessa linha, no entendimento do voto condutor, os lançamentos tiveram sustentáculo na legislação já citada e no artigo art. 16, da Lei nº 9.430/1996 (ver AI – fls. 456) que determina que “*os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão: I considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada*”. Isto é, seguiram-se os comandos legislativos do inciso I do art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996 em comunhão com os incisos I e II do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e artigo 74, da MP nº 2.158-35/ 2001.

Assim, inexistem motivos para se questionar a validade dos lançamentos, ou pretender sua nulidade, já que não houve erro algum na indicação do critério material e quantitativo do fato gerador, tendo em vista que a autoridade fiscal pontificou 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.

E, neste aspecto, a leitura dos autos e de todos os documentos que o suportam mostram claramente que os valores tomados pelo Fisco para consecução dos lançamentos são **IDÊNTICOS ao que estampa o balanço consolidado da controlada na Espanha (Namisa International), já incluindo os resultados da Namise Europe (Ilha da Madeira), EXATAMENTE COMO RECLAMA A EMBARGANTE.** (...)

Atente-se: são os “resultados consolidados” da Namisa International (Espanha) já com os resultados vindos a Namisa Europe (Ilha da Madeira), EXTAMENTE como pretendido pela embargante, sem que haja qualquer distorção, e por um motivo bem singelo: os lucros da controlada indireta da Ilha da Madeira formaram a única fonte de receita da sua controla Namisa Espanha (por sua vez controlada pela Nacional Minérios no Brasil que acabou, no final, por usufruir deste resultado).

Tudo demonstrando, como já visto por ocasião do julgamento, que a controlada na Espanha não tinha finalidade alguma que não ser a receptora dos lucros da controlada na Ilha da Madeira e, ao albergue do Tratado Brasil-Espanha, tentar deixar ao largo da tributação os resultados obtidos em “dependência com tributação favorecida – Ilha da Madeira”. (...)

Em suma, ainda que o Acórdão embargado não tenha se referido – expressamente ao que suscita a embargante (IN e dispositivos já citados), restou claro que não só os aspectos formais e materiais dos lançamentos foram atendidos como os valores tomados estão em plena correspondência com o que consta nos autos (fornecidos, recorde-se, pela própria recorrente) e, mais ainda, atendem explicitamente ao questionamento feito pela embargante, posto que assumidos a partir da consolidação feita na Espanha dos

resultados da Ilha da Madeira e, a partir daí, trazidos para tributação na empresa brasileira, procedimento em plena consonância com as normas vigentes e entendido como correto pelo Colegiado, de forma unânime, quando da prolação do Acórdão nº 1402-002.338, objeto destes Embargos de Declaração.

Em precedentes deste Colegiado, pronunciei-me sobre a necessária consolidação de lucros da controlada indireta na controlada direta, por força do artigo do artigo 1º § 6º, da IN SRF 213/2002 (vg. **9101-003.829**, dentre outros), restando vencida neste Colegiado.

No entanto, por duas razões não aplico o citado entendimento ao caso dos autos: admito a tributação dos lucros da controlada indireta, quando vislumbrar **interposição de sociedade com finalidade elisiva**, devidamente identificada pelo Auditor Fiscal autuante. No caso destes autos, a contribuinte informou que “*a 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*”, como consta do TVF.

A finalidade elisiva – com a interposição de sociedade em país distinto - foi mencionada no lançamento tributário, *verbis*:

2 – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS NO EXTERIOR

1.5. Em atendimento à solicitação, a empresa apresentou documentação informando que a NACIONAL MINÉRIOS S.A. possui as seguintes participações:

I – Direta:

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)

II – Indireta: 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. (...)

2.6 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 toda 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 assembleia as diretrizes a serem seguidas na vida empresarial.

2.7 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 S.A. no Brasil;

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

3 – DA CONVENÇÃO BRASIL- ESPANHA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E DA INTERPOSIÇÃO DE SOCIEDADE COM FINALIDADE ELISIVA

3.1 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; (...)

3.4 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;

3.5 A Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital celebrado entre o Brasil e a 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).

Acrescento que foi também razão de decidir do Colegiado a identidade de resultado se houvesse a consolidação na controlada direta, *verbis*:

E, neste aspecto, a leitura dos autos e de todos os documentos que o suportam mostram claramente que os valores tomados pelo Fisco para consecução dos lançamentos são **IDÊNTICOS ao que estampa o balanço consolidado da controlada na Espanha (Namisa Internacional), já incluindo os resultados da Namise Europe (Ilha da Madeira), EXATAMENTE COMO RECLAMA A EMBARGANTE.** (...)

Atente-se: são os “resultados consolidados” da Namisa International (Espanha) já com os resultados vindos a Namisa Europe (Ilha da Madeira), EXTAMENTE como pretendido pela embargante, sem que haja qualquer distorção, e por um motivo bem singelo: os lucros da controlada indireta da Ilha da Madeira formaram a única fonte de receita da sua controla Namisa Espanha (por sua vez controlada pela Nacional Minérios no Brasil que acabou, no final, por usufruir deste resultado).

Lembro que não foi devolvida a este Colegiado a análise de possível alteração de critério jurídico do lançamento (art. 146, do CTN), conforme decisão do Presidente de Câmara, confirmada pela decisão da Presidente da CSRF após agravo. Assim, parto do pressuposto que não houve qualquer alteração do critério jurídico quando a Turma *a quo* afirma que “os valores tomados pelo Fisco para consecução dos lançamentos são IDÊNTICOS ao que estampa o balanço consolidado da controlada na Espanha (Namisa Internacional), já incluindo os resultados da Namise Europa”. Nesse contexto, sem que apreciemos a eventual alteração de critério jurídico – por nos faltar competência para tanto -, parece-me razoável a conclusão do Colegiado *a quo*.

De toda forma, o primeiro argumento de meu voto nesta matéria (interposição de sociedade com finalidade elisiva) é suficiente à manutenção do acórdão recorrido e do lançamento tributário destes autos.

Assim, **nego provimento ao recurso especial do contribuinte quanto à segunda matéria**, mantendo o acórdão recorrido.

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por **conhecer e negar provimento** ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-004.645 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10880.728246/2012-87