



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

Processo n° 16561.720080/2011-69
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1302-002.039 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ E CSLL - LUCROS NO EXTERIOR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALFA PARTICIPAÇÕES INTERNACIONAIS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

Ementa:

CONTROLADA DIRETA E INDIRETA. LEGISLAÇÃO COMERCIAL. A determinação feita no art. 243 da Lei n° 6404, de 1976, para que se considere como controlada as controladas diretas e indiretas só é válida para fins do relatório anual de administração previsto no dispositivo. Sem uma ressalva semelhante a existente no art. 243 da Lei das Sociedades por Ação, controlada significa controlada direta. Não cabe entender que toda menção à controlada, na Lei no 6.404, de 1976, se refira também às controladas indiretas.

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO EXTERIOR CONTROLE INDIRETO. Para supor que o art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 2001, estivesse se referindo as controladas indiretas, seria preciso ignorar o texto do artigo e, além disso, admitir que ele desconsiderasse tacitamente a personalidade jurídica das controladas diretas. Não é possível supor que o termo controlada possa alcançar as controladas diretas e as indiretas, sob pena de se estabelecer uma dupla tributação do mesmo lucro, pois os resultados das controladas indiretas já estão refletidos nas controladas diretas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto do relator.

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Rogério Aparecido Gil, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Talita Pimenta Félix e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Por bem sintetizar o processo, adoto o relatório da 6ª Turma da DRJ/RJ1, à seguir reproduzido (e-fls. 361/375):

“Trata o presente processo dos autos de infração de fls 249/273, por meio dos quais :

a) foi constituído o crédito tributário nos valores de de R\$ 4.002.108,36 e R\$ 1.536.551,93 referentes, respectivamente, ao Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, acrescidos de multa de 75% e juros de mora;

b) foram retificadas as bases de cálculo negativas originalmente apuradas para os anos de 2006, 2007 e 2008, bem como o estoque de saldos a compensar em anos futuros, conforme demonstrativos de fls 268/273.

1. Da autuação e valores

Em síntese, a autuação de que trata o presente tem como objeto tributação de lucros auferidos no exterior por controladas indiretas (Alfa International Holding Company, Alfapar Securities II Inc. Itapar securities Inc.) nos anos de 2006, 2007 e 2008. As bases de cálculo, por controlada e ano, foram discriminadas às fls 245/247 e abaixo reproduzidas pelos totais:

Ano	Valor tributado (R\$)
2006	2.201.746,41
2007	4.060.011,87
2008	15.456.280,25

O lançamento foi realizado com sua exigibilidade suspensa, tendo em vista decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da Terceira Região no

Recurso de Apelação 326434.2003.4.03.6100 (nº anterior 2003.61.00.0032647), interposto nos autos do Mandado de Segurança originários, que foram juntados aos autos.

2. Dos fundamentos da autuação

Os fatos e informações que fundamentaram a autuação foram expostos no termo de de fls 237/248 e, abaixo, resumidamente reproduzidos.

1. A estrutura societária da interessada no exterior pode ser assim resumida:

Nome da Investida	País de domicílio	Participação informada (%)
RIHC Europa Serviços Ltda	Ilha da Madeira (Portugal)	76%
Ripar Securities Inc.	Ilhas Cayman	100 %

2. Nos anos de 2006, 2007 e 2008 foram os seguintes os resultados (em reais) das empresas acima, controladas pela interessada:

Investida	Resultado AC 2006	Resultado AC 2007	Resultado AC 2008
RIHC Europa Serv. Inc.	- 18.388.581,21	8.608.167,82	44.583.502,23
Ripar Securities	-19.601,55	32.947,65	102.000,85

3. O exame da Linha 05 das Fichas 09 A e 17 da DIPJ dos anos calendário 2006, 2007 e 2008 revela que a interessada não adicionou à bases de cálculo do período quaisquer valores a título de “lucros disponibilizados no exterior”.

4. A não inclusão dos lucros disponibilizados pelas controladas nas bases de cálculo do período em foco decorreu do fato de a interessada ter a seu favor decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que suspendeu a exigibilidade do IRPJ e CSLL incidentes sobre resultados auferidos no exterior, conforme regulamentação dada pelo art 74 da MP 2.1583401 e IN 213/2002 (apelação/reexame necessário nº 326434.2003.4.03.6100, nº anterior 2003.61.00.0032647);

5. Uma das controladas diretas da interessada, a RIHC Europa Serv. Inc., também possuía participações acionárias em outras pessoas jurídicas, conforme abaixo:

Investida	Participação da RIHC no cap. Da investida
Alfa International Holding Co	99,933 %
Alfapar Securities Inc.	87,923%
Itapar Securities Inc.	100 %

6. As empresas acima, controladas da RIHC Europa Serv. Inc. também eram controladas, indiretamente, pela interessada, já que a legislação societária não distingue entre controle direto e indireto. Sobre o tema o art 243, § 2º da Lei das SA assim dispõe: “considerasse 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.”

7. Também a legislação tributária iguala o tratamento fiscal conferido às controladas diretas e indiretas. Especificamente o art 74 da MP 2.15835 refere-se a controladas e coligadas sem distinguir entre vínculo direto e indireto, conforme abaixo:

“Art 74 – Para fins de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda e da CSLL, nos termos do art 25 da Lei 9.249, de 26/12/1995, e do art 21 desta MP, 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.”

8. A participação efetiva da interessada sobre suas coligadas indiretas pode ser obtida mediante a multiplicação do seu percentual de participação sobre a RIHC (76%) pelo percentual desta última sobre suas coligadas (Alfa International 99,93% ; Alfapar Securities II Inc – 87,92%; e Itapar Securities 100%);

9. O índice de participação efetiva, calculado conforme item 08, acima, aplicado sobre os resultados auferidos pelas coligadas indiretas, reflete, nos termos do art 25, § 2º, inciso II, da lei 9.249/95, a parcela daqueles resultados que devem ser tributados, no Brasil. O cálculo em referência foi realizado às fls 245(demonstrativo 07 do TVF)

3. Da impugnação

Em 09/01/2012 a interessada interpôs a impugnação de fls 277/286, na qual solicita perícia/vistorias, bem como a posterior juntada de provas, documentos e alegações. Quanto ao mérito, alega a seu favor que:

- Correta a afirmação de que a legislação societária não distingue entre controladas diretas e indiretas. Incorreta, porém, a conclusão de que o art 74 da MP 2.135/01 determina a tributação, no Brasil, de lucros auferidos no exterior por controladas indiretas;*
- O art 74 da MP 2.135 de 2001 só pode alcançar lucros disponibilizáveis, isto é, lucros que, segundo a lei brasileira, possam ser disponibilizados à controladora brasileira*
- A lei brasileira apenas permite a distribuição de lucros de uma sociedade a quem for sócio (Código Civil, art 997, inciso VII e art 1007), sendo nula qualquer deliberação que tenha como destinatário terceiros, inclusive os sócios dos sócios. Disposição análoga se encontra na lei das SA, art 205;*
- Por outro lado, o § 6º, do art 1º da IN 213/2002 determina 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”;*
- Significa que os lucros das controladas indiretas não podem ser adicionados per saltum ao lucro da sociedade brasileira, antes devem ser consolidados gradativamente, por níveis de degrau da cadeia vertical;*
- O lucro das controladas indiretas podem, eventualmente, não alcançar as sociedades brasileiras. É o que ocorre na hipótese de (a) ser apurado prejuízo em sociedades estrangeiras situados em degraus mais elevados do elo societário, ou quando (b) o controlador brasileiro aliena a participação na controlada direta, deixando, assim, de ter qualquer participação naquelas que antes eram suas controladas indiretas;*
- Por todo o exposto, apenas os resultados auferidos pelas controladas diretas podem ser alcançados pela controladora, no Brasil, pois só estes podem ser efetivamente disponibilizados sob a forma de dividendos;*
- A autoridade autuante ignorou o comando normativo contido na IN 213/2002. Feriu, assim, o princípio da boa fé, o princípio da proteção da confiança, bem como o dever de observância dos atos normativos que a vinculam.”*

No julgamento da impugnação, a DRJ/RJ1 reconheceu que somente seria possível alcançar diretamente os lucros das controladas indiretas no exterior, se, no caso

concreto restasse comprovado abuso de direito ou fraude quanto à efetiva existência da sociedade intermediária na cadeia societária.

No entanto, como o relato que embasou a autuação estava fundamentado estritamente na hipótese de que os resultados positivos das controladas no exterior – independentemente da espécie de controle (direta ou indireta) – devem ser adicionados individualmente à base de cálculo dos tributos devidos pela fiscalizada.

Sendo assim, a primeira instância administrativa reconheceu que o presente lançamento foi efetuado em dissonância com a norma prevista no art. 1º, § 6º da IN 213/2002, concluindo pelo seu cancelamento. O Acórdão recorrido restou ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2006, 2007, 2008

PERÍCIA. PEDIDO. REQUISITOS LEGAIS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia quando deixam de ser expostos os motivos que o justifiquem, os quesitos referentes aos exames desejados e a identificação do profissional indicado

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO EXTERIOR. CONTROLE INDIRETO.

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, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real da beneficiária no Brasil.

CSLL. LANÇAMENTOS CONEXOS.

Na ausência de especificidades, aos lançamentos formalizados a partir da mesma base fática aplica-se o mesmo julgado.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Deste ato, o Presidente em exercício da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro recorreu de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA.

O Recurso de Ofício preenche os requisitos legais, por isso dele conheço.

A decisão recorrida julgou procedente a impugnação ofertada pelo contribuinte com base nos seguintes argumentos, *verbis*:

Aduz a autoridade autuante que também a legislação societária equipara as controladas diretas e indiretas, conforme art 243, § 2º da lei das SA e art 1098 do Código Civil, a seguir transcritos:

Lei das SA

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

(...)

§ 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.

Código Civil

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 controlada.

De fato, conforme relatado pela autoridade autuante, tanto a lei civil como a societária conceituam “sociedade controlada” sem distinguir quanto à modalidade de controle.

O mesmo tratamento não foi, porém, adotado pela legislação tributária. É que a Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, que regulamentou o art 74 da referida MP 2158-34, fez distinção, no artigo 1º, § 6º, quando dispôs sobre a forma de tributação das controladas indiretas situadas no exterior :

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

§ 5º 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.

§ 6º 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.

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

§ 8º Os rendimentos e os ganhos de capital, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior, integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e as perdas reconhecidas nesses resultados são indedutíveis e devem ser adicionadas para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL

(grifei)

Nos termos dos dispositivos acima, para fins de determinação da parcela do lucro auferido por controladas indiretas domiciliadas no exterior a ser tributado pela pessoa jurídica brasileira, é necessário realizar uma prévia consolidação daqueles resultados no

balanço da sociedade intermediária da cadeia. A inteligência da norma é a de evitar a dupla tributação (já que os lucros da controlada indireta integram os da controlada direta). Por outro lado, é fato que, em determinadas hipóteses, o resultado positivo auferido pela controlada indireta pode não chegar à sociedade brasileira. É o que ocorre, por exemplo, quando a investida direta situada no exterior apura prejuízos contábeis que absorvem os ganhos auferidos pela terceira sociedade.

Portanto, seja em função dos princípios que orientam a legislação tributária, seja em função do exposto comando da IN 213/2002, é incabível que a tributação alcance resultados auferidos por controladas indiretas domiciliadas no exterior.

(...)

Somente seria possível alcançar diretamente os lucros das controladas indiretas no exterior, se, no caso concreto, restasse comprovado abuso de direito ou fraude quanto à efetiva existência da sociedade intermediária na cadeia societária. Haveria, então, que se demonstrar que tais sociedades intermediárias consistem em mero instrumento para burlar os tratados internacionais, que objetivam, apenas, proporcionar economia tributária, que existem apenas formalmente, não desenvolvem qualquer atividade operacional e que não possuem propósito comercial que as justifiquem.

Todavia, esses elementos não integram o relato que embasou a autuação em análise, fundamentada estritamente na hipótese de que os resultados positivos das controladas no exterior – independentemente da espécie de controle – devem ser adicionados individualmente à base de cálculo dos tributos devidos pela fiscalizada.

A decisão recorrida está correta em toda sua fundamentação de mérito, pois para supormos que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, estivesse se referindo as controladas indiretas, seria preciso ignorar o texto do artigo e, além disso, admitir que ele desconsiderasse a personalidade jurídica das controladas diretas.

Pior, seria preciso admitir que tal desconsideração fosse feita de modo tácito. Mas, não existe qualquer razão para se abandonar a letra da lei ou para se imaginar que o dispositivo esteja desconsiderando a personalidade jurídica das controladas diretas. Conforme o texto legal, o lucro alcançado é o da controlada.

Obviamente que a menção a controlada significa controlada direta. Além disso, não é possível supor que o termo controlada pudesse alcançar as diretas e as indiretas, sob pena de se pretender a criação de uma dupla tributação, porque o resultados das controladas indiretas já estão refletidos nas controladas diretas. Ou seja, no caso da regra de tributação do lucro da controlada estrangeira, não é possível que a norma alcance as

controladas diretas e as indiretas. Só é possível alcançar o lucro de umas ou de outras. Assim, o natural que a opção de interpretação seja pelo o que está escrito (controladas, que significa controlada direta) e não pelo o que não está escrito (controladas indiretas).

Além disso, o entendimento de que o dispositivo refira-se a controlada indireta equivale a desconsiderar a personalidade jurídica da controlada direta de modo tácito. Mas, como tal interpretação fugiria totalmente dos métodos usuais de hermenêutica, esta interpretação só seria possível se o texto da lei fosse expresso. Porém, em nenhum momento o artigo diz que é para desconsiderar a personalidade das controladas diretas e sequer menciona as controladas indiretas.

Assim, se percebe que a extrapolação do conceito do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976, para o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é inadmissível. Por isso, a interpretação apresentada pela fiscalização está muito distante daquela que seria indicada por qualquer método de interpretação.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

É como voto.

MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA - Relator