



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

Processo n° 16643.000276/2010-42
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1101-000.811 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de outubro de 2012
Matéria IRPJ e CSLL - Lucros no Exterior
Recorrentes GERDAU INTERNACIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA
 FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005

ART. 62-A DO RICARF. SOBRESTAMENTO. REQUISITOS.

O Regimento Interno do CARF admite o sobrestamento de julgamento quando o STF tenha sobrestado o julgamento de recursos extraordinários da mesma matéria. Não basta a matéria ser reconhecida como de repercussão geral, pois isso suspende o julgamento nas cortes inferiores, mas não no STF. O processo administrativo se pauta pelo princípio constitucional da celeridade processual e o sobrestamento indevido de processo no CARF pode levar à prescrição de ação penal vinculada ao lançamento, por isso só se admite o sobrestamento de processos no CARF nos exatos termos do regimento interno.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

TRATADO INTERNACIONAL. INCIDÊNCIA. LANÇAMENTO.

Não existe disposição no tratado ou em lei interna estabelecendo a não incidência do tratado por haver eventual interesse tributário em reorganização societária que envolva países contratantes. Para que deixar de aplicar o tratado em alguma circunstância, é preciso haver previsão no tratado ou em lei brasileira e, para o lançamento ser válido, esta regra deve ser indicada no lançamento.

TRATADO INTERNACIONAL. ABUSO DE TRATADO. ABUSO DE DIREITO. LEGALIDADE.

Não há base legal no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal do tratado, sob a alegação de entender estar havendo abuso de tratado.

CONTROLADA DIRETA E INDIRETA. LEGISLAÇÃO COMERCIAL.

A determinação feita no art. 243 da Lei nº 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 6404, de 1976, se refira também às controladas indiretas.

CONTROLADA DIRETA E INDIRETA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A translação do conceito posto pelo art. 243 da Lei nº 6404, de 1976, para o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não tem fundamento. Para supor que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, estivesse se referindo às 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.

CONTROLADA DIRETA E INDIRETA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O inciso I do art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996, indica que os lucros das controladas no exterior devem ser considerados de forma individualizada, por controlada. Mas, isso de modo algum quer dizer os lucros das controladas indiretas devam ser considerados diretamente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

Não cabe adição ao lucro feita sem base legal.

RECURSO DE OFÍCIO. Se a apreciação do recurso voluntário resulta na desconstituição integral da exigência, deve ser negado provimento, também, ao recurso de ofício, independentemente da apreciação de seu mérito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por maioria de votos, REJEITAR o pedido de sobrestamento, vencida a Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, acompanhada pelo Conselheiro Marcos Shigueo Takata; 2) por unanimidade de votos, DEIXAR DE APRECIAR as arguições de inconstitucionalidade; 3) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencida a Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa e votando pelas conclusões o Conselheiro Marcos Shigueo Takata; e 4) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício sem conhecer de seu mérito, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro. Fez declaração de voto o Conselheiro Marcos Shigueo Takata.

Processo nº 16643.000276/2010-42
Acórdão n.º 1101-000.811

SI-CITI
Fl. 3


VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.


EDELI PEREIRA BESSA - Relatora


CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Marcos Shiguelo Takata.



Relatório

GERDAU INTERNACIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-I que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 28/10/2010, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 231.588.642,99.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata-se de impugnação a autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 321/324) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 327/330) lavrados contra a contribuinte qualificada em epígrafe relativos ao ano-calendário 2005, perfazendo um montante de R\$ 231.588.642,99 (fls. 03), assim discriminado:

IRPJ	R\$ 74.078.649,08
Juros de Mora	R\$ 38.587.568,30
Multa	R\$ 55.558.986,81
Infração	ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR
Enquadramento legal	IRPJ (Lei nº 9.249/95, art. 25, §§ 2º e 3º; RIR/99, art. 249, II, e art. 394; MP nº 2.158-35/2001, art. 74, § único; Lei nº 9.959/00, art. 3º; Lei nº 9.430/96, art. 16; e, IN SRF nº 213/02, arts. 1º e 2º); Multa (Lei nº 9.430/96, art. 44, I); e Juros de Mora (Lei nº 9.430/96, art. 28 c/c 6º, § 2º).

CSLL	R\$ 27.902.346,56
Juros de Mora	R\$ 14.534.332,32
Multa	R\$ 20.926.759,92
Infração	CSLL – FALTA DE RECOLHIMENTO
Enquadramento legal	CSLL (Lei nº 7.689/88, art. 2º e §§; Lei nº 9.316/96, art. 1º; Lei nº 9.430/96, art. 28; e, Lei nº 10.637/02, art. 37); Juros de Mora (Lei nº 9.430/96, arts. 6º, § 2º, e 28); e Multa de Ofício (Lei nº 9.430/96, art. 44, I).

A descrição dos fatos e a fundamentação jurídica do lançamento estão consignadas no “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 285/318), podendo ser assim sintetizadas:

(i) As participações da fiscalizada em sociedades residentes no exterior informadas na DIPJ do ano-calendário de 2005 foram as seguintes: 100% da GERDAU GTL SPAIN S.L., empresa domiciliada na Espanha, e 99% da COMERCIAL GERDAU S/A, domiciliada na Bolívia;

(ii) A **GERDAU GTL SPAIN, SL** (Sociedade Unipessoal) iniciou suas atividades com a denominação social de GTL-TRADE CORP, com domicílio

social fora do território espanhol; posteriormente, por decisão do sócio único da sociedade, ORUSCOM S/A (sociedade uruguaia), mediante escritura datada de 29/12/2000, trocou a denominação para a atual e mudou a sede para Lãs Palmas de Gran Canária, à avenida Alcalde Ramires Betancour, n. (6 Bis a) Bajo, Edifício Atlântico, 35003, Espanha; com data de 28/02/2001, foi realizado um aumento de capital com a criação de 18.000 participações sociais, com um prêmio de emissão de 11.408,77 euros por participação, num importe total de 205.357.886,25 euros, integralizado por seu único sócio mediante compensação de dívida contra a sociedade da qual era credor; em 28/02/01, aconteceu a troca do sócio único, passando a ser a GERDAU INTERNACIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA;

(iii) A GERDAU GTL SPAIN S.L. é uma holding das seguintes empresas do grupo no exterior:

SOCIEDADES CONTROLADAS PELA GERDAU GTL SPAIN, SL - SOCIEDADE UNIPessoAL								
DIRETAS			INDIRETAS			INDIRETAS EM 2º GRAU		
HOLANDA	GTL FINANCIAL	100,00%						
URUGUAI	ARAMAC	100,00%	BVI	GTL EQUITY	100,00%			
ARGENTINA	SIPAR G. INVERSIONES	83,77%	ARGENTINA	SIPAR ACEROS	89,50%	ARGENTINA	SIDERCO	100,00%
URUGUAI	LAISA	100,00%						
CANADÁ	GERDAU STEEL INC.	100,00%	URUGUAI	AXOL	99,00%	CHILE	INDAC	99,00%
			CANADÁ	AMERISTEEL	66,78%	IRLANDA	GOLDMARCH	100,00%
						INGLATERRA	CO-STEEL	100,00%
						USA	CO-STEEL	50,00%
						USA	GUSAP	21,00%
						CANADÁ	AMERISTEEL	100,00%

(iv) A GERDAU GTL SPAIN S.L opera sobre o regime denominado ETVE ("Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros"), por concessão da "Dirección General de Tributos" em 07/07/2000;

(v) A GERDAU GTL SPAIN S.L não tem funcionários e sua administração burocrática é realizada por procuração outorgada a Ernst & Young (fls. 234) e, contrariamente do que diz a contribuinte, funciona sem autonomia, sendo seu gerenciamento realizado por dirigentes situados no Brasil;

(vi) As controladas da GERDAU GTL SPAIN S.L apresentam características comuns: ausência de funcionários, resultados advindos de transações com pessoas ligadas e ajustes referentes à aplicação da equivalência patrimonial;

(vii) A fiscalizada teria aumentado o capital social da GERDAU GTL SPAIN S.L, integralizando-o por meio de suas ações e quotas que detinha nas empresas ARAMAC, SIPAR GERDAU INVERSIONES, GERDAU STEEL INC, GTL FINANCIAL e LAISA, bem como na GERDAU STEEL INC, inserindo a participação na GERDAU AMERISTEEL CORPORATION INC STEEL e da AXOL, passando a controlada espanhola a ser a efetiva sócia das citadas sociedades estrangeiras;

(viii) Tendo em vista que a GERDAU GTL SPAIN S.L era uma subsidiária integral da Impugnante, mesmo depois desse rearranjo societário, essas empresas continuaram a ser sociedades controladas da fiscalizada, nos termos do art. 243, § 2º da Lei nº 6.404/1976;

(ix) O propósito da existência da GERDAU GTL SAPIN e GERDAU STEEL INC é de tão-somente evitar a tributação no Brasil, observando que seus resultados não

provêm do território espanhol, mas de outros locais, imaginando a fiscalizada que se fosse feita a ligação societária direta não deixaria de ser tributada;

(x) Uma empresa localizada no exterior não pode prevalecer como estabelecimento permanente, conforme dispõe o Decreto nº 76.975/1976, quando se presta apenas a ser um meio auxiliar para que não ocorra a tributação de lucros gerados por outras empresas do grupo, sendo que a direção e toda a atividade negocial do grupo é realizada pela matriz localizada no Brasil;

(xi) A empresa espanhola foi criada com a finalidade de ser repassadora dos lucros auferidos por empresas controladas pela fiscalizada com o fito de evitar a tributação no Brasil e, mesmo que se admita propósito negocial subjacente, os lucros das controladas indiretas são considerados auferidos pela investidora brasileira, sendo passíveis de disponibilização, por força da legislação comercial e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001;

(xii) Os lucros obtidos pelas controladas da fiscalizada são passíveis de disponibilização para fins de apuração de seu Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, observando que foram considerados, apenas para fins da contribuição, os lucros auferidos pela SIPAR INVERSIONES, localizada na Argentina, assim como a GTL FINANCIAL BV, sediada na Holanda, motivada pela não cobertura da CSLL pelos acordos para evitar a bi-tributação com esses países;

(xiii) Também não foi considerado o resultado obtido na ARAMAC-URUGUAI que controla integralmente a GTL EQUITY- BVI, pois haveria consideração duplicada dos lucros, uma vez que o resultado daquela é composto essencialmente pelos ajustes resultantes da aplicação do método da equivalência patrimonial;

(xiv) “Quanto ao resultado da GERDAU STEEL INC — Canadá, tendo em vista que a empresa controla a Gerdau Ameristeel Corporation e esta controla diversas empresas nos Estados Unidos, Irlanda, Luxemburgo, Hungria e Inglaterra, das quais somente as duas primeiras (USA e Irlanda) não têm acordo para evitar dupla tributação, mas como nos é impossível a separação individualizada, deixamos de fazer a consideração dos resultados destas empresas, entretanto como a GERDAU STEEL INC, controla, ainda a empresa AXOL residente no Uruguai e nesta é possível isolar e conhecer do seu resultado, por isso, somente esta inserimos dentro do espectro tributável”;

(xv) Feitas essas considerações, os lucros das controladas que devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da fiscalizada correspondem a R\$ 310.039.898,36:

	Lucros antes do tributo sobre o resultado do exercício (em Reais)	Porcentagem de participação do fiscalizado (*)	Lucros a serem disponibilizados (em Reais)
LAISA URUGUAI	27.499.299,64	99,9%	27.471.800,34
GTL EQUITY -BVI	98.805.255,55	100%	98.805.255,55
AXOL URUGUAI	171.866.026,20	99%	170.147.365,90
GTLBV *	600.089,13	100%	600.083,13
SIPAR IN VERS *	15.537.026,90	83,77%	13.015.387,44
Valor total a ser disponibilizado, nos termos do art. 74 da MP Nº 2.158-35 (em R\$)			310.039.898,36

* tributação somente da CSLL

Notificada da autuação por via postal em 28/10/2010 (fls. 333), a contribuinte apresentou impugnação em 26/11/2010 (fls. 335/403), aduzindo, em síntese, o seguinte:

(a) Ciente da atividade vinculada da Administração Tributária, mas fazendo uso de seu direito à ampla defesa, cabe alertar sobre a inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 que criou imposto e contribuição sobre situação que não configura disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou lucro, em conflito com o art. 153, III, e art. 195, I, c da Constituição Federal;

(b) Uma vez que o referido dispositivo está sendo questionado nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588-1, cujo julgamento encontra-se em andamento, impõe-se, ao menos, sobrestar o presente processo administrativo até que seja proferida decisão final pelo Supremo Tribunal Federal;

(c) O Auditor-Fiscal reconhece fatos relativos às mudanças da denominação social, da sede da GERDAU GTL SPAIN, SL e de seu controle para a Impugnante, como ocorridos antes da Medida Provisória 2.158-34 de 24/08/2001, o que, desde logo, informa ser o propósito negocial da constituição e das atividades da GERDAU GTL SPAIN na Espanha algo, total e plenamente, desvinculado da fuga da tributação por esta norma criada seis meses após, como supõe no seu Termo de Verificação;

(d) De longa data, o planejamento estratégico do GRUPO GERDAU prevê a internacionalização de seus negócios com o escopo de se posicionar frente à consolidação da indústria siderúrgica mundial, ganhando contornos maiores em 1999, com a aquisição da AMERISTEEL CORPORATION, nos Estados Unidos da América, mas foi a partir de 2002 que ganhou velocidade;

(e) Nesse cenário a **GERDAU GTL SPAIN** tem papel fundamental, pois, em consonância com seu objeto social, é a gestora das participações societárias no exterior, fazendo alocações e realocações desses recursos, e, neste contexto que, com o fim único de auferir lucros e de alavancar os investimentos internacionais do GRUPO GERDAU, ao longo dos últimos anos e com aplicação dos recursos recebidos de suas investidas, a **GERDAU GTL SPAIN** adquiriu as seguintes participações (Doc. 03): em 2005, participação adicional no capital da SIPAR GERDAU INVERSIONES pelo valor de US\$ 40.528.808,34; em 2008, participação adicional da DIACO S.A., sociedade domiciliada na Colômbia; e, em 2008, 49% das ações da CORSA CONTROLADORA S.A. de C.V., sociedade domiciliada no México;

(f) Quanto à GERDAU STEEL INC, trata-se de uma sociedade canadense constituída em 1989 (doc. 04), seis anos antes da introdução do regime de tributação de renda em bases universais no Brasil através da Lei 9.249/95, para levar a cabo o primeiro investimento do GRUPO GERDAU naquele país (aquisição da COURTICE STEEL INC), passando longe a intenção de apenas evitar a tributação no Brasil;

(g) É inválida a desconsideração da pessoa jurídica da GERDAU GTL SPAIN, uma vez que não foi trazido aos autos nenhum ato ilegal que tivesse sido por ela praticado ou pela Impugnante em relação a ela, seja na sua constituição, nos aumentos de seu capital social, seja nas suas atividades de holding espanhola de empresas estrangeiras como ETVE, encontrando-se sua ação dentro dos princípios da liberdade fiscal, da autonomia da vontade e da liberdade econômica;

(h) Reconhecida a legalidade e existência da GERDAU GTL SPAIN, deve prevalecer a Convenção Brasil-Espanha que não faz qualquer exceção em relação às ETVE's e ser considerado ilegal o Ato Declaratório Interpretativo SRF 6/2002, já que inexistente a paridade normativa entre atos internacionais e normas a eles complementares;

(i) A CSLL também está abrangida pela Convenção Brasil - Espanha e sua aplicação quanto aos lucros da GERDAU GTL SPAIN, pois aquela é substancialmente semelhante ao imposto de renda e foi instituída posteriormente à promulgação da Convenção;

(j) Particularmente quanto aos lucros da Impugnante e das empresas investidas da GERDAU GTL SPAIN, pois desconsiderada a personalidade jurídica desta, devem ser extintos os créditos tributários carentes de motivação uniforme a lhe dar consistência quanto à escolha das empresas investidas para fins da tributação dos lucros no Brasil, assim como carentes de liquidez os valores tributados, uma vez que não houve a aplicação da Convenção Brasil - Chile quanto aos lucros da GERDAU CHILE INVERSIONES, controlada pela AXOL do Uruguai, e seu único ativo; faltou abranger a CSLL quanto aos lucros da SIPAR GERDAU INVERSIONES, pois aquela é substancialmente semelhante ao imposto de renda e foi instituída posteriormente à promulgação da Convenção Brasil - Argentina; não ocorreu a compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas apurados pela Impugnante e pela GTL EQUITY INVESTMENTS CO; não houve a dedução do imposto sobre a renda pago pelas empresas investidas, nos países de origem.

(l) A Lei 9.430/96 permite a incidência de juros de mora, exclusivamente, sobre os débitos para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, desautorizando a cobrança de tais juros de mora sobre qualquer penalidade;

(m) A ausência de previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a penalidade consistente em multa proporcional ao imposto ou contribuição lançada é reforçada quando a mesma Lei 9.430/96, no seu art. 43, parágrafo único, a previu, expressamente, sobre multa de ofício, todavia, apenas quanto àquela lançada isoladamente ou em conjunto, somente, com juros de mora, porém, sem imposto e sem contribuição, razão pela qual é indevida a cobrança de juros de mora sobre as presentes multas lançadas de ofício;

(n) Por derradeiro, a Impugnante solicita que todas as intimações e comunicações sejam realizadas em nome da procuradora MARTA IONE GUEX DE OLIVEIRA, no endereço profissional na Rua Uruguai n. 240, 14 ° andar, Porto Alegre - RS, CEP 90010-140.

O I. Relator Eduardo Shimabukuro, em seu voto, acolheu parcialmente estes argumentos, expondo razões que podem ser assim sintetizadas:

- Preliminarmente, não há previsão legal para direcionamento das intimações de futuras decisões à patrona da recorrente; é defeso à Administração Tributária afastar a aplicação de ato legal, por suposta ofensa ao texto constitucional; e inexistente disposição legal ou normativa que autorize o sobrestamento do julgamento de impugnação em razão da propositura de ADIN contra a norma que fundamenta a exigência.
- Abordando as disposições da Lei nº 9.249/95, da Instrução Normativa SRF nº 38/96, da Lei nº 9.430/96, da Lei nº 9.532/97, do art. 74 da Medida Provisória nº 2158-35/2001, da Lei Complementar nº 104/2001 e da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, afirmou a tributação, pelo IRPJ e CSLL, dos lucros auferidos, a partir de 1º de janeiro de 2002, por controlada ou coligada no exterior, na data de sua apuração em balanço, bem como dos lucros auferidos até 31/12/2001, ainda não tributados, considerados disponibilizados em 31/12/2002, desde que apurados a partir de 01/01/96, no âmbito do IRPJ, e a partir de 01/10/99, no que tange à CSLL (Medida Provisória nº 1.858-6/99 e Ato Declaratório SRF nº 75/99).

- Desmereceu os questionamentos a respeito da *desconsideração da pessoa jurídica GERDAU GTL SPAIN por carência de ilegalidade que a autorize* aduzindo que:
 - a GERDAU GTL SPAIN é, indiscutivelmente, uma holding autorizada a operar, desde 07/07/2000, sob a forma de Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVEs), desfrutando de benefícios fiscais que lhe confeririam vantagens tributárias no Brasil mesmo antes da Medida Provisória nº 2.158-34/2001;
 - o princípio da livre iniciativa se opõe ao da justiça social, e a criação da pessoa jurídica espanhola apenas com *objetivo de servir de anteparo da tributação das demais empresas estrangeiras no exterior não a legítima perante o ordenamento jurídico*;
 - a doutrina aborda a figura do abuso do direito e sua inoponibilidade em face de terceiros, dentre os quais o Fisco;
 - *a liberdade de se auto-organizar encontra limites nos demais princípios que informam nossa matriz constitucional, em especial o da capacidade contributiva, da isonomia fiscal e da função social do contrato*;
 - *a existência de uma estrutura empresária com o objetivo primordial de se eximir de tributação é injustificável, pois atende, tão-somente, o interesse de seus sócios*;
 - *a controlada fora constituída originalmente fora da Espanha e somente se transferiu para o país ibérico, em 29/12/2000 (fls. 113), depois de ter sido admitida no regime de E.T.V.Es*;
 - em momento seguinte, as ações e quotas sociais das empresas inicialmente controladas diretas da fiscalizada foram integralizadas como capital da subsidiária integral na Espanha;
 - segundo a Convenção firmada entre Brasil e Espanha, os lucros auferidos pelas antigas controladas diretas *estariam sujeitos à tributação apenas no país ibérico, mas que, por força do regime fiscal privilegiado das E.T.V.Es, são isentos*;
 - as operações concernentes à internacionalização dos negócios do Grupo Gerdau, *como auferir lucros, alocar e realocar recursos advindas das participações no exterior, são resultados e medidas de gestão que poderiam ter sido praticadas por uma holding nacional, provavelmente como antes ocorria*;
 - *a empresa espanhola é meramente uma estrutura formal, que não possui qualquer funcionário e cuja administração burocrática é realizada por mandato conferido à empresa de consultoria jurídica e empresarial Ernst & Young, conforme constatado pela autoridade fiscal. Sua gestão operacional é realizada por um conselho de administração, cujos diretores, são os mesmos de outras empresas do Grupo Gerdau, dentre as quais a própria autuada, e têm seus domicílios fiscais situados no Brasil, de forma que, substancialmente, nada mudou*;
 - melhorias consistentes em *vantagem competitiva sobre seus concorrentes advinda exclusivamente de economia tributária* são inaceitáveis por carecerem de propósito negocial;



○ *não se trata de desconsideração da personalidade jurídica da subsidiária integral na Espanha, mas da inoponibilidade dos efeitos do planejamento tributário executado em face da tributação nacional.*

- Afastou a aplicação do art. 7º da Convenção Brasil-Espanha, porque ela não beneficia *sociedade controlada residente de um terceiro Estado não signatário*. Reconheceu que a referida Convenção não se reporta às E.T.V.Es, por ser ela anterior à criação deste regime fiscal privilegiado, mas aduziu que *sua aplicação conflitaria com a intenção de ambos os signatários de evitar a dupla tributação de lucros gerados por residentes em cada um deles e, ainda, o de evitar a evasão fiscal*, consoante o entendimento firmado no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 6/2002;
- Destacou que a exigência fiscal não se fundamentou no referido Ato, mas sim no conceito de sociedade controlada expresso na lei civil e societária, e na inexistência de restrição, nas leis que tratam de tributação em bases universais, de incidência apenas sobre o lucro auferido por controlada direta. Contudo, manifestou reserva ao entendimento fiscal de que *seria possível tributar os lucros da controlada indireta, ainda que se verificasse um propósito negocial na constituição da holding*, pois parece não ser este o entendimento da Administração Tributária, especialmente tendo em conta o referido ADI e o disposto no art. 1º, §6º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002;
- Quanto às alegações de que *ora teriam sido tributados os lucros de controladas de segundo grau, outrora de terceiro grau*, e ao pedido subsidiário de que fossem considerados os lucros das controladas indiretas da Impugnante que originalmente auferiram lucros, reafirmou o entendimento de que *o lucro a ser considerado na determinação da base de cálculo dos tributos devidos pela Impugnante deverá ser, em princípio, aquele apurado pelas controladas diretas da holding espanhola e, caso elas também exerçam controle sobre outras empresas, os lucros destas serão tributados a partir da consolidação desses valores no balanço daquelas*.
- Abordando o organograma de fl. 189, e confrontando-o com as alegações da impugnante, concluiu que:
 - Os resultados da AXOL/Uruguai, controlada indireta em 1º grau da Gerdau GTL Spain, deveriam ser consolidados na empresa brasileira, pois a intermediação da Gerdau Steel Inc padeceria dos mesmos vícios verificados na Gerdau GTL Spain, os quais não restaram desconstituídos com a documentação apresentada em impugnação. Os resultados das controladas indiretas em 2º grau, localizadas no Chile e na Colômbia, estariam consolidados na controladora uruguaia, e assim seriam alcançados nos termos da IN SRF nº 213/2002, sendo inoponível o tratado estabelecido entre Brasil e Chile;
 - Os resultados da GTL EQUITY INVESTMENTS/Ilhas Virgens Britânicas, controlada indireta em 1º grau da Gerdau GTL Spain não poderiam ser consolidados na empresa brasileira sem a invalidação da intermediação da ARAMAC/Uruguai. Ante o *erro na identificação da matéria tributável*, deveria ser excluído da base de cálculo do lançamento do IRPJ e da CSLL o valor correspondente a

R\$ 98.805.255,55, restando prejudicado o pedido de compensação com o prejuízo acumulado próprio de anos anteriores;

- Os resultados da LAISA/Uruguai, controlada indireta em 1º grau da Gerdau GTL Spain, foram regularmente adicionados ao lucro real da fiscalizada, pelas razões inicialmente expostas.
- Afastou a exigência de CSLL sobre os resultados da controlada sediada na Argentina (SIPAR GERDAU INVERSIONES), pois tal contribuição não existia à época em que a Convenção foi firmada, e nela foi acordada sua aplicação *a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes* aos impostos existentes, interpretando que *imposto*, em tais condições, deve ser equivalente a *tributo*, pois, dentre outros argumentos, *para os fins da Convenção, a diferença do destino do produto da arrecadação de um tributo não é relevante para definir sua identidade ou substancial semelhança com um novo tributo*.
- Manteve a exigência de CSLL sobre os resultados da controlada sediada na Holanda (GTL FINANCIAL), dado que a Convenção firmada entre o Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, embora contendo *cláusula autorizadora para sua aplicação a futuros "impostos"*, foi assinada em 1990, quando a CSLL já havia sido instituída.
- Admitiu a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL apuradas pela impugnante antes de 2005, porque tal proceder *não se trata de atividade discricionária do julgador, mas de direito subjetivo do contribuinte em compensar, caso existentes, saldos de prejuízos fiscais ou de bases de cálculos negativas de CSLL, observado o limite de trinta por cento do valor do lucro líquido ajustado*.
- Negou a dedução do imposto de renda pago no exterior relativamente às controladas do Uruguai, porque nenhum documento foi apresentado relativamente à AXOL, e, quanto à LAISA, os documentos juntados não se mostravam formalmente adequados.
- Declarou a validade da aplicação da taxa SELIC sobre a multa de ofício, dado que esta se insere no conceito de *débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições*, e, por consequência, na previsão legal do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Contudo, prevaleceu o entendimento expresso no voto vencedor do I. Julgador Mauro Sérgio Scarabel, que acolheu, em menor extensão, a defesa da interessada, revertendo a exoneração proposta, pelo I. Relator, com respeito à incidência da CSLL sobre resultados da controlada sediada na Argentina (SIPAR GERDAU INVERSIONES), entendendo que a interpretação, neste caso, deve ser literal (art. 111 do CTN) e invocando, dentre outros argumentos, o item 2 do artigo 2º do Tratado firmado entre Brasil e Argentina. Rejeitou, ainda, a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de períodos anteriores, por não ser a autoridade administrativa a destinatária da norma que faculta tal compensação, além de se tratar de um favor, ou benefício, fiscal.

Cientificada da decisão de primeira instância em 26/04/2011 (fl. 799), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 24/05/2011 (fls. 810/890), reiterando os termos da impugnação *para fins da necessária reforma parcial do Acórdão, com os devidos acréscimos essenciais a tanto*.

Para os efeitos de *sua ampla defesa e não preclusão*, sintetiza as razões da ineficácia do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 na *alteração dos fatos geradores dos tributos* incidentes sobre o lucro, na medida em que, por meio de uma ficção, admitiu-se a incidência antes da aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica dos rendimentos ou ganhos de capital. Menciona a existência de dupla tributação, e a ofensa ao princípio da capacidade contributiva, posto que, sem acesso *aos correspondentes recursos financeiros* a contribuinte não teria *condições para suportar o pagamento dos tributos exigidos*.

Acrescenta, ainda, a violação ao art. 62 da Constituição Federal, *ante a absoluta falta de urgência para justificar o emprego de medida provisória*. E recorda que a tributação em descompasso com a aquisição de disponibilidade dos lucros já foi declarada inválida quando da apreciação do art. 35 da Lei nº 7.713/88, que institui o Imposto sobre o Lucro Líquido – ILL.

Renova o pedido de sobrestamento do julgamento *até decisão final da Suprema Corte sobre a inconstitucionalidade que busca reconhecida nestes autos*, e a necessária suspensão da exigibilidade dos créditos tributários correspondentes. Os princípios da legalidade e da oficialidade não deveriam impor a aplicação de “normas infraconstitucionais, mesmo que inválidas (inconstitucionais)”.

A impossibilidade de se afastar a aplicação de tais normas não significa que elas devem ser aplicadas, devendo-se buscar a *aplicação isonômica do Direito* e observar o princípio da razoabilidade e os encargos que o ato do Estado traz à comunidade. Pretende, assim, que a Administração Tributária respeite a Constituição e não repute seu dever aplicar uma norma mesmo contra a Carta Magna.

Pede, assim, a extinção do crédito tributário por afronta à Constituição, ou, subsidiariamente, o sobrestamento do feito até o julgamento final da ADI nº 2.588-1/DF.

No mérito, inicia mencionando que, embora a autoridade julgadora tenha alegado a inexistência de fundamento legal para sobrestamento do julgamento, ao apreciar o pedido de invalidade da desconsideração da pessoa jurídica da GERDAU GTL SPAIN, os *ilustres membros* da Turma Julgadora *agiram exatamente ao contrário, ou seja, simplesmente julgaram pela desconsideração sem indicação de qualquer dispositivo legal que tenha sido desatendido quanto a ela, seja na sua constituição, nos aumentos de seu capital social, seja nas suas atividades de holding espanhola de empresas estrangeiras*.

Destaca passagens da decisão recorrida que reconhecem a *legalidade no referente à GERDAU GTL SPAIN*, para depois adotar-se o *critério da ultrapassada interpretação econômica*. Em suas palavras:

É incrível, pois é reconhecida a legitimidade da GERDAU GTL SPAIN, inclusive com a afirmação de que se está reconhecendo a sua personalidade jurídica, mas, passando por cima de tudo, é desconsiderada para efeitos fiscais, se pretendendo tributar os lucros que esta empresa espanhola aufera através de sua rede de subsidiárias em vários países localizados em diversos continentes, onde cada empresa já dá o devido tratamento tributário a tais lucros.

Cita os arts. 13 a 19 da Medida Provisória nº 66/2002, que *disciplinava procedimentos para esta pretendida desconsideração*. Contudo, tal *disciplina foi totalmente*

suprimida por ocasião de sua conversão na Lei 10.637/02, inexistindo no ordenamento jurídico brasileiro norma equivalente, conforme doutrina que cita.

Defende, também, a inaplicabilidade da norma de eficácia limitada do parágrafo único, artigo 116, do Código Tributário Nacional, na redação da Lei Complementar 104/01, inexistente sua regulamentação, conforme julgado administrativo cujos fundamentos reproduz. Reporta-se, ainda, a entendimento do Procurador-Geral da República Dr. Cláudio Fonteles, no sentido de que o planejamento tributário e a elisão fiscal não estão ameaçados pela norma do parágrafo único do art. 116 do CTN; pois tanto um quanto outro ocorrem em momento anterior à ocorrência do fato gerador; e a norma em questão trata da possibilidade de desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado posteriormente ao fato gerador, com o propósito de dissimular sua ocorrência.

Cita doutrinadores que vêem o princípio da legalidade como obstáculo à utilização da chamada interpretação econômica pelo aplicador, mormente por parte do Estado-Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício.

Destaca que a autoridade lançadora e a Turma Julgadora reconheceram que o início das atividades da GERDAU GTL SPAIN SL, a mudança de sua denominação social e de sua sede, bem como o aumento de seu capital social ocorreram antes da edição da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, evidenciando que o propósito negocial destas atividades é algo, total e plenamente, desvinculado da fuga da tributação por esta norma criada seis meses após.

Registra que o relatório fiscal aborda os cálculos e práticas contábeis adotadas pela GERDAU GTL SPAIN, mas ignora a informação prestada pela contribuinte de que toda a atividade operacional e de rotina das operações é liderada com autonomia integral por equipes próprias locais, e equivocadamente afirma a inexistência de autonomia e o único propósito negocial de evitar a tributação brasileira alicerçada no acordo de evitar a bi-tributação entre “Brasil x Espanha” e “Brasil x Canadá”. Ressalta que os dados presentes nos autos a respeito do grupo GERDAU evidencia, de forma cristalina, que a GERDAU GTL SPAIN é empresa holding deste Grupo que, da Espanha, controla empresas no exterior, restando indubitável que tenha sido constituída, sim, com o objetivo de aquisição de participações societárias e, evidentemente, de auferir lucros.

Em suas palavras:

De longa data, o planejamento estratégico do grupo GERDAU prevê a internacionalização de seus negócios com o escopo de se posicionar frente à consolidação da indústria siderúrgica mundial. Dita internacionalização ganhou contornos maiores em 1999, com a aquisição da AMERISTEEL CORPORATION, nos Estados Unidos da América, mas foi a partir de 2002 que ganhou velocidade. Nesse cenário, a GERDAU GTL SPAIN tem papel fundamental, pois, em consonância com seu objeto social, é a gestora das participações societárias no exterior e, neste particular, é ela que faz as alocações e realocações desses recursos.

Daí que, com o fim único de auferir lucros e de alavancar os investimentos internacionais, a GERDAU GTL SPAIN, com aplicação dos recursos recebidos de suas investidas, adquiriu participações na SIPAR GERDAU INVERSIONES (US\$ 40.528.808,34), DIACO S A (Colômbia) e CORSA CONTROLADORA S A (México).

Afirma que a GERDAU GTL SPAIN observa a legislação comercial do Reino da Espanha e, por ser uma *holding*, é gerida por seu Conselho de Administração. Já a GERDAU STEEL INC é uma sociedade canadense constituída em 1989 (Doc. 04 da Impugnação) para levar a cabo o primeiro investimento do GRUPO GERDAU naquele país, qual seja, a aquisição da COURTICE STEEL INC., posta em dúvida pelo douto Relator, mas aqui comprovada com a apresentação de documentos em tradução juramentada (Doc. 02), por meio dos quais comprova-se que:

(i) a Recorrente integralizou o capital social da GERDAU STEEL INC., no valor de Cdn\$ 7,999,999.00;

(ii) a GERDAU STEEL INC. integralizou o capital social da COURTICE STEEL INC., no valor de Cdn \$ 7,999,999.00;

(iii) a COURTICE STEEL INC., adquiriu os ativos da divisão COURTICE STEEL de Cambridge-Ontário-Canadá, junto à Harris Steel Limited and Harris Steel Group Inc, pelo preço de Cdn \$ 53,765,000.00, acrescido de parcela variável relativa à compra de equipamentos em andamento e 80% da variação do capital de giro.

Acrescenta que a diferença entre o valor de compra de ativos e o valor recebido como aporte de capital foi financiado pela COURTICE STEEL INC., junto à bancos canadenses, com garantia das empresas brasileiras integrantes do grupo GERDAU, e destaca que a GERDAU STEEL INC foi constituída 06 (seis) anos antes da introdução do regime de tributação de renda em bases universais no Brasil, através da Lei 9.249/95.

Novamente reporta-se às informações prestadas no curso do procedimento fiscal acerca de como são geridas as empresas controladas pelo grupo GERDAU, para afirmar que não tem qualquer respaldo nos fatos a presunção de que o propósito comercial da existência da GERDAU GTL SPAIN e da GERDAU STEEL INC. CANADÁ é apenas evitar a tributação no Brasil. Ressalta que o fato de tais operações serem mais vantajosas à contribuinte não é suficiente para desconsiderá-las, pois *inexiste, no sistema jurídico brasileiro, a obrigação do contribuinte a organizar suas atividades da forma mais onerosa do ponto de vista fiscal.*

Transcreve doutrina em reforço aos seus argumentos, e firma que *não basta o mero interesse arrecadatório a autorizar o desfazimento dos negócios jurídicos como realizados*, desprezando-se a realidade sem qualquer base legal. Nenhuma lei leva à nulidade das pessoas jurídicas GERDAU GTL SPAIN e GERDAU STEEL INC. CANADÁ, nem mesmo autoriza a desconsideração de seus efeitos, *ainda que, subjacente, haja "a intenção de evitar a tributação brasileira alicerçada no acordo de evitar a bi-tributação entre Brasil x Espanha", ou alicerçada no acordo entre Brasil e Canadá.*

Na espécie, suficiente empregar o princípio da liberdade fiscal, como o fez o douto Relator, embora aí pecando por, equivocadamente, tê-lo limitado pela vedada finalidade e interpretação econômica, em detrimento à garantia da legalidade tributária.

Indene de dúvida, que um dos limites da liberdade fiscal tem origem nas leis que restringem os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais visando a salvaguarda de valores. Para fins tributários, "a regra evidente (...) é a de que são eficazes (...) todos os actos ou negócios jurídicos que se revistam de eficácia perante o direito comum". O exercício da liberdade fiscal exige que não haja violação da lei.

Cita doutrina e conclui que não é possível desconsiderar a existência das empresas referidas, e seus efeitos para fins tributários, pois:

a) a organização societária do grupo GERDAU, que fez surgir a GERDAU GTL SPAIN e a GERDAU STEEL INC. CANADÁ como controladas da Recorrente e controladoras de diversas empresas no exterior, não violou nenhum dispositivo de lei válida e eficaz; e

b) a constituição, atividades e negócios da GERDAU GTL SPAIN e GERDAU STEEL INC. CANADÁ não violaram nenhum dispositivo de lei válida e eficaz.

Transcreve ementas de julgados administrativos que evidenciariam a utilização da *violação de dispositivo de lei, que limita o exercício da liberdade fiscal, em óbice à interpretação econômica empregada no Acórdão*, bem como jurisprudência judicial a reconhecer que, *praticados todos os atos na forma da lei, vedado à Administração Tributária pretender efeitos inversos àqueles produzidos.*

Restringe a desconsideração da personalidade jurídica a *situações excepcionais* (ou, conforme doutrina que cita, *quando presentes quaisquer das hipóteses taxativamente previstas na legislação*), reporta-se a manifestação do Ministro Marco Aurélio em seu voto proferido na ADI nº 2.588-1/DF, invoca o princípio da autonomia patrimonial, e afirma que, ausente motivo para tal desconsideração, *permaneceria válida e eficaz a personalidade jurídica da GERDAU GTL SPAIN e da GERDAU STEEL INC. CANADÁ, assim como válidos e eficazes seus efeitos e todo e qualquer negócio por elas realizado, inviabilizando, por decorrência, seja o seu lucro, ou de suas diversas investidas, atribuído à pessoa jurídica da sua investidora, a Recorrente.* Transcreve ementas de julgados administrativos e judiciais neste sentido.

Classifica de ilegítima a desconsideração dos efeitos e da personalidade jurídica da GERDAU GTL SPAIN e da GERDAU STEEL INC. CANADÁ, e cita doutrina acerca do distanciamento da verdade material, do uso da interpretação meramente econômica, da desconsideração dos institutos de direito privado e da violação de direitos fundamentais e de outros. Vincula o princípio da verdade material ao art. 142 do CTN, descreve suas exigências, e transcreve doutrina acerca da necessidade de provas do *suspeitado fato imponível ou da possível infração tributária.*

Entende que nestes autos *não se comprovou a ilegalidade de algum fato ou ato que diga com sua controlada direta, a GERDAU GTL SPAIN, ou com sua controlada indireta, a GERDAU STEEL INC. CANADÁ, assim como não se comprovou a disponibilidade econômica ou jurídica do lucro das controladas da GERDAU GTL SPAIN na pessoa jurídica da Recorrente (fato imponível)*, e cita tópicos específicos do Termo de Verificação Fiscal, à sua fl. 29 e reafirma a necessidade de prova, e não de mera suposição, da disponibilidade dos acréscimos patrimoniais, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

Conclui ser *flagrante a ilegalidade praticada pelo Auditor-Fiscal e referendada pelo Acórdão*, ante a inobservância dos princípios da legalidade, da liberdade fiscal e da verdade material, de modo que os lançamentos *apresentam vício substancial de invalidade jurídica* que conduz, necessariamente, à sua extinção, conforme ementas de acórdãos administrativos que transcreve.

Passa a abordar, então, a *abrangência do IRPJ e da CSLL pela Convenção Brasil – Espanha*, no que tange à sua aplicação *aos lucros da GERDAU GTL SPAIN*. Reafirma

ser ilegal a desconsideração da GERDAU GTL SPAIN também quanto aos efeitos fiscais que sua existência gera no grupo GERDAU, e defende a plena aplicabilidade da Convenção Brasil e Espanha quanto aos tributos com que se pretende aqui onerar a Recorrente sobre os lucros desta sua controlada, advindos da atividade de holding por ela desenvolvida no seu estabelecimento na Espanha.

Transcreve excertos da decisão recorrida nos quais se reconhece a atuação da GERDAU GTL SPAIN como *holding*, autorizada a operar desde 07/07/2000, mas ainda assim se afasta a Convenção Brasil-Espanha para *alcançar os lucros de suas controladas de terceiros países*, novamente ofendendo os princípios da legalidade, liberdade fiscal e verdade material. Em seu entendimento, *reconhecida a legalidade e existência da GERDAU GTL SPAIN resta, por patente, o reconhecimento dos efeitos daí decorrentes, inclusive fiscais, quanto aos seus lucros auferidos no Espanha, como reflexos na Recorrente, até mesmo para a aplicação da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, concluída entre a República Federativa do Brasil e a Espanha, em Brasília, a 14 de novembro de 1974*

Invoca o disposto no art. 7º da referida Convenção, cita acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes favorável a este entendimento, mas alega que, *na eventualidade de se entender estar aqui diante, não de lucros previstos neste art. 7º, mas de dividendos previstos no art. 10 da Convenção, indubitável e paralelamente, impositiva a aplicação do art. 23 da mesma Convenção. Acrescenta que a referida Convenção alcança, a exigência de IRPJ (art. 2º e parágrafos 1 a 3) e também a exigência de CSLL reflexa (art. 2º, parágrafo 4), incidentes sobre lucro de sua investida com estabelecimento permanente na Espanha, a GERDAU GTL SPAIN.*

Defende que a CSLL é *tributo substancialmente semelhante ao Imposto de Renda, criado posteriormente à promulgação da Convenção Brasil-Espanha*, especialmente tendo em conta o parágrafo único do art. 6º, da Lei nº 7.689/88, reafirmado no art. 38 da Lei nº 8.541/92, no art. 57 da Lei nº 8.981/95, no art. 13 da Lei nº 9.249/95. Cita doutrina e jurisprudência administrativa neste sentido, e reporta-se, também, à Convenção firmada entre Brasil e Portugal que, adotando texto similar, foi explicitada no Decreto nº 4.012/2001 quanto ao alcance em relação à CSLL.

Opõe-se à aplicação do entendimento expresso no Ato Declaratório Interpretativo SRF 6/2002, pois, mesmo sem a sua utilização como fundamento explícito do lançamento, o fato é que criou-se uma *exceção específica à aplicação da Convenção Brasil-Espanha, pois a GERDAU GTL SPAIN é "empresa sediada na Espanha (e) se trata de ETVE."*, e não podem os atos administrativos prevalecerem sobre os acordos para evitar dupla tributação. A Convenção Brasil-Espanha *prevalece, não só sobre a Medida Provisória 2.158/01, como também sobre o Ato Declaratório Interpretativo SRF 6/02.*

Defende a aplicação do princípio da legalidade, *seja o geral: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei", seja o especial: "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça"*, e afirma que os tratados e as convenções internacionais integram a legislação tributária – em especial a Convenção Brasil-Espanha, em relação à qual cumpriu-se o *iter procedimental de sua incorporação à ordem positiva interna do Brasil*, para, assim, ter força



de lei ordinária –, revogando ou modificando a legislação tributária interna, e devendo ser observados pelas que lhes sobrevenha, nos termos da jurisprudência que cita.

Já os atos declaratórios seriam, apenas, normas complementares, cuja *validade e eficácia resultam, imediatamente, da observância dos limites impostos pelas leis, tratados e convenções, e não podem extrapolar os limites legalmente impostos pelas normas que complementam*, conforme já expresso em decisões judiciais que menciona. E, a partir das disposições da Convenção Brasil-Espanha, especialmente seus arts. 1º e 3º, alíneas “d” a “f”, conclui que ali *inexiste qualquer exceção de sua aplicação à Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE), em nada alterada quando da instituição do regime fiscal destas entidades*, a evidenciar que o referido Ato Declaratório não alterou tal regra, mas sim criou regra nova.

Acrescenta que, *se um País resolve não tributar os lucros em seu território auferido, apesar de a ele estar reservado este direito pela convenção internacional, isso não interfere em absolutamente nada quanto ao já acordado com o outro País, exceto, é claro, expressa alteração da anterior convenção ou sua denúncia*. Em suas palavras:

"A opção pela tributação da renda produzida no país ou da renda mundial também não afeta a eficácia dos tratados." ¹²⁰ Logo, a convenção internacional enquanto não denunciada ¹²¹ prevalece sobre a legislação infraconstitucional interna posterior que lhe for contrária.

A permanência do texto da Convenção Brasil-Espanha, sem qualquer exceção de sua aplicação para a ETVE, limita a atuação de qualquer legislador complementar brasileiro.

Nesta seara, exigir Imposto de Renda e CSLL sobre lucros de empresa com sede na Espanha, simplesmente, por ser ela reconhecida como ETVE, resulta indiscutível tratamento fiscal brasileiro anti-isonômico quanto às diferentes empresas espanholas, fazendo, o Brasil, letra morta da Convenção Brasil-Espanha sem a denunciar, enquanto que esta, a Espanha, a reconhece vigente e eficaz, observando-a na íntegra. A rigor, sem denúncia, deve ser revertido este comportamento.

Reporta-se ao Ato Declaratório Executivo nº 22, de 30 de novembro de 2010, por meio do qual a Receita Federal *suspendeu "os efeitos da inclusão da Espanha na relação de países detentores de regime fiscal privilegiado, relativamente às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (E.T.V.Es.), prevista na Instrução Normativa RFB 1.037, de 4 de junho de 2010, tendo em vista o pedido de revisão, apresentado pelo Governo daquele país"*. Relata que a inclusão da Espanha na lista de paraísos fiscais ensejou pedido de revisão do governo espanhol, *pois o regime fiscal das ETVEs não é considerado abusivo como os caracterizados pela Receita nesta norma de exceção, resultando, em reconhecimento da legitimidade do pedido com a determinação do efeito suspensivo pelo Fisco brasileiro.*

Reafirma a ausência de liquidez dos créditos tributários quanto aos lucros da impugnante e das investidas da GERDAU GTL SPAIN, em razão da escolha aleatória, pelo Auditor-Fiscal, sem qualquer motivação suficiente à consistência dos lançamentos, de algumas de suas controladas indiretas visando a tributação dos respectivos lucros. Destaca que *o princípio da motivação deve nortear o agir da Administração Pública*, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.784/99.



Aduz que a Fiscalização escolheu as empresas estrangeiras que incluiria no demonstrativo de lucros de fls. 30/31, descartando o resultado obtido na ARAMAC/Uruguai, *que controla integralmente a GTL EQUITY — BVI, pois haveria consideração duplicada dos lucros na medida em que os resultados apurados pela ARAMAC, são essencialmente compostas da equivalência patrimonial naquela empresa controlada, mas não aplicou esta consideração à SIPAR INVERSIONES que, igualmente, é holding controladora da SIPAR ACEROS, cujo principal resultado é a equivalência patrimonial, bem como não a aplicou para a AXOL — URUGUAI, apesar de constatar que "o principal resultado apurado nesta empresa é equivalência patrimonial e resultado em variação cambial, fruto do controle acionário de empresas situadas diretamente no Chile e indiretamente na Colômbia".* Em consequência:

[...], no caso da SIPAR ACEROS (controlada em 3º nível da Recorrente), desconsidera apenas a GERDAU GTL SPAIN (controlada direta da Recorrente), tributando o resultado do ano inteiro da sua controladora SIPAR GERDAU INVERSIONES (controlada em 2º nível da Recorrente), cujo principal resultado também é a equivalência patrimonial.

Quanto à AXOL — URUGUAI (controlada em 3º nível da Recorrente), e controladas diretas chilenas e indiretas colombianas (controladas em 4º e 5º níveis da Recorrente), desconsidera a GERDAU GTL SPAIN (controlada direta da Recorrente) e GERDAU STEEL INC. CANADÁ (controlada em 2º nível da Recorrente), determinando a tributação dos seus resultados, repita-se, cujo resultado é formado pela equivalência de sua participação na GERDAU CHILE INVERSIONES e efeito cambial sobre dita participação.

Qual a real motivação do Auditor-Fiscal em escolher esta ou aquela controlada estrangeira da Impugnante para ter seus lucros onerados no Brasil? Controle direto não foi. Controle indireto, excluindo as holdings não foi. Controle indireto, com os lucros da empresa do último nível, não foi. Controle indireto, com consolidação dos resultados das controladas indiretas nas empresas holding, não foi.

Sem motivação uniforme a dar consistência aos lançamentos contestados, este fato conduz à forçosa providência de seu acertamento para que, nesta linha subsidiária, sejam considerados os lucros das controladas indiretas da Recorrente que originalmente auferiram os lucros, quais sejam: LAISA — URUGUAI, GTL EQUITY, GERDAU CHILE, GTL FINANCIAL e SIPAR ACEROS S.A. (Doc. 05 a Doc. 08 da impugnação).

Afirma que falta de liquidez aos créditos tributários lançados, e, na hipótese de permanecer a ilegal desconsideração da pessoa jurídica GERDAU GTL SPAIN e da GERDAU STEEL INC CANADÁ, de suas atividades e de seus lucros apurados em suas sedes na Espanha e no Canadá, passa a defender a aplicação da Convenção Brasil-Chile aos lucros da GERDAU CHILE INVERSIONES, especialmente ante o reconhecimento da Fiscalização de que o principal resultado da AXOL-Uruguai é a equivalência patrimonial e resultado em variação cambial, fruto do controle acionário de empresas situadas diretamente no Chile.

Transcreve excertos do Termo de Verificação Fiscal que evidenciam este reconhecimento, e reporta-se aos efeitos da Convenção Brasil-Chile no que tange à incidência do IRPJ sobre *lucros de uma empresa de um Estado Contratante*, destacando que também este tratado concluiu o *iter procedimental de incorporação à ordem positiva interna do Brasil*, para concluir que:



Consequentemente, é lícito afirmar que a tributação pelo IRPJ que se controverte, a onerar os lucros da AXOL — URUGUAI, oriundos, unicamente, do controle acionário da GERDAU CHILE INVERSIONES, empresa chilena cujo controle acionário é o único ativo daquela, deve ser reconhecida como ilegítima, sob pena de notória ilegalidade.

Opõe-se à adoção da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, firmada na decisão recorrida, pois além de *ir muito além da fundamentação dos lançamentos, esqueceu-se da diferença entre resultado da equivalência patrimonial e consolidação de lucros, explicitada pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, ao relatar e julgador o Recurso Especial 1.211.881/RJ, decretando a ilegalidade do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 naquilo que a tributação pela variação do valor do investimento exceder a tributação dos lucros auferidos pela empresa investidora que também sejam lucros auferidos pela empresa investida situada no exterior.*

Cita manifestações da Receita Federal contrárias ao cômputo, no lucro real, do ajuste de valor de investimento em sociedade estrangeiras, quando decorrente de variação cambial, bem como julgado do Primeiro Conselho de Contribuintes expresso no Acórdão nº 101-97.070.

Defende, ainda, a *abrangência, não só do IRPJ, mas também da CSLL, pela Convenção Brasil-Argentina e sua aplicação quanto aos lucros da SIPAR GERDAU INVERSIONES, entendendo que deve prevalecer as conclusões do voto do I. Relator da decisão recorrida, que ali restou vencido.*

Os lucros da SIPAR GERDAU INVERSIONES foram atribuídos à recorrente em razão da *desconsideração dos efeitos fiscais oriundos da existência da sua investidora direta — a GERDAU GTL SPAIN, mas a Convenção Brasil-Argentina foi incorporada, em dezembro de 1982, ao direito positivo interno do Brasil com força de lei ordinária, e aplica-se ao IRPJ, bem como à CSLL, pelas mesmas razões antes expostas relativamente à aplicação da Convenção Brasil-Espanha.*

E, na medida em que inquestionável o não oferecimento de tais valores à tributação no Brasil, também certo é que não utilizou, para tanto, os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas acumulados. Considerando que a autoridade fiscal apenas valeu-se do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa apurada em 2005, pretende que prevaleça o entendimento expresso no voto do I. Relator da decisão recorrida, que também restou vencido neste ponto.

Invoca a *caudalosa jurisprudência emanada no antigo Conselho de Contribuintes em direção oposta ao voto vencedor, destacando tratar-se de direito subjetivo e não de atividade discricionária do julgador, além da incerteza e iliquidez que recairá sobre o crédito tributário, bem como a tributação de patrimônio, caso prevaleça entendimento contrário.*

Pretende, também, a dedução do imposto de renda pago pelas empresas investidas nos países de origem, consoante permite a legislação. Afirma que não deduziu originalmente estes valores, assim como não ofereceu à tributação os lucros correspondentes, e complementa:



Assim, há que se considerar o imposto de renda pago pelas empresas investidas nos seus países de origem, para o regular acertamento dos créditos, conforme demonstrado e comprovado nos documentos anexos à Impugnação (Doc. 08), onde a Recorrente juntou planilhas demonstrativas do imposto de renda pago pelas suas controladas indiretas no Uruguai, Chile e Colômbia, e cópias simples das declarações do imposto de renda entregues às autoridades fiscais de cada um dos países citados de que dispunha na oportunidade, deixando de mais apresentar, principalmente, pelo número de controladas indiretas que possui no exterior, pelos custos envolvidos na comprovação da autenticidade de documentos estrangeiros, bem como por não ter sido requerido ditos o documentos pelo Auditor-Fiscal por ocasião da fiscalização.

Argumentando que na maioria dos demais países, o imposto sobre a renda é de iniciativa do contribuinte, aduz que o documento a comprovar o imposto de renda de outros países, nesta hipótese, é a respectiva declaração entregue, por meio físico e/ou eletrônico, conforme as regras de cada país e documento de pagamento. Apresenta, então, os seguintes documentos conjuntos de documentos relativos a controladas no Uruguai, Argentina, Chile e Colômbia, acompanhados de tradução juramentada, e de demonstrativos de cálculos que apontam:

- relativamente à LAISA, imposto compensável no Brasil de R\$ 4.343.755,51;
- relativamente à SIPAR ACEROS, imposto compensável no Brasil de R\$ 11.363.593,44;
- relativamente às controladas indiretas chilenas, imposto compensável de R\$ 25.242.054,61; e
- relativamente às controladas indiretas colombianas, imposto compensável de R\$ 9.576.798,65.

Requer *atenção ao princípio da instrumentalidade processual e ao princípio da verdade material*, como já consagrado na jurisprudência administrativa, quanto à apreciação das provas trazidas em fase recursal.

Por fim, opõe-se à aplicação de juros à taxa SELIC sobre a multa de ofício, reportando-se a julgado da 3ª Turma Ordinária desta 1ª Câmara, firmando que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 desautoriza tal cobrança e destacando que o art. 43 da Lei nº 9.430/96 só prevê a incidência de juros sobre multa exigida isoladamente, ou em conjunto com juros de mora. Acrescenta que o art. 44 da Lei nº 9.430/96 também não cogita de juros sobre a multa de ofício ali prevista, e cita outros julgados administrativos favoráveis à sua pretensão.

Em 10/04/2012, o patrono da recorrente peticionou nos autos requerendo o *adiamento do julgamento*, com fundamento no art. 62-A, §§ 1º e 2º do Regimento Interno do CARF, dado que:

A matéria tratada no Recurso cujo julgamento está sendo objeto de pedido de adiamento foi objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo que a decisão final estava pendente de apenas voto do Senhor Ministro JOAQUIM BARBOSA.

Ocorre que, em razão da repercussão da decisão sobre as empresas brasileiras com investimentos no exterior o julgamento daquela ação foi interrompido, tendo o

Processo nº 16643.000276/2010-42
Acórdão n.º 1101-000.811

S1-CIT1
Fl. 21

mencionado Senhor Ministro proposto a Repercussão Geral nos autos do Recurso Extraordinário 611586, a qual foi acolhida pelo plenário, prevendo-se que a matéria seja decidida nos termos para que produza os efeitos do disposto nos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, conforme se comprova com o Documento em anexo.

*Mutatis mutandis, conforme sustentou o Ministro LUIZ FUX, a real ideologia do sistema processual, à luz do princípio da efetividade processual, do qual emerge o reclamo da celeridade em todos os graus de Jurisdição, **impõe que o Tribunal Administrativo decida consoante o STF**, acerca da mesma questão, porquanto, do contrário, em razão de a Corte Suprema emitir a última palavra sobre o tema, **decisão desconforme do CARF implicará o ônus de a parte novamente recorrer para obter o resultado que se conhece e que na sua natureza tem função uniformizadora, e a fortiori, erga omnes** ¹ [1 AgRg no Ag 455.386-SP, STJ, 1ª T, Rel. Min. Luiz fux, j. 17/06/03, DJ 04/08/03, grifou-se].*



Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O lançamento em debate formaliza exigências de IRPJ e CSLL sobre lucros de controladas no exterior, apurados e considerados disponibilizados no ano-calendário 2005. Da base de cálculo autuada foi excluída, na decisão recorrida, a parcela de R\$ 98.805.255,55 correspondente aos lucros da controlada GTL EQUITY BVI, o que enseja, também, o reexame necessário desta exoneração de crédito tributário.

A recorrente requer o sobrestamento do julgamento *até decisão final da Suprema Corte sobre a inconstitucionalidade que busca reconhecida nestes autos*. Assim, cabe inicialmente esclarecer que o Anexo II do Regimento Interno do CARF, depois da alteração promovida por meio da Portaria MF nº 586/2010, passou a dispor que:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes. (negrejou-se)

Confirma-se no sítio do Supremo Tribunal Federal que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, fundamento legal da presente exigência, teve sua validade questionada pela Confederação Nacional da Indústria – CNI, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn nº 2.588, cujo julgamento encontra-se suspenso desde 17/08/2011, *para colher o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado*.

Já votou a Ministra Ellen Gracie, relatora, que afastou a ofensa ao art. 62 da Constituição Federal e, ainda, rejeitou a alegada ausência de pertinência temática da autora para a propositura da ação, por entender que os objetivos institucionais da entidade são suficientes para legitimar o controle abstrato de constitucionalidade relativo ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Fazendo a distinção entre empresas controladas e empresas coligadas, entendeu a Ministra Ellen Gracie, que não se poderia falar em disponibilidade jurídica, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros, ou, pelo menos, antes da deliberação dos órgãos diretores sobre a destinação dos lucros do exercício. Em conseqüência, proferiu voto no sentido de julgar procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade apenas da expressão “ou coligada”, duplamente contida no caput do art. 74 da Medida Provisória, por ofensa ao disposto no art. 146, III, a, da CF, que reserva à lei complementar a definição de fato gerador.

Na seqüência, o Ministro Nelson Jobim julgou improcedente a ADIn, para dar interpretação conforme à Constituição Federal, no que foi posteriormente acompanhado pelo Ministro Eros Grau. Já o Ministro Marco Aurélio, após voto-vista, julgou procedente a ação, no que foi acompanhado pelos Ministros Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski, dando interpretação conforme ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, e declarando a inconstitucionalidade do artigo 74, seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158.

Também após vistas, o Ministro Ayres Britto julgou improcedente a ação direta para dar interpretação conforme ao artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Cezar Peluso (Presidente). O Ministro Celso de Mello também votou, mas julgando a ação procedente para dar interpretação conforme ao § 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional. Ainda, declarou-se impedido o Ministro Gilmar Mendes.

Registre-se que, à semelhança de pedidos anteriores, em 07/04/2010 foi juntada aos autos petição da CNI, requerendo a renovação do julgamento, tendo em vista a nova composição da Corte.

De outro lado, consulta ao sítio do Supremo Tribunal Federal na Internet evidencia que em duas decisões monocráticas já foi determinado o sobrestamento do julgamento de recursos que tratavam da matéria aqui em debate:

1) Recurso Extraordinário nº 634.556/MG (Relator Ministro Luiz Fux), decisão publicada em 31/03/2011:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SOBRESTAMENTO. CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 74 "CAPUT", DA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 2.158-35/01. MATÉRIA PENDENTE DE JULGAMENTO PELO PLENÁRIO DESTA CORTE SUPREMA NA ADI Nº. 2.588/DF, QUE TRATA SOBRE IDÊNTICA MATÉRIA.

DECISÃO : Debate-se nos presentes autos a constitucionalidade do artigo 74 da MP n.º 2.158-35/01, quanto a sistemática adotada no referido artigo que determina a ocorrência do fato gerador do IR e da CSLL obtido pelas empresas controladas ou coligadas com sede no exterior, no momento em que apurado no balanço contábil da controladora, antes da efetiva disponibilização dos resultados.

Tema idêntico está submetido à apreciação do Pleno desta Corte, nos autos da ADI n. 2.588/DF, da relatoria da e. Min. Ellen Gracie, com julgamento iniciado em 28/9/06, mas suspenso em razão do pedido de vista do Min. Carlos Brito, em 25/10/07.

Destarte, tendo recebido em conclusão o referido processo em 03/03/11, determino o sobrestamento do feito até o julgamento de mérito da ADI nº 2.588/DF.

2) Recurso Extraordinário nº 574.975/PR (Relator Ricardo Lewandowski), decisão publicada em 05/03/2010:

Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão que considerou legítimo o caput e o parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35/2001.

A matéria tratada nos autos guarda similitude com o assunto versado na ADI 2.588 Rel. Min. Ellen Gracie, com julgamento iniciado em 28/9/2006, mas suspenso em razão do pedido de vista do Min. Carlos Brito, em 25/10/2007.

Isso posto, determino o sobrestamento do feito até o julgamento final da ADI 2.588.



Todavia tais decisões não tiveram em conta as disposições do art. 543-B do Código de Processo Civil, na redação dada pela Lei nº 11.418/2006:

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte.

§ 2º Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos.

§ 3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se.

§ 4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada.

§ 5º O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral.

À época da elaboração do presente voto, inexistia, ainda, qualquer notícia, no sítio do Supremo Tribunal Federal na Internet, acerca do reconhecimento de repercussão geral acerca da matéria a ser aqui debatida.

Todavia, como bem aponta o patrono da recorrente, em recente decisão, publicada em 02/05/2012, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 611.586, acolhendo manifestação do Ministro Joaquim Barbosa, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DEVIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS ÀS PESSOAS JURÍDICAS SEDIADAS NO BRASIL. CONTROLADAS E COLIGADAS. MOMENTO EM QUE SE APERFEIÇA O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA. CONCEITOS DE DISPONIBILIDADE JURÍDICA E DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA DA RENDA. MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP).

ART. 43 DO CTN. MP 2.158-34/2001 (MP 2.135-35/2001). ART. 248, II DA LEI 6.404/1976.

ARTS. 145, §1º, 150, III, A e 153, III DA CONSTITUIÇÃO.

Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre a constitucionalidade do art. 74 e par. ún. da MP 2.158-35/2001, que estabelece 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, na forma do regulamento”, bem como que “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”.

MANIFESTAÇÃO

O Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator):

Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR. MP Nº 2.158-35/2001.

1. Nos termos do disposto no art. 153, III, da CF/88, e no art. 43 do CTN, o âmbito material de incidência do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

2. A MP n.º 2.158-35/2001, ao adotar como momento em que se considera disponibilizada a renda a data do balanço em que os lucros tenham sido apurados na controlada, independentemente do seu efetivo pagamento ou crédito, não maculou a regra-matriz da hipótese de incidência do Imposto de Renda contida no caput do art. 43 do CTN. A valorização do investimento da empresa controladora configura acréscimo patrimonial sujeito à incidência tributária, visto que com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente tanto a disponibilidade econômica da renda, que se incorpora em seu patrimônio, acrescentando-lhe valor, como a disponibilidade jurídica da renda, pois terá título jurídico para pleitear e defender o direito relativo a essa renda." (fls. 147).

Interposto recurso de embargos de declaração (fls. 151-155), o acórdão embargado foi mantido (fls. 159).

Em síntese, sustenta-se que o produto gerado por empresas estrangeiras, coligadas ou controladas por empresas nacionais, não pode ser tributado antes de sua regular distribuição, pois esse é o marco da disponibilidade dos valores. Consequentemente, segundo a recorrente, o art. 74 e seu par. ún. da MP 2.158-35/2001 permite a tributação sobre lucros inexistentes.

Há preliminar formal de repercussão geral (fls. 177).

Encaminho aos eminentes pares o exame da repercussão geral da matéria debatida.

A meu sentir, a matéria em discussão transcende os interesses localizados das partes.

Inicialmente, anoto que a controvérsia também é objeto da ADI 2.588, que, tão-somente por si, não confere aos inúmeros recursos idênticos os efeitos racionalizadores do processo, previstos no art. 543-B do CPC.

Por outro lado, essa controvérsia lida com dois valores constitucionais relevantíssimos. De um lado, há a adoção mundialmente difundida da tributação em bases universais, aliada à necessidade de se conferir meios efetivos de apuração e cobrança à administração tributária. Em contraponto, a Constituição impõe o respeito ao fato jurídico tributário do Imposto de Renda, em garantia que não pode ser simplesmente mitigada por presunções ou ficções legais inconsistentes.

Ademais, é imprescindível contextualizar a tributação quanto aos seus efeitos sobre a competitividade das empresas nacionais no cenário internacional, à luz do princípio do fomento às atividades econômicas lucrativas geradoras de empregos e de divisas (art. 3º, II, 4º, IX e par. ún. e 170, I, III, IV, VII e VIII da Constituição).



Ante o exposto, manifesto-me pela presença da repercussão geral da matéria discutida nestes autos.

O Anexo II do Regimento Interno do CARF, depois da alteração promovida por meio da Portaria MF nº 586/2010, passou a dispor que:

Art. 62-A. [...]

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Dispõe o Código de Processo Civil, no ponto citado:

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo. (Acrescentado pela Lei nº 11.418, de 2006)

*§ 1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, **sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte.***

§ 2º Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos.

§ 3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se.

§ 4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada.

§ 5º O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral. (negrejou-se)

O art. 543-B do Código de Processo Civil, portanto, cogita da situação na qual há multiplicidade de recursos acerca da mesma matéria, regrando a forma como será analisada a existência de repercussão geral nestes casos. E, neste âmbito, o referido dispositivo apenas se reporta ao sobrestamento promovido pelos Tribunais de origem ao selecionarem um ou mais recursos representativos de controvérsia para encaminhamento ao Supremo Tribunal Federal. Não há menção, ali, do sobrestamento de recursos extraordinários por parte do Supremo Tribunal Federal, como menciona o § 1º do art. 62-A do RICARF.

Por sua vez, o Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal assim trata este procedimento:

*Art. 328. Protocolado ou distribuído recurso cuja questão for suscetível de reproduzir-se em múltiplos feitos, o Presidente do Tribunal ou o Relator, de ofício ou a requerimento da parte interessada, comunicará o fato aos tribunais ou turmas de juizado especial, a fim de que observem o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil, podendo pedir-lhes informações, que deverão ser prestadas em 5 (cinco) dias, e **sobrestar todas as demais causas com questão idêntica.***

*Parágrafo único. Quando se verificar subida ou distribuição de múltiplos recursos com fundamento em idêntica controvérsia, o Presidente do Tribunal ou o Relator selecionará um ou mais representativos da questão e **determinará a devolução dos demais aos tribunais ou turmas de juizado especial de origem, para aplicação dos parágrafos do art. 543-B do Código de Processo Civil.** (negrejou-se)*

Frente a este cenário, pode-se afirmar que:

- Diante de um recurso extraordinário a ser apreciado, preliminarmente **o Ministro Relator** deve avaliar se há repercussão geral. Isto é o que foi decidido em face do Recurso Extraordinário nº 601.314, com fundamento no art. 543-A do Código de Processo Civil, mas não corresponde à hipótese versada no art. 62-A, § 1º do Anexo II do RICARF;
- Diante de uma multiplicidade de recursos extraordinários com fundamento em idêntica controvérsia, **o Tribunal de origem** deve selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte, com fundamento no art. 543-B do Código de Processo Civil. Esta não é a hipótese de que trata o art. 62-A, § 1º do Anexo II do RICARF, enquanto o Supremo Tribunal Federal não se manifestar e determinar o sobrestamento;
- Diante de um recurso extraordinário cuja questão for suscetível de reproduzir-se em múltiplos feitos, **o Presidente do Supremo Tribunal Federal ou o Ministro Relator** deve determinar aos tribunais ou turmas de juizado especial que sobrestem o encaminhamento dos demais recursos com questão idêntica, bem como pode sobrestar o julgamento de *todas as demais causas com questão idêntica*. Este procedimento determinado pelo art. 328, *caput* do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal tem por consequência a aplicação do art. 543-B do Código de Processo Civil a recurso extraordinário que já se encontra no Supremo Tribunal Federal, e caracteriza a hipótese do art. 62-A, § 1º do Anexo II do RICARF;
- Diante de vários recursos extraordinários com fundamento em idêntica controvérsia, **o Presidente do Supremo Tribunal Federal ou o Ministro Relator** pode selecionar um ou mais para apreciação e determinar a devolução dos demais aos tribunais ou turmas de juizado especial de origem para sobrestamento até o pronunciamento definitivo da Corte. Este procedimento determinado pelo art. 328, §1º do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal tem por consequência a aplicação do art. 543-B do Código de Processo Civil a recursos extraordinários que já se encontram no Supremo Tribunal Federal, e caracteriza a hipótese do art. 62-A, § 1º do Anexo II do RICARF.



Em suma, o fato de o Supremo Tribunal Federal reconhecer a repercussão geral no processo não enseja, automaticamente, o sobrestamento de recursos extraordinários com fundamento em idêntica controvérsia. Para que haja decisão acerca do sobrestamento, é necessário que a **multiplicidade** de recursos com fundamento em idêntica controvérsia chegue ao conhecimento do Supremo Tribunal Federal, por comunicação do Tribunal de origem ou por constatação do Presidente do Supremo Tribunal Federal ou do Ministro Relator, ou mesmo a requerimento da parte. Somente assim haverá decisão acerca do sobrestamento do julgamento de recursos extraordinários, por parte do Supremo Tribunal Federal, hábil a caracterizar a hipótese do art. 62-A, §1º do Anexo II do RICARF.

Relativamente ao tema em tela, há notícia que, nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.975, em decisão publicada em 25/05/2012, o Ministro Ricardo Lewandowski assim firmou:

Trata-se de recurso extraordinário em que se discute a constitucionalidade do caput e do parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

O Plenário desta Corte, em 20/8/2008, ao apreciar Questão de Ordem suscitada no RE 540.410/RS, Rel. Min. Cezar Peluso, decidiu estender a aplicação do art. 543-B do Código de Processo Civil aos recursos cujo tema constitucional apresente repercussão geral reconhecida pelo Plenário, ainda que interpostos contra acórdãos publicados antes de 3 de maio de 2007.

No caso, o recurso extraordinário versa sobre matéria cuja repercussão geral já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 611.586-RG/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa).

Isso posto, afasto o sobrestamento de fl. 250 e determino, com fundamento no art. 328, parágrafo único, do RISTF, a devolução destes autos ao Tribunal de origem para que seja observado o disposto no art. 543-B do CPC, visto que neste apelo extremo discute-se questão que será apreciada no RE 611.586-RG/PR.

Consulta à movimentação processual do referido Recurso Extraordinário no sítio do Supremo Tribunal Federal na Internet permite confirmar que os autos do processo retornaram ao Tribunal Regional da 4ª Região.

Esta decisão, porém, chama a atenção para o procedimento de *devolução* dos autos, mencionado em duas passagens do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, no que importa aos aspectos aqui em debate:

Art. 21. São atribuições do Relator:

[...]

*§ 4º O Relator comunicará à Presidência, para os fins do art. 328 deste Regimento, as matérias sobre as quais proferir decisões de sobrestamento ou **devolução de autos**, nos termos do art. 543-B do CPC.*

[...]

Art. 328. Protocolado ou distribuído recurso cuja questão for suscetível de reproduzir-se em múltiplos feitos, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a), de ofício ou a requerimento da parte interessada, comunicará o fato aos tribunais ou turmas de juizado especial, a fim de que observem o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil, podendo pedir-lhes informações, que deverão ser prestadas em 5 (cinco) dias, e sobrestar todas as demais causas com questão idêntica.



*Parágrafo único. Quando se verificar subida ou distribuição de múltiplos recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a) selecionará um ou mais representativos da questão e **determinará a devolução** dos demais aos tribunais ou turmas de juizado especial de origem, para aplicação dos parágrafos do art. 543-B do Código de Processo Civil.*

Na redação do art. 21 do Regimento Interno, a devolução aparenta ser um procedimento alternativo ou complementar ao sobrestamento. Permite a interpretação de que o Supremo Tribunal Federal poderia apenas sobrestar o julgamento de recursos extraordinários que lá se encontram, ou devolvê-los aos Tribunais de origem para aguardo da decisão de repercussão geral. Já na redação do parágrafo único do art. 328 do mesmo Regimento, a devolução decorre da determinação de sobrestamento dos processos dirigida aos Tribunais de origem.

Na medida em que o Regimento Interno do CARF somente cogita de sobrestamento do julgamento de recursos administrativos quando *o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria*, poder-se-ia cogitar que esta hipótese somente se verificaria quando o Supremo Tribunal Federal sobrestasse o julgamento dos recursos extraordinários sem devolvê-los aos Tribunais de origem, pois neste segundo caso, o sobrestamento ocorreria nestes Tribunais, e não no Supremo Tribunal Federal.

Esta situação prática foi debatida pelo Supremo Tribunal Federal em análise de Questão de Ordem no Recurso Extraordinário nº 559.607-9/SC, cujo julgamento restou assim ementado, na parte que aqui interessa:

REPERCUSSÃO GERAL – CONSEQUÊNCIAS – MATÉRIA DA COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. Um a vez assentando o Supremo, em certo processo, a repercussão geral do tema veiculado, impõe-se a devolução à origem de todos os demais que hajam sido interpostos na vigência do sistema, comunicando-se a decisão aos Presidentes do Superior Tribunal de Justiça, dos Tribunais Regionais Federais e da Turma Nacional de Uniformização da Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais bem como aos Coordenadores das Turmas Recursais, para que suspendam o envio, à Corte, dos recursos que tratam da questão, sobrestando-os.

A discussão constante das notas taquigráficas deste julgamento, em 26/09/2007, revela a preocupação dos Ministros do Supremo Tribunal Federal acerca da aplicação no novo regime instituído pela Lei nº 11.418/2006 aos recursos interpostos antes de sua vigência, conferindo *aos tribunais o poder de rescindir os acórdãos impugnados sob o sistema anterior*. Naquela ocasião, prevaleceu o entendimento de que os recursos interpostos antes da vigência da Lei nº 11.418/2006 permaneceriam no Supremo Tribunal Federal para, após a decisão do tema em repercussão geral, serem decididos monocraticamente.

Diante deste contexto, seria possível interpretar que somente neste caso estaria satisfeita a condição posta no Regimento Interno do CARF para sobrestamento do julgamento dos recursos administrativos: quando *o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria*, interpostos antes da vigência da Lei nº 11.418/2006, no aguardo do julgamento do processo representativo da controvérsia com repercussão geral.

Contudo, no julgamento de Questão de Ordem em Agravo de Instrumento nº 715.423-1/RJ, o Supremo Tribunal Federal começou a reverter este entendimento, em decisão assim ementada, no que tange à discussão aqui versada:

[...] *PROCEDIMENTOS DE IMPLANTAÇÃO DO REGIME DA REPERCUSSÃO GERAL. PLENA APLICABILIDADE DOS MECANISMOS PREVISTOS NOS PARÁGRAFOS 1º E 3º DO ART. 543-B, DO CPC, AOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS (E AOS AGRAVOS DE INSTRUMENTOS A ELES VINCULADOS) QUE DISCUTAM QUESTÃO DOTADA DE REPERCUSSÃO GERAL JÁ FORMALMENTE PROCLAMADA, MAS QUE TENHAM SIDO INTERPOSTOS CONTRA ACÓRDÃOS PUBLICADOS EM DATA ANTERIOR A 3 DE MAIO DE 2007. AUTORIZAÇÃO CONCEDIDA ÀS INSTÂNCIAS A QUO DE ADOÇÃO, QUANTO AOS RECURSOS ACIMA ESPECIFICADOS, DOS PROCEDIMENTOS DE SOBRESTAMENTO, RETRATAÇÃO E DECLARAÇÃO DE PREJUDICIALIDADE CONTIDOS NO ART. 543-B, DO CPC.*

[...]

4. Reconhecida, pelo Supremo Tribunal Federal, a relevância de determinada controvérsia constitucional, aplicam-se igualmente aos recursos extraordinários anteriores à adoção da sistemática de repercussão geral os mecanismos previstos nos parágrafos 1º e 3º do art. 543-B, do CPC. Expressa ressalva, nessa hipótese, quanto à inaplicabilidade do teor do parágrafo 2º desse mesmo artigo (previsão legal da automática inadmissão de recursos), por não ser possível exigir a presença de requisitos de admissibilidade implantados em momento posterior à interposição do recurso.

5. Segunda questão de ordem resolvida no sentido de autorizar os tribunais, turmas recursais e turmas de uniformização a adotarem, quanto aos recursos extraordinários interpostos contra acórdãos publicados anteriormente a 03.05.2007 (e aos seus respectivos agravos de instrumento), os mecanismos de sobrestamento, retratação e declaração de prejudicialidade previstos no art. 543-B, do Código de Processo Civil.

As notas taquigráficas das discussões relativas a este julgamento deixam claro que o Supremo Tribunal Federal – com exceção do Ministro Marco Aurélio, dentre os demais presentes Ministros Celso de Melo, Ellen Gracie, Cezar Peluso, Caros Britto, Joaquim Barbosa, Eros Grau, Ricardo Lewandowski, Cármen Lucia e Menezes Direito – não mais receberia dos Tribunais de origem os recursos extraordinários interpostos antes da vigência da Lei nº 11.418/2006, devendo tais processos permanecerem sobrestados, o que implicitamente conferiu aos tribunais o poder de rescindir os acórdãos impugnados sob o sistema anterior.

Posteriormente, porém, em julgamento de 20/08/2008, ao apreciar Questão de Ordem em Recurso Extraordinário nº 540.410-2/RS, o Supremo Tribunal Federal – contra voto do Ministro Marco Aurélio e na ausência dos Ministros Ellen Gracie e Joaquim Barbosa – decidiu estender o entendimento acima mencionado a todos os processos em situação semelhante, inclusive aqueles que já se encontravam distribuídos aos Ministros, em seus gabinetes. A ementa do julgado é, a seguir, reproduzida:

RECURSO. Extraordinário. Previdência social. Benefício previdenciário de prestação continuada. Art. 203, V, da CF/88. Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso Interposto contra acórdão publicado antes de 03.05.2007. Irrelevância. Devolução dos autos ao Tribunal de origem. Aplicação do art. 543-B do CPC. Precedente (AI nº 715.723-RS-QO, Rel. Min. ELLEN GRACIE). Aplica-se o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil aos recursos cujo tema constitucional apresente repercussão geral reconhecida pelo Plenário, ainda que interpostos contra acórdãos publicados antes de 3 de maio de 2007.

A amplitude do alcance da ementa é confirmada nas notas taquigráficas deste julgamento, nas quais o Ministro Relator Cezar Peluso deixa claro que sua proposta, *baseada em que os fundamentos são os mesmos, é que se aplique, também, o art. 543-B aos processos que já estão nos gabinetes, na mesma situação daqueles que estão nos tribunais de origem.*

Diante deste contexto, não mais existiria a possibilidade antes aventada de o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, sem devolver os autos para que os Tribunais de origem lá sobrestassem os processos. Em consequência, a interpretação a ser dada ao Regimento é aquela possível no contexto prático, ou seja, há sobrestamento do julgamento dos recursos administrativos quando o Supremo Tribunal Federal **determinar o sobrestamento** do julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria.

Veja-se, aliás, que este entendimento em nada destoa do que expresso no art. 1º da Portaria CARF nº 01/2012, na qual o Presidente deste Conselho Administrativo Fiscal, ante a *necessidade de uniformização do procedimento de sobrestamento de julgamento de recursos previsto* na disposição regimental antes citada, resolveu:

Art. 1º. Determinar a observação dos procedimentos dispostos nesta portaria para realização do sobrestamento do julgamento de recursos em tramitação no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em processos referentes a matérias de sua competência em que o Supremo Tribunal Federal – STF tenha determinado o sobrestamento de Recursos Extraordinários – RE, até que tenha transitado em julgado a decisão, nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

Parágrafo único. O procedimento de sobrestamento de que trata o caput somente será aplicado a casos em que tiver comprovadamente sido determinado pelo Supremo Tribunal Federal – STF o sobrestamento de processos relativos à matéria recorrida, independentemente da existência de repercussão geral reconhecida para o caso. (negrejou-se)

Evidenciando-se que o procedimento previsto no art. 543-B do Código de Processo Civil está sendo observado pelo Supremo Tribunal Federal relativamente à questão constitucional aqui em debate, e considerando que os autos do Recurso Extraordinário nº 611.586 estão conclusos ao Relator, aguardando julgamento, o presente voto é no sentido de DEFERIR o pedido de sobrestamento apresentado pela recorrente, o que impede a apreciação do recurso voluntário e do recurso de ofício presentes nestes autos.

De toda sorte, caso este entendimento não prevaleça, passa-se à apreciação do mérito.

Importa, inicialmente, historiar que a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior foi instituída pela Lei nº 9.249/95 nos seguintes termos:

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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

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

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 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.

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

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

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.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Na sequência, o Secretário da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 38/96, esclarecendo que a tributação somente se verificaria quando os lucros fossem disponibilizados:

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

§ 1º Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:

I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior;

II - pago o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária em favor da matriz, controladora ou coligada, domiciliada no Brasil;

b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior serão computados nos resultados da pessoa jurídica, correspondentes ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos.

§ 4º No caso de encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil, por extinção da empresa, os recursos correspondentes aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, devendo, nessa mesma data, serem adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 5º No caso de encerramento de atividades no exterior da filial, sucursal, controlada ou coligada, os lucros, auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados, devendo serem adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário ou da data do encerramento das atividades da empresa no Brasil.



§ 6º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior, cujo patrimônio for absorvido por empresa sediada no Brasil, em virtude de incorporação fusão ou cisão, serão adicionados ao lucro líquido desta, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

§ 7º No caso de cisão, total ou parcial, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.

§ 8º Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, apurados até a data da transferência do referido patrimônio, serão considerados disponibilizados, devendo ser adicionados ao lucro líquido da beneficiária no Brasil, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento.

§ 9º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil.

[...]

Art. 11. A contrapartida do ajuste de investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, não será computada na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, os resultados positivos decorrentes do referido ajuste, computados no lucro líquido da empresa no Brasil, poderão ser dele excluídos, enquanto que os resultados negativos deverão ser a ele adicionados, quando da determinação do lucro real.

[...]

Art. 16. As disposições dessa Instrução Normativa não se aplicam em relação aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos antes de 1º de janeiro de 1996, ainda que posteriormente disponibilizados.

Quanto aos lucros auferidos a partir do ano-calendário 1998, a forma de tributação não se alterou, mas o momento do fato gerador passou a estar expresso literalmente na Lei nº 9.532/97:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;
- b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:



a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

§ 5º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999.

A Medida Provisória nº 2.158-35/2001 alcançou lucros ainda não disponibilizados segundo as normas até então vigentes, relativamente aos quais não havia se completado a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL. A nova lei, com efeitos no ano-calendário posterior à sua edição, apenas antecipou o critério temporal da hipótese de incidência relativamente aos lucros ainda pendentes de disponibilização na forma da legislação anterior:

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.

Destaque-se que tal se fez depois de promovida as necessárias alterações no Código Tributário Nacional:



Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Assim sendo, e tendo em conta que o CARF não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, na forma da Súmula CARF nº 2, enquanto o Supremo Tribunal Federal não decidir a ADIn nº 2.588, antes citada, ou o Recurso Extraordinário nº 611.586, no rito da repercussão geral, permanecem em pleno vigor as alterações trazidas pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, evidenciando-se a validade da incidência, a partir de 2002, do IRPJ sobre os lucros auferidos por controladas a partir de 1996, ainda não disponibilizados até aquele momento, bem como dos lucros auferidos nos correspondentes anos-calendário, a partir de 2002.

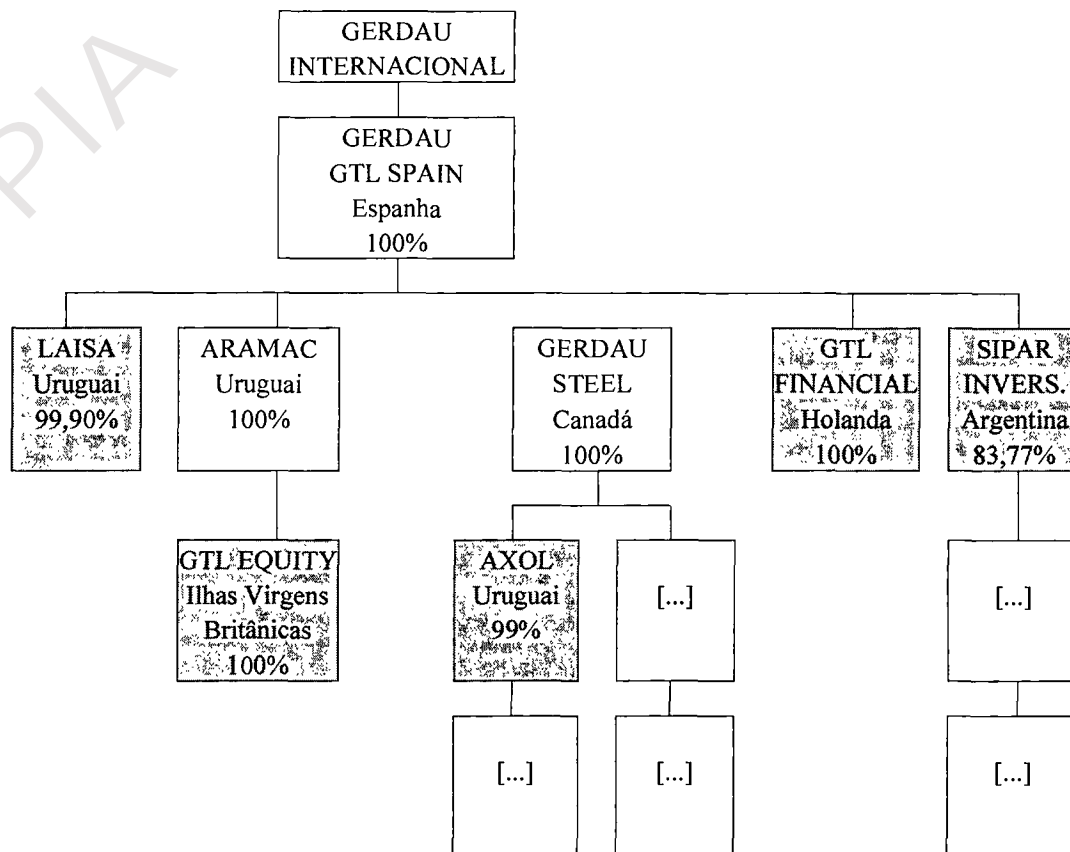
Relevante também esclarecer que a incidência da CSLL somente se operou sobre os lucros apurados a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-6/99 (reeditada sucessivas vezes e incorporada por outras Medidas Provisórias até sua manutenção atual, com a mesma redação, no art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001), alcançando lucros auferidos no exterior a partir de outubro/99:

Art. 19. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Considerando que a exigência, nestes autos, tem por objeto os lucros auferidos por intermédio de controladas no exterior em 2005, o presente voto é no sentido de DEIXAR DE APRECIAR as alegações de dupla tributação, e de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, bem como de violação ao art. 62 da Constituição Federal, decorrentes da Medida Provisória nº 2158-35/2001.

No mérito, cumpre inicialmente registrar que o presente lançamento alcança lucros auferidos pela autuada no exterior, por intermédio das controladas destacadas no quadro seguinte:



A recorrente questiona o que denomina *desconsideração da pessoa jurídica GERDAU GTL SPAIN*, opondo-se à utilização de *interpretação econômica* e defendendo a efetiva existência da GERDAU GTL SPAIN.

A autoridade lançadora relata, no Termo de Verificação Fiscal, que a contribuinte informou, em DIPJ, deter participações em sociedades domiciliadas na Espanha e na Bolívia, sendo titular de 100% da GERDAU GTL SPAIN S.L. De outro lado, nada foi adicionado a título de “lucros disponibilizados do exterior” para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário 2005.

Intimada, dentre outras informações, a contribuinte discriminou as participações diretas e indiretas mantidas no ano-calendário fiscalizado (fl. 188), o que exigiu *um detido exame dos atos societários atinentes às controladas estrangeiras*.

Relativamente à GERDAU GTL SPAIN, a autoridade fiscal inicialmente elaborou *histórico da empresa*, desde sua constituição apenas com o sócio ORUSCAM S/A (sociedade uruguaia) e domicílio social fora do território espanhol, o qual foi alterado em 29/12/2000. Dentre outras operações, registrou o ingresso da GERDAU INTERNACIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA como única sócia em 28/02/2001, e os aportes feitos por esta mediante transferência para o patrimônio da GERDAU GTL SPAIN de ações de SOCIEDAD INDUSTRIAL PUNTANA S/A (sociedade argentina) em 01/03/2002, de ações de ARAMAC

(sociedade uruguaia) e GTL FINANCIAL (sociedade holandesa) em 23/12/2002, de ações da GERDAU STEEL INC (sociedade canadense) em 26/12/2002. Consignou também a aquisição de SIPAR INVERSIONES (sociedade Argentina) em 15/09/2005 e as deliberações sociais que destinaram resultados negativos de 2003 e 2004 *para compensação com resultados positivos futuros*, bem como que destinaram o resultado positivo de 2005 para formação de reservas e para compensação de prejuízos em exercícios anteriores.

Prosseguiu a autoridade fiscal apresentando sua *avaliação das contas encerradas em 31/12/05*, e destacando que *as inversões financeiras tidas como investimentos se encontram valorizadas pelo preço de aquisição tendo em vista que não existe a obrigatoriedade de contabilização de equivalência patrimonial na legislação espanhola*. Descreveu a natureza das receitas e despesas que integraram o resultado da controlada espanhola, e arrematou:

Sobre ETVE ("Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros") é informado que a sociedade foi acolhida neste regime, por concessão da "Dirección General de Tributos" em 07/07/2000.

Em cumprimento ao disposto no artigo 118 de RD 04/2004 (legislação espanhola) de 05 de março foi aprovado na lei de imposto sobre sociedades em que a sociedade deve se submeter durante o exercício de 2005, ano em que percebeu dividendo de 301.726,28 euros distribuído pela sociedade Sipar Aceros S/A . Este rendimento é tratado fiscalmente como isento por aplicação do regime ETVE, obrigando a aplicar o ajuste negativo ao resultado contábil na declaração de imposto local, tendo em vista que dita importância foi objeto de retenção fiscal na Argentina.

Deve ser considerado que na transferência de ações da Sipar Aceros S/A à Sipar Gerdau Inversiones, SL pela ETVE requereu ajustes fiscais pois o valor de mercado da transação avaliado em 28.201.014,28 euros, acarretando mais valia igual a diferença entre a base fiscal (16.604.006,03 euros) e o valor de mercado que representa o percentual de participação da ETVE na Sipar Aceros, este valor de 11.597.007,95 euros, propriamente um ganho de capital que também está isento fiscalmente conforme lei do imposto das sociedades local.

Das respostas do contribuinte temos que (fls.34 a 40):

"Cabe destacar que as principais diferenças, apontadas pelo contribuinte, entre o GAAP's espanhol e o brasileiro, aplicáveis no caso são: a) Na Espanha é vedada a utilização do método de equivalência patrimonial para fins de avaliação contábil dos investimentos em sociedades controladas e coligadas; b) Na Espanha os aumentos de capital somente são registrados contabilmente por ocasião do seu registro no órgão de registro mercantil; c) Na Espanha é efetuado teste de "impairment" nos investimentos, o qual consiste na confrontação do valor patrimonial dos investimentos em relação ao seu custo de aquisição. Caso o custo de aquisição supere o valor patrimonial, é requisitada a constituição de provisão para perda sobre aquele investimento; e d) Na Espanha, como para fins contábeis não é desdobrado o custo de aquisição de investimentos, em valor patrimonial e ágio/deságio, não há a respectiva amortização contábil de ágio/deságio".

"Ressalte-se que para fins de cálculo de equivalência patrimonial e de preenchimento d informações requeridas nas fichas 35, 51 e 52 da DIPJ, foram utilizadas as demonstrações financeiras conforme determina o GAAP'S brasileiro".

*"De acordo com as demonstrações contábeis elaboradas em conformidade com o GAAP espanhol, em 31/12/05, a controlada GERDAU GTL SPAIN possuía EUR 1.044.452,00 de capital subscrito e EUA 791.391.770,88 de reserva de ágio na emissão de ações (prima de emisión). **Cabe salientar que os aumentos de capital***

efetuados na controladora GERDAU GTL SPAIN sempre foram mediante a incorporação de participações em outras sociedades controladas no exterior.

Outrossim, é de se destacar que a GERDAU GTL SPAIN é uma subsidiária integral da fiscalizada e que referida reserva de ágio na emissão de ações (diferença entre o valor nominal das ações e o preço de emissão de novas ações), não impacta em nada a avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial, tão pouco faz surgir afigurado ágio/ deságio sobre o investimento".

A GERDAU GTL SPAIN, SL Sociedade Unipessoal NÃO POSSUI QUALQUER FUNCIONÁRIO, SUA ADMINISTRAÇÃO BUROCRÁTICA É REALIZADA PELA OUTORGA DE PROCURAÇÃO A ERNST & YOUNG. (FL. 234).

Ainda, depois de abordar a contabilização, pela GERDAU INTERNACIONAL EMPREENDIMENTOS, dos investimentos mantidos na GERDAU GTL SPAIN, a Fiscalização afirmou:

Argüido a respeito da gestão da empresa no exterior, responderam que (Fls 34/5):

"que a estrutura de governança corporativa está estruturada por um Conselho de Administração, Comitê Executivo, Comitê de Estratégia, Comitê de Riscos e Diretoria. Todas as decisões estratégicas que envolvem novos investimentos, política de recursos humanos, remuneração de acionistas, política comercial, política de suprimentos, segurança e meio-ambiente, etc..., são tomados pelo Comitê Executivo, com a recomendação dos Comitês de Apoio. Fazem parte do Comitê Executivo, além do Presidente da Companhia, o Vice-presidente Geral de Operações, e Vice-presidentes responsáveis pelas operações de negócios a nível global (ações longas, ações especiais, placas/ blocos e tarugos, América do Norte, América do Sul-norte e América do Sul-sul"

"Toda a atividade operacional e de rotina das operações é liderada com autonomia integral por equipes próprias locais"

Donde se conclui que a GERDAU GTL SPAIN, principalmente, funcionava de forma manipulada, ao sabor da economia tributária, contrariamente ao que diz o contribuinte, sem autonomia, sem gerenciamento de suas atividades, o que é feito pelos presidentes e afins aqui no Brasil, permitindo que daqui executem o planejamento tributário demonstrado neste relatório.

Daí, depois de evidenciar os resultados apurados nas controladas da GTL GERDAU SPAIN (diretas e indiretas), residentes no Uruguai, Argentina, Canadá e Holanda, a autoridade fiscal fez as seguintes considerações:

Haja vista que todas as ações/quotas que o fiscalizado em algum momento detinha das sociedades controladas estrangeiras foram utilizadas para aumentar o capital da sociedade espanhola, conclui-se inegavelmente que após tal operação a GERDAU GTS SPAIN passou a deter os mesmos percentuais de participação que o fiscalizado anteriormente detinha nas aludidas sociedades. Com o aperfeiçoamento do aumento de capital, a GERDAU GTS SPAIN — e não mais o fiscalizado - passou a ser a efetiva sócia das citadas sociedades estrangeiras, cujas ações/quotas foram utilizadas para o aumento de seu capital social. (vide movimentação societária da controlada na Espanha)

Ademais, uma vez que a GERDAU GTS SPAIN - Espanha era uma subsidiária integral do fiscalizado e como as demais sociedades foram por este controlada antes do aumento de capital da sociedade espanhola, mesmo após tal operação societária, aquelas, à luz da legislação nacional, continuaram a ser sociedades controladas do fiscalizado. É o que se depreende do art. 243, § 2º, da Lei nº 6.404/76:

Art. 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.

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 qualquer forma, aquele que detém, diretamente ou através de outras controladas, a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores são 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.

[...]

Na situação aqui examinada, as sociedades estrangeiras (Uruguai, Holanda, Argentina e Canadá) foram controladas do fiscalizado antes e mesmo após o aumento de capital da GERDAU GTL SPAIN. Tal conclusão é deveras importante do ponto de vista tributário, tal como será demonstrado adiante.

Este é apenas um dos pontos de vistas, questiona-se ainda, e fundamentalmente, qual o verdadeiro propósito negocial de criação da GERDAU GTS SPAIN E GERDAL STEEL CANADA, já que não possui funcionários, não processam pessoalmente suas mutações, não tomam decisões, enfim não tem autonomia. As empresas via de regra são constituídas com objetivo claro — o lucro — assim, não sendo esta a ênfase dada a essas duas empresas sobra a verdadeira intenção de, ao colocar empresas sob controle delas faria parecer que detinham seus controles de forma completa e não somente no papel, sobra, por consequência, a intenção de evitar a tributação brasileira alicerçada no acordo de evitar bi-tributação entre Brasil x Espanha e Brasil x Canadá.

Tendo em vista que o propósito negocial da existência da GERDAU GTL SPAIN E GERDAU STEEL INC, CANADA, é apenas e tão somente evitar a tributação no Brasil, é perfeitamente aceitável que tais tratados ao referir-se a "prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda" (texto do caput do tratado) trata de casos deste gênero entre outros, observando-se que tais resultados não provêm da atividade em território espanhol, mas de outros territórios, imaginando, o contribuinte, que se fosse feita ligação societária direta não deixaria de ser tributado.

Se de um lado, um estabelecimento permanente pode ser considerado apenas um endereço, situado, via de regra, no mesmo endereço do "despachante" que é encarregado de constituir uma empresa (como um escritório citado no artigo 5 a, Decreto nº 76.975 de 02/01/76), por outro lado é perfeitamente caracterizado como não residente aquela que, conforme artigo 3 e do Tratado, considera "a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de - publicidade, fornecimento de informações, pesquisas científicas ou de outras atividades que tenham um caráter preparatório ou auxiliar para a empresa".

Complementarmente o artigo 4 do mesmo Tratado, - "Uma pessoa que atue num Estado Contratante por conta de uma empresa do outro Estado Contratante - e desde que não seja um agente independente contemplado no parágrafo 6 - será considerada como estabelecimento permanente no primeiro Estado se tiver, e exercer habitualmente naquele Estado, autoridade para concluir contratos em nome

da empresa, a não ser que suas atividades sejam limitadas à compra de bens ou mercadorias para a empresa".

Em nosso entender, não pode prevalecer como estabelecimento permanente, uma empresa que se presta a ser apenas auxiliar na proposta de não tributação dos lucros no exterior, não exerce habitualmente autoridade para concluir contratos em nome da empresa, até porque, não há quem o faça, uma vez que, a direção, as negociações e tudo o mais que cerca no mundo dos negócios, são efetivamente realizados pela matriz localizada no Brasil.

Estas abordagens se prestam, também, à empresa GERDAU STEEL, sediada no Canadá.

Nestes termos, embora a autoridade lançadora tenha defendido que as sociedades controladas pela GERDAU GTL SPAIN são também controladas pela autuada, a argumentação para negar efeitos tributários à localização da GERDAU GTL SPAIN na Espanha centrou-se na inexistência de estabelecimento permanente desta naquele Estado. Na medida em que as atividades da GERDAU GTL SPAIN eram realizadas *pela matriz localizada no Brasil*, os resultados por intermédio dela auferidos *não provêm da atividade em território espanhol, mas de outros territórios.*

A autoridade lançadora, porém, foi mais além, expondo uma *abordagem via tratados para evitar dupla tributação*, na qual inicialmente destaca a importância destes ante o *fenômeno da globalização da economia*, e, na seqüência, aduz:

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 é tratado internacional destinado a garantir isenção de impostos, mas, sim a evitar da dupla tributação, portanto, antes mesmo de examinar o inteiro teor do tratado, pode-se concluir que é falsa a assertiva de que o lucro da pessoa jurídica domiciliada na Espanha somente poderia ser tributado na própria Espanha, bastando comprovar a tributação sobre o lucro efetuado na Espanha para ver afastada ou proporcionalmente diminuída a exigência, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249/95 ou art. 74 da MP 2.158-35.

Aprofundando o conhecimento da matéria, buscamos informações em matéria publicada por Alonso Vera Herz (advogado tributarista) sobre o tema ("Los CDI Y sua abuso - um acercamiento al tema") de onde compulsamos as seguintes afirmações:

"Independente do conceito de dupla tributação que se adote, o certo é que de nenhuma maneira pode ser suposto uma exoneração de rendas, de tal forma que se em virtude de um acordo para evitar dupla tributação um contribuinte de um estado contratante não tributa no dito Estado, é porque será feito no outro estado. É de se ressaltar que controladas da GERDAU GTL SPAIN E GERDAU STEEL CANADA estão localizadas em paraíso fiscal (GTL EQUITY — BVI) ou em países que não possuem acordo para evitar a bi-tributação com o Brasil e os resultados oriundos fora, especialmente, da Espanha não são tributados neste país, logo, os lucros e/ou dividendos originados naqueles países, não são tributados nas Ilhas Virgens Britânicas, nem na Espanha e nem tampouco o serão no Brasil".

Como sabemos, os próprios Estados se utilizam desde sempre da carga impositivas como instrumento de atração das inversões estrangeiras. Assim, um Estado favorece ou não a determinados setores econômicos, reduzindo a taxa de base dos impostos com a finalidade de criar uma sorte de vantagem competitiva frente a outros Estados.

Neste contexto aparecem as chamadas "Treaty Shopping" o qual constitui uma forma de abuso dos tratados internacionais. O "Treaty Shopping" não é mais do que a criação de figuras jurídicas fictícias com a finalidade de que as normas de acordo para evitar bitributação sejam utilizadas por pessoas que o tratado não designou como beneficiário. Ou melhor dito, isto implica na constituição de uma rede de sociedades, que podem vincular-se juridicamente (critério de residência) com um Estado membro de um acordo e desta forma ver imersas no campo de aplicação do tratado.

Este abuso se materializa basicamente quando entre uma sociedade A e uma sociedade B, se interpõe uma sociedade C que atua como condutora entre A e B, de forma tal que a sociedade A seja beneficiada com acordo existente entre os Estados residentes das sociedades A e C. Para o nosso particular caso, A é representada pela Fiscalizada, B pelas empresas situadas nos países definidos como paraísos fiscais ou em países que não tem acordo para evitar bitributação (BVI, Uruguai e etc.) e C, a chamada empresa condutora, sediada em país que faz parte do TDT (tratado para evitar dupla tributação) (Espanha, Canadá), sendo A a beneficiária final.

É evidente que o esquema resulta conveniente sempre que a imposição tributária do Estado onde se constitui a sociedade condutora seja mais benéfica, no caso em discussão, a Espanha tributa apenas os resultados positivos obtidos dentro do seu território (ETVE).

É, também, consenso de que a existência de "treaty shopping" tem as seguintes particularidades: A) a inserção de passos intermediários com pouco ou sem nenhum propósito negocial, ou irrelevante B) manipulação financeira sem consequência econômica real individual c) uma série de transações pré-operacionais e complexas e d) transações entre empresas vinculadas que somente podem ser explicadas por motivos de benefícios fiscais.

Acreditamos que as "Treaty Shopping" podem ser catalogadas como evasão fiscal, entendidos como uma violação punível pelas leis fiscais, por causa da ocultação de valores importantes ou mediante a omissão culposa deles.

Se entendermos que a elisão fiscal é a eleição de uma forma jurídica mais favorável ao contribuinte é mais favorável, no que tange ao que estabelece a administração pública, é também uma forma de tornar vulnerável a finalidade pela qual foi concebida a norma (Tratado), poderíamos assinalar, então, que as "Treaty Shopping" constituem uma forma de elisão fiscal, toda vez que implicar no uso de mecanismos permitidos legalmente, como por exemplo, a constituição de empresas em estados membros de algum acordo, com a completa intenção de obter benefícios não cobertos pela norma legal.

A interposição de uma empresa poderia ser feita com objetivos, por exemplo, de redução de custos de transportes, ou contratar mão de obra mais barata, mas não como forma de elidir o pagamento de impostos. Se bem que é evidente que para a constituição da nova sociedade provavelmente se considere o fator tributário, todavia, não é o que se persegue primariamente com a criação da mesma.

Acreditamos que a empresa constituída no Estado membro opera de fato nele, se é real como qualquer outra empresa, obviamente deve ser beneficiada como as outras empresas, via Tratado.

Neste sentido a OCDE é clara ao assinalar que se opõe aos "Treaty Shopping" por considerar que o princípio da reciprocidade foi violado e o equilíbrio de sacrifícios realizados pelos Estados membros foi alterado.

Assim o acordo internacional não alcança os lucros gerados por pessoa jurídica que não reside em qualquer dos Estados contratantes, in casu, gerados pelas

controladas sediadas no Uruguai e Ilhas Virgens Britânicas, conforme, alias, foi decidida pela antiga Primeira Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no julgamento do caso Eagle:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS — Para fins de aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, os resultados de controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, e sua tributação no Brasil não se submete às regras do Tratado Internacional firmado com o país de residência da controlada direta, mormente quando esses resultados não foram produzidos em operações realizadas no país de residência da controlada, evidenciando o planejamento fiscal para não tributá-los no Brasil (Acórdão 101-97.070. Relatora: Sandra Faroni. Sessão de 17/12/2008

Lembro, que o representante da Gerdau, com quem houve ligação para obtenção de toda a documentação, informou categoricamente, que a empresa espanhola foi criada com interesse direto no TDT, pois empresas que ela controla estão em países que não tem acordo com o Brasil, enfoque claro, de que a criação desta empresa espanhola tinha apenas este significado, interposição como veículo. Assim caracteriza-se como uma empresa sem propósito negocial, ou seja, mera repassadora dos lucros auferidos por empresas controladas pela empresa fiscalizada, com o fito de evitar tributação no Brasil.

Mesmo que se admita a existência de propósito negocial subjacente, os lucros da controlada indireta consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira por força da legislação societária e fiscal interna.

É incontroverso, portanto, que os lucros de empresas, supostamente, controladas pela ETVE, propiciaram acréscimo patrimonial à Fiscalizada, que aplicou o método de equivalência patrimonial, em observância da Lei das S/A. Desta forma entendemos que por força do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, esses lucros deveriam ser oferecidos à tributação pela Fiscalizada.

É nosso entendimento, também, que o acordo internacional, não alcança os lucros gerados por pessoa jurídica que não reside em qualquer estado contratante.

O princípio de presença substancial consiste em que o sujeito deve provar que é efetivamente um residente e que tem o direito de gozar dos benefícios do tratado. Este requisito deve ser cumprido com documentação que faça acreditar na existência, com demonstração de atos de comércio, é comprovar que realmente gere uma atividade comercial e não seja simplesmente uma sociedade documental.

No trabalho de Agostinho Toffoli Tavolaro, é citado sobre a estrutura de um TDT (Tratado de dupla Tributação), que as pessoas visadas são aquelas residentes em Estados Contratantes enquanto que o domicílio fiscal, também, denominado residência, define-se utilizando, primeiramente, o critério de habitação permanente, a seguir o de centro de interesses vitais, depois o de permanência habitual, em seguida o de nacionalidade e, finalmente, o de mútuo acordo entre os Estados Contratantes, conclui que para as pessoas jurídicas o critério é o lugar de sua sede de direção efetiva, que no caso da fiscalização em análise representa o Brasil, pois entendemos que a empresa espanhola, bem como a canadense é mero conector para aproveitamento do benefício tributário.

Sobre os Lucros das empresas, a tributação das empresas é atribuída ao Estado Contratante onde estejam situadas, a menos que exerçam sua atividade no Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente, caso em que a tributação se fará unicamente na medida em que os lucros forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente. Esta atribuição consiste nos lucros que esse estabelecimento obteria se constituísse em empresa distinta separada, exercendo

atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, com absoluta independência em relação à empresa de que é estabelecimento permanente (arms length), deduzidas as despesas que houverem sido feitas, inclusive as relativas a direção e encargos gerais de administração. Neste ponto, comentamos que os lucros da empresa da Espanha, individualmente, é pouco ou nada representativo, dado que os lucros significativos apontados são originados nas controladas (localizadas em Paraíso Fiscal ou em países sem acordo para evitar bi-tributação com o Brasil), trasladados para a Espanha e/ou Canadá através de dividendos e equivalência patrimonial.

Surge no direito tributário internacional, a expressão "beneficial owner" trazida para o vernáculo como beneficiário efetivo, para designar aquele que na realidade auferirá as vantagens decorrentes do tratado, no caso de interposição de terceira pessoa. Trata-se de alguém reconhecido como proprietário por equidade, por lhe pertencerem o uso e título da coisa, embora o título legal pertença à outra pessoa. No Brasil, utilizadas nos modelos de tratados da OCDE, nos artigos 10 (dividendos), 11(juros) e 12 (royalties), vemos ser empregado em mais da metade dos TDTs celebrados.

Claro está que a autoridade lançadora buscou demonstrar que, embora os resultados da GERDAU GTL SPAIN não tenham refletido os lucros auferidos por intermédio de suas controladas, estes lucros deveriam ter sido reconhecidos e tributados na empresa brasileira.

Para tanto, além de apontar a inexistência de estabelecimento permanente da GERDAU GTL SPAIN na Espanha, a autoridade lançadora firmou a existência de *abuso dos tratados internacionais*, mediante a *criação de figuras jurídicas fictícias com a finalidade de que as normas de acordo para evitar bitributação sejam utilizadas por pessoas que o tratado não designou como beneficiário*. Frisou que a legislação espanhola tributa apenas os resultados positivos obtidos dentro do seu território e concluiu que o caso seria de *evasão fiscal, e uma violação punível pelas leis fiscais, por causa da ocultação de valores importantes ou mediante a omissão culposa deles*, distinta de elisões fiscais mediante o uso de *mecanismos permitidos legalmente*.

Haveria, portanto, violação ao *princípio da reciprocidade*, bem como inobservância do *princípio da presença substancial*. Aliás, representante da fiscalizada teria reconhecido que na criação da empresa espanhola objetivou-se a aplicação do tratado para evitar dupla tributação, estando evidente, de outro lado, *que os lucros de empresas, supostamente, controladas pela ETVE, propiciaram acréscimo patrimonial à Fiscalizada, que aplicou o método de equivalência patrimonial, em observância da Lei das S/A*.

A recorrente alega que a acusação fiscal funda-se em presunção acerca dos objetivos da holding espanhola, e afirma que a acusação de que sua finalidade seria *apenas evitar a tributação no Brasil não tem qualquer respaldo nos fatos*.

Contudo, demonstrado está que, mediante a transferência, à *holding* espanhola, dos investimentos antes mantidos pela autuada, os lucros auferidos por suas controladas no exterior deixaram de estar evidenciados na controlada direta e, portanto, sujeitos à norma legal que determina o seu oferecimento à tributação, no Brasil, no momento em que apurados. Além disso, a Fiscalização reuniu elementos que evidenciam o exercício do controle pelos mesmos sócios que originalmente detinham os investimentos diretamente, e a inexistência de estabelecimento permanente da *holding* na Espanha, ao passo que a autuada não

logrou desconstituir estes fatos ou apresentar fatos novos que pudessem justificar seu procedimento e afastar a conclusão fiscal.

A recorrente opõe-se à *utilização da chamada interpretação econômica pelo aplicador, mormente por parte do Estado-Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício*. Assevera que o início das atividades da GERDAU GTL SPAIN SL, a mudança de sua denominação social e de sua sede, bem como o aumento de seu capital social ocorreram antes da edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, evidenciando que a constituição desta sociedade é *algo, total e plenamente, desvinculado da fuga da tributação por esta norma criada seis meses após*. Acrescenta, ainda, que a utilização da interpretação econômica enseja a tributação dos *lucros que esta empresa espanhola auferir através de sua rede de subsidiárias em vários países localizados em diversos continentes, onde cada empresa já dá o devido tratamento tributário a tais lucros*.

Não se pode afirmar, aqui, que a Fiscalização tenha feito uso inadequado de *interpretação econômica*. Como antes transcrito, dentre outros aspectos, a autoridade fiscal concluiu que não restou provada a existência das controladas diretas situadas na Espanha e no Canadá, mediante *demonstração de atos de comércio* e comprovação de que a empresa *realmente gere uma atividade comercial e não seja simplesmente uma sociedade documental*, aspectos considerados essenciais para aplicação dos Tratados firmados entre o Brasil e aqueles países para evitar dupla tributação, segundo interpretação extraída de dispositivos destes atos legais, que definem o que constitui um *estabelecimento permanente* alcançado pelo acordo firmado.

Assim, o procedimento fiscal destinou-se, especialmente, a *aplicar a lei aos casos concretos*, determinando o alcance dos Tratados para evitar dupla tributação. E o fato de esta interpretação ter em conta aspectos materiais da atividade exercida por tais controladas não pode ser repudiado como *interpretação econômica*.

O art. 110 do Código Tributário Nacional apenas proíbe a lei tributária de *alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*. Isto em nada afeta a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal de buscar a essência dos fatos de natureza econômica com vistas a *verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e determinar a matéria tributável*.

Quanto à pretensão da recorrente de afastar as acusações que recaem sobre a GERDAU GTL SPAIN SL, destacando que o início de suas atividades, a mudança de sua denominação social e de sua sede, bem como o aumento de seu capital social ocorreram antes da edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, cabe esclarecer que a tributação de lucros auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior foi instituída desde 1996, no âmbito do IRPJ, e de 1999, no âmbito da CSLL. Logo, desde antes existiam benefícios na constituição de controladas ou coligadas em países que mantêm, com o Brasil, acordo para evitar dupla tributação.

E, além de a posterior edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não ser suficiente para evidenciar que outra razão existiria para a constituição da sociedade espanhola, releva anotar que a Fiscalização apresenta o seguinte histórico relativamente àquela sociedade:



A sociedade se constituiu com um capital inicial de 107.000,00 euros, representando 107.000 participações sociais (nº 1 a 107.000), à época totalmente subscrito e integralizado pelo sócio único ORUSCOM S/A (sociedade uruguaia) via aporte em dinheiro.

GERDAU GTL SPAIN, SI, (Sociedade Unipessoal) iniciou suas atividades com a denominação social de GTL-TRADE CORP, com domicilio social fora do território espanhol.

Posteriormente, por decisão do sócio único da sociedade, mediante escritura datada de 29/12/2000, trocou a denominação para a atual e mudou a sede para Las Palmas de Gran Canária, à avenida Alcalde Ramirez Betancourt, nº (6 Bis a)Bajo, Edificio Atlântico, 35003. Espanha.

Com data de 28/02/01 foi realizado aumento de capital de 18.000 euros, mediante a criação de 18.000 participações sociais (nº 107.001 a 125.000) integralmente desembolsadas, com um premio de emissão de 11.408,77 euros por participação, totalizando 205.357.886,24 euros, pelo sócio único. A integralização se deu na compensação da dívida entre o sócio único e a sociedade em 27/12/2000 por um importe total de 205.357.886,25 euros.

Em 28/02/01 aconteceu a troca do sócio único, passando a ser a GERDAU INTERNACIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA.

Em 01/03/2002 foi acordada a devolução do premio de emissão ao sócio único (GERDAU INTERNACIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA) pela importância de 4.580.959,93 euros mediante a transmissão de 1.435.310 ações da sociedade Argentina SOCIEDAD INDUSTRIAL PUNTANA S/A, avaliadas em 4.580.959,93 euros.

Em 10/10/2002, novamente, foi feita devolução ao sócio único de parte do premio de emissão, importando em 52.970.764,58 euros, mediante a transmissão de (a) direito de crédito com data base 31/05/2000, subscrito entre GTL-TRADE CORP, atual GERDAU GTL SPAIN, SL, como prestador e a sociedade uruguaia GERDAU LAISA S/A como receptor do empréstimo, pela soma de 5.685.631,61 euros, (b) direito de crédito com data base 31/05/2000, tendo a GERDAU GTL SPAIN, como prestador e a sociedade Argentina PUNTANA, como receptor do empréstimo, pela soma de 3.842.681,52 euros e (c) 777 50.000 ações (US\$ 1,00 cada), representativa de 100% da sociedade uruguaia TURIA S/A, que a GTL SPAIN era titular, avaliadas em 55.764.498,78 euros. O total dos ativos que se transferiram ao sócio único em devolução do premio de emissão ascendeu a 65.292.811,91 euros.

Em contraposição o valor destes ativos reduziu a importância da dívida que existia entre a GTL SPAIN e a empresa uruguaia ORUSCOM S/A pelo importe de 12.322.047,33 euros.

Em 23/12/2002 foi realizado aumento de capital de 468.133,00 euros, fixado em 593.133,00 euros, mediante a emissão de 468.133 novas ações (nº 125.001 a 593.133) e um premio de emissão de 999,00 euros cada, que totalizou 467.664.867,00 euros. A Fiscalizada integralizou mediante aporte de ações da sociedade uruguaia ARAMAC valorizada em 466.716.000,00 euros e das ações da sociedade holandesa GTL FINANCIAL, avaliadas em 1.417.000,00 euros.

Em 26/12/2002 houve novo aumento de capital em 261.256,00 euros, mediante a criação de 261.656 novas ações (nº 593.134 s 854.389), acrescido de importância de premio de emissão de 999,000561 euros cada uma das ações que totalizaram 260.994.890,56 euros. A integralização foi efetuada pela sócia única com aporte de ações da GERDAU STEEL INC, avaliadas em 261.256.146,56 euros.

Em 01/03/2003 a GERDAU GTL SPAIN, processou a devolução ao sócio único de parte da importância de prêmio de emissão de ações por 220.650.744,52 euros, realizada através da transmissão de direitos de crédito em que a ARAMAC era emprestadora da GERDAU S/A por 21.790.348,91 euros. E da ARAMAC, também emprestadora junto a GTL FINANCIAL CORP BV no valor de 198.860.395,61 euros.

Em 28/12/2004 houve a ampliação do capital, quando foi aportado 190.073 euros como capital e 135.576.596,10 euros como prêmio de emissão, subscrito e integralizado pelo sócio único com o fornecimento de 817.969 ações da companhia GERDAU STEEL INC, de nacionalidade canadense, passando o capital social a valor 1.044.462 euros.

Em 31/12/04 - aprovado destinação do resultado negativo do exercício pela quantia de 75.131.039,93 euros apurados no ano calendário de 2003, para compensação com resultados positivos de exercícios posteriores.

Em 31/03/05 - idem idem relativo ao ano calendário de 2004, onde foi apurado prejuízo de 7.797.902,57 euros, para ser compensado com resultados positivos futuros.

Em 15/09/05 - Aprovada a aquisição de ações de sociedade na Argentina, a Sipar Inversiones de 36.217.142 ações, ressaltando que esta entidade é a holding proprietária da Sipar Aceros, pelo preço de 40.528.808,347 dólares americanos.

Em 31/03/06 - O conselho decidiu destinar 1.855.199,47 euros para reserva e legal e 16.696.795,22 euros para compensação de prejuízos em exercícios anteriores do total de 18.551.994,69 euros de resultados positivos alcançados no ano calendário de 2005, além disso revoga e renova a outorga de poderes à "Ernst & Young Servicios Profesionales S/A".

Em 15/12/06 - foi ratificada a constituição da sociedade canadense GERDAU STEEL NORTH AMERICA INC, a venda das ações da sociedade canadense GERDAU STEEL INC, ou seja, a GERDAU GTL SPAIN, aporta na nova sociedade parte de sua participação na GERDAU STEEL INC, concretamente 2.473.968 de suas ações ordinárias, ao câmbio de 1.000.000 de ações ordinárias no capital social da primeira, avaliadas em 2.338.135.000,00 dólares canadenses.

Com data de 23/08/05 foi constituída a filial Argentina SIPAR GERDAU INVERSIONES, com um capital social-dividido em 12.000 ações. A Sociedade subscreveu 95% das ações - emitidas pela filial. Com data de 15/09/05 foi acordada ampliação do capital pelo importe de 89.440.530 pesos argentinos, aportando como desembolso correspondente a 43,28% das novas ações emitidas, a totalidade das ações que possuía da sociedade SIPAR ACEROS S/A.

Adicionalmente, a sociedade adquire 40,49 das ações da SIPAR GERDAU INVERSIONES S/A por 3.157.824,15 euros.

Como se vê, somente posteriormente à edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 ocorreu a transferência, para a sociedade espanhola, do controle das sociedades estabelecidas na Argentina (Puntana, em 10/10/2002), no Uruguai (Aramac, em 23/12/2002), na Holanda (GTL Financial, em 23/12/2002) e no Canadá (Gerdau Steel Inc, em 26/12/2002 e 28/12/2004), bem como a aquisição da Sipar Inversiones, situada na Argentina (15/09/2005).

Tais informações, segundo a recorrente, evidenciariam, de forma cristalina, que a GERDAU GTL SPAIN é empresa holding do Grupo Gerdau que, da Espanha, controla empresas no exterior, restando indubitável que tenha sido constituída, sim, com o objetivo de aquisição de participações societárias e, evidentemente, de auferir lucros. Todavia, com

exceção da aquisição da SIPAR INVERSIONES, o relato apresentado pelo Fisco evidencia que as demais sociedades eram controladas pela autuada e passaram ao controle da GERDAU GTL SPAIN em operações realizadas a partir de 10/10/2002.

Acrescente-se, ainda, o que disse a Fiscalização: *o controle da GERDAU GTL SPAIN pela fiscalizada, mediante uma série de atos de reorganização societária, envolvendo integralização de seu capital com ações e quotas de outras empresas situada no exterior, mesmo tendo ocorrido antes da edição da Medida Provisória 2.158/34-01, já lhe garantia vantagens tributárias, em face da sociedade espanhola operar sob regime fiscal privilegiado e em país com quem o Brasil detém acordo para evitar a dupla tributação.*

Demais disto, a interessada não demonstra qual prejuízo existiria na sua permanência como controladora das investidas antes citadas, e no seu ingresso, como controladora direta, na SIPAR INVERSIONES, ou nas outras empresas adquiridas pela GERDAU GTL SPAIN, citadas em seu recurso (DIACO S/A, na Colômbia, e CORSA CONTROLADORA S/A, no México). Em princípio, tanto a autuada, como a GERDAU GTL SPAIN, atuando como *holding*, se prestariam ao fim único de *aufêrir lucros e de alavancar os investimentos internacionais*, mediante aplicação dos recursos recebidos de suas investidas.

Como também dito pela recorrente, *a internacionalização de seus negócios com o escopo de se posicionar frente à consolidação da indústria siderúrgica mundial já havia obtido contornos maiores em 1999, com a aquisição da AMERISTEEL CORPORATION, nos Estados Unidos da América*, e nada materialmente justifica a transferência destes investimentos para a sociedade espanhola justamente quando, este processo, *a partir de 2002, ganhou velocidade*. É admissível a alegação de que a manutenção de uma gestora das participações societárias no exterior permita que se faça alocações e realocações de recursos advindos destas participações, mas nada explica por que esta gestora passou a estar situada na Espanha, e não mais no Brasil.

A recorrente também se opõe à inexistência de autonomia das *holding* situadas na Espanha e no Canadá, afirmando que a Fiscalização ignorou a informação prestada pela contribuinte de que *toda a atividade operacional e de rotina das operações é liderada com autonomia integral por equipes próprias locais*.

A autoridade lançadora formulou questionamentos, no curso do procedimento fiscal, com vistas à aferição da autonomia das controladas mantidas pela autuada no exterior (fls. 06/07):

[...]

1.3 - *Informar a composição da conta de equivalência patrimonial lançada na controlada da Espanha (pedido na intimação anterior e não respondida) e a quantidade de funcionários registrada nesta empresa.*

1.4 - *Do Balanço da Gerdau GTL Spain, inquirimos a apresentar as seguintes explicações a respeito de:*

a) *Receitas e despesas financeiras: qual a origem destes valores tendo em vista que a empresa só possui ativos classificados como investimentos? Demonstrar detalhadamente?*

b) *Amortização de ágios: demonstrar a origem e a composição do valor do ágio, bem como demonstrar as amortizações realizadas. (2005: 1.563.344,17 2006 5.711.846,59 e 2007 20.241.041,57)?*

c) *Discriminar as chamadas despesas administrativas.*

[...]

4- *Enviar balancetes das empresas abaixo indicadas (na moeda original e em Reais ligando resultados versus equivalência patrimonial), informar como são administradas, ou seja, seguem determinações da Gerdau Brasileira, ou tem autonomia de decisões e a quantidade de funcionários administrativos lá registrados.*

4.1 - *Aramac (Uruguay), GTL Equity Investments (BVI)*

4.2 - *Sipar Gerdau Inversiones (Argentina)*

4.3 - *Laisa (Uruguai)*

4.4 - *Gerdau Steel Inc (Canada), Axol (Uruguay), Gerdau Ameristeel Corporation (Canada),*

4.5 - *GTL Financial (Holanda).*

Da resposta apresentada pela fiscalizada, juntada às fls. 34/41, extrai-se a seguinte reprodução das perguntas (em negrito) seguidas dos esclarecimentos correspondentes:

1.3 - Informar a composição da conta de equivalência patrimonial lançada na controlada da Espanha (pedido na intimação anterior e não respondida) e a quantidade de funcionários registrada nesta empresa.

Resposta: Cabe reafirmar que nas demonstrações contábeis da controlada na Espanha, elaboradas pelo GAAP Espanhol, não existe registro de equivalência patrimonial.

Entretanto, para fins de GAAP Brasileiro, apresentamos nas planilhas em anexo (doc. 3), a composição de equivalência patrimonial da intimada sobre as suas controladas indiretas e de sua controlada direta Gerdau GTL Spain.

Com relação ao número de funcionários, informamos que por se tratar de uma empresa Holding, que tem por objetivo apenas a participação no capital de outras sociedades, ela é gerida pelo seu Conselho de Administração.

1.4 - Do Balanço da Gerdau GTL Spain, inquirimos a apresentar as seguintes explicações a respeito de:

a) Receitas e despesas financeiras: qual a origem destes valores tendo em vista que a empresa só possui ativos classificados como investimentos? Demonstrar detalhadamente?

b) Amortização de ágios: demonstrar a origem e a composição do valor do ágio, bem como, demonstrar as amortizações realizadas. (2005: 1.563.344,17, 2006: 5.711.846,59 e 2007: 20.241.041,57)?

c) Discriminar as chamadas despesas administrativas.

Respostas:

a) Receitas e Despesas Financeiras: *A receita financeira refere-se a recebimento de dividendos da controlada SIPAR ACEROS S.A., no valor de Eur 301.726,28.*

As Despesas Financeiras referem-se substancialmente a juros sobre contrato de mútuo (doc. 4) e razão contábil de apropriação (doc. 5) concedido pela Gerdau Steel Inc. a favor da Gerdau GTL Spain como "funding" para a compra adicional de participação societária na Sipar Gerdau Inversiones, conforme comentado no item 5.2 abaixo. Os efeitos cambiais negativos, referem-se a variação cambial sobre o referido mútuo (Eur 490.955,29) e variação cambial sobre parcela financiada pelos vendedores da participação em Sipar Gerdau Inversiones (Eur 718.700,22).

b) *Amortização de Ágios: Segue em anexo planilha resumo das amortizações de ágio realizadas pela Gerdau GTL Spain, S.L., para fins de atendimento do GAAP Brasileiro (doc. 6), demonstrativo da apuração e amortização do ágio na aquisição de participações da Sipar Gerdau Inversiones S.A. (doc. 7) e demonstrativo da apuração e amortização do ágio na aquisição de participação no Grupo Feld, S.A. (doc. 8).*

c) *Despesas Administrativas: As despesas administrativas referem-se a gastos com advogados, cartórios de registro, escritório de contabilidade e despesas diversas, conforme demonstrativo em anexo (doc. 9).*

4 — Enviar balancetes das empresas abaixo indicadas (na moeda original e em Reais - ligando resultados versus equivalência patrimonial), informar como são administradas, ou seja, seguem determinações da Gerdau Brasileira, ou tem autonomia de decisões e a quantidade de funcionários administrativos lá registrados.

4.1. Aramac (Uruguay), GTL Equity Investments (BVI)

4.2. Sipar Gerdau Inversiones (Argentina)

4.3. Laisa (Uruguai)

4.4. Gerdau Steel Inc (Canadá), Axol (Uruguay), Gerdau Ameristeel Corporation (Canadá)

4.5. GTL Financial (Holanda)

Resposta: Segue balanço patrimonial e demonstração de resultados das empresas abaixo relacionadas em moeda local, bem como, planilhas em excell, convertidos para reais (doc. 14)

1 - Aramac S.A.

2 - GTL Equity Investments Ltd.

3 - Sipar Gerdau Inversiones S.A.

4 - Sipar Aceros S.A.

5 - Gerdau Laisa S.A.

6 - Gerdau Steel Inc.

7 - Gerdau Ameristeel Corporation - Consolidado

8 - Axol S.,A.

9 - Gerdau Chile Inversiones

10 - GTL Financial

Segue planilha relacionando o resultado das referidas controladas indiretas ao valor reconhecido pela intimada na avaliação do seu investimento na Gerdau GTL Spam, S.L. pelo método de equivalência patrimonial (doc. 15).

Importante relacionar essa planilha (doc. 15) com a planilha (doc. 3), onde está demonstrado o efeito de equivalência patrimonial s/resultados, reconhecido pela intimada.

Com relação ao questionamento de como são geridas (autonomia) as empresas controladas pelo Grupo Gerdau, informamos que a estrutura de governança corporativa está estruturada por um Conselho de Administração, Comitê Executivo, Comitê de Estratégia, Comitê de Riscos e Diretoria.

Todas as decisões estratégicas que envolvem novos investimentos, política de recursos humanos, remuneração de acionistas, política comercial, política de suprimentos, Segurança e Meio-ambiente, etc..., são tomadas pelo Comitê

Executivo, com a recomendação dos Comitês de Apoio. Fazem parte do Comitê Executivo, além o Presidente da Companhia, o Vice-Presidente Geral de Operações, e Vice-presidentes responsáveis pelas operações de negócios a nível global (Aços Longos, Aços Especiais, Placas/Blocos e Tarugos, América do Norte, América do Sul-Norte e América do Sul-Sul.

Toda a atividade operacional e de rotina das operações é liderada com autonomia integral por equipes próprias locais.

No que diz respeito ao número de funcionários administrativos, segue planilha em anexo com o devido detalhamento (doc. 16).

Portanto, não é verdadeira a afirmação, da recorrente, de que a Fiscalização ignorou a informação por ela prestada de que *toda a atividade operacional e de rotina das operações é liderada com autonomia integral por equipes próprias locais*. Este esclarecimento constou em resposta ao item 4 da intimação antes reproduzida, e dizia respeito às sociedades que passaram ao controle indireto da atuada.

Com referência à Gerdau GTL Spain, quando questionada acerca do número de funcionários da empresa, a fiscalizada respondeu *que por se tratar de uma empresa Holding, que tem por objetivo apenas a participação no capital de outras sociedades, ela é gerida pelo seu Conselho de Administração*. Ou seja, não foi apontada a existência de qualquer equipe local, estabelecida em território espanhol, a exercer qualquer atividade administrativa, restando à Ernst & Young Servicios Profesionales S/A o dever de atuar em nome da empresa espanhola nos atos burocráticos que exigissem a presença de um representante local.

De fato, os documentos anexados a esta resposta, em especial os de número 07 a 15, confirmam a atuada como única sócia da Gerdau GTL Spain, SL, e são assinados por Jorge G. Johannpeter, na condição de Presidente, e, como Conselheiros, Frederico Carlos G. Johannpeter, Expedito Luz, Geraldo Toffanello, Osvaldo Burgos Schirmer, Carlos João Petry e Álvaro Campanário Hernández.

Na 47ª Alteração Contratual da atuada, Jorge G. Johannpeter e Frederico Carlos G. Johannpeter são diretores representantes de suas sócias Gerdau S/A, Gerdau Açominas S/A e Grupo Gerdau Empreendimentos Ltda, e Geraldo Toffanello é diretor representante da sócia Seiva S/A Florestas e Indústrias (juntamente com Frederico Carlos G. Johannpeter). Já Osvaldo Burgos Schirmer (juntamente com Geraldo Toffanello) figura como diretor representante de Gerdau América do Sul Participações S/A, admitida naquele ato como sócia da atuada.

Vê-se, daí, que os sócios representantes das pessoas jurídicas que integram o quadro social da atuada compõem a maioria do Conselho de Administração da Gerdau GTL Spain. E este Conselho, por sua vez, outorgou os seguintes poderes à Ernst & Young Servicios Profesionales, S/A, conforme ata de reunião celebrada em 31/03/2005 (fls. 92/93):

SEGUNDO: OTORGAMIENTO DE PODERES.

*Se acuerda por unanimidad designar a **ERNST & YOUNG SERVICIOS PROFESIONALES, S.A.**, con CIF A-78685328 y domicilio en Madrid, Torre de Picasso, Plaza Pablo Ruiz de Picasso s/n, para que actúe en nombre y representación de GERDAU GTL SPAIN, S.L. Sociedad Unipersonal en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias confiriendo a tal fin la potestad y facultades siguientes:*



Representar a GERDAU GTL SPAIN, S.L. Sociedad Unipersonal ante la Administración Tributaria y, en particular, presentar las declaraciones de cualquier tipo de los impuestos a los que el poderdante esté sujeto. Siguiendo instrucciones de la compañía, aceptar las liquidaciones formuladas por las Autoridades, o rechazarlas si fuera necesario, interponiendo reclamaciones y recursos ante esta Administración.

En ningún caso el representante a efectos de las declaraciones de impuestos a los que el poderdante esté sujeto, podrá concluir ningún tipo de contrato en nombre del otorgante ni llevar a cabo actos de administración o gestión sobre sus bienes o intereses.

Sus funciones se limitarán estrictamente a las que sean necesarias o convenientes para el ejercicio de la representación que se le otorga por el presente documento.

El otorgante expresamente exime a ERNST & YOUNG SERVICIOS PROFESIONALES, S.A y a sus representantes legales de cualquier responsabilidad derivada del ejercicio de su representación que no sea imputable a una actuación negligente de la misma, así como a reembolsarle de cualquier cantidad que, por tal motivo, pudiera serle exigida.

Estes os fatos que ensejaram a conclusão da autoridade fiscal de que *A GERDAU GTL SPAIN, SL Sociedade Unipessoal NÃO POSSUI QUALQUER FUNCIONÁRIO, SUA ADMINISTRAÇÃO BUROCRÁTICA É REALIZADA PELA OUTORGA DE PROCURAÇÃO A ERNST & YOUNG.*

No mais, a recorrente invoca a regular formalização da Gerdau GTL Spain SL e defende sua *liberdade fiscal*. Em seu entendimento, se não houve violação da lei, não deve subsistir a exigência.

Veja-se, porém, que a autuada tem, como objeto social, dentre outras atividades, *a participação em empreendimentos industriais ou comerciais de qualquer natureza e, em especial, vinculados à atividade siderúrgica ou metalúrgica, fora do País, inclusive para a comercialização de insumos ou produtos e a aquisição de equipamentos*, mas, ainda assim, constituiu empresa na Espanha com objetivo semelhante, para a qual transferiu os investimentos até então diretamente por ela mantidos no exterior. E, inclusive, assim o fez como sociedade unipessoal, sem a parceria de terceiros, mantendo a mesma participação nas empresas que passaram a ser por ela controladas indiretamente, como bem destacou a autoridade fiscal:

Haja vista que todas as ações/quotas que o fiscalizado em algum momento detinha das sociedades controladas estrangeiras foram utilizadas para aumentar o capital da sociedade espanhola, conclui-se inegavelmente que após tal operação a GERDAU GTS SPAIN passou a deter os mesmos percentuais de participação que o fiscalizado anteriormente detinha nas aludidas sociedades. Com o aperfeiçoamento do aumento de capital, a GERDAU GTS SPAIN — e não mais o fiscalizado - passou a ser a efetiva sócia das citadas sociedades estrangeiras, cujas ações/quotas foram utilizadas para o aumento de seu capital social. (vide movimentação societária da controlada na Espanha)

Ademais, uma vez que a GERDAU GTS SPAIN - Espanha era uma subsidiária integral do fiscalizado e como as demais sociedades foram por este controlada antes do aumento de capital da sociedade espanhola, mesmo após tal operação societária, aquelas, à luz da legislação nacional, continuaram a ser sociedades controladas do fiscalizado.



Ou seja, mediante a constituição formal de uma sociedade unipessoal na Espanha, sem lá manter qualquer estabelecimento, a fiscalizada conservou a administração de seus investimentos, mas deixou de ter o controle direto das demais empresas que efetivamente exercem atividades econômicas em outros países, de modo que os resultados destas passaram a ser auferidos, primeiramente, pela sociedade espanhola, inclusive sem qualquer tributação, na medida em que, como ressaltado pela Fiscalização, o rendimento decorrente de dividendos é *tratado fiscalmente como isento por aplicação do regime ETVE*. Além disso, como reconhecido pela contribuinte durante o procedimento fiscal, *na Espanha é vedada a utilização do método de equivalência patrimonial para fins de avaliação contábil dos investimentos em sociedades controladas e coligadas*, de modo que os resultados destas empresas somente são consolidados na empresa espanhola quando há efetiva distribuição.

Por outro lado, embora tais resultados não se façam presentes na empresa espanhola, eles são reconhecidos no patrimônio da fiscalizada mediante equivalência patrimonial, como também por ela esclarecido no curso do procedimento fiscal:

Ressalte-se que para fins de cálculo de equivalência patrimonial e de preenchimento das informações requeridas nas fichas 35, 51 e 52 da DIPJ, foram utilizadas as demonstrações financeiras conforme determina o GAAP's brasileiro.

Daí a afirmação da autoridade fiscal na formalização do lançamento:

É incontroverso, portanto, que os lucros de empresas, supostamente, controladas pela ETVE, propiciaram acréscimo patrimonial à Fiscalizada, que aplicou o método de equivalência patrimonial, em observância da Lei das S/A. Desta forma entendemos que por força do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, esses lucros deveriam ser oferecidos à tributação pela Fiscalizada.

Assim, não tem razão a recorrente quando assevera que a Fiscalização não comprovou a *disponibilidade econômica ou jurídica do lucro das controladas da GERDAU GTL SPAIN na pessoa jurídica da Recorrente (fato imponível)*. Não bastasse a lei assim estabelecer na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a autoridade lançadora cuidou de demonstrar a consolidação, na autuada, dos resultados das sociedades que passaram a ser suas controladas indiretas, a partir da transferência dos investimentos para a GERDAU GTL SPAIN.

Em suma, sob a justificativa de que existiria uma razão para a constituição da empresa espanhola, a fiscalizada manteve o idêntico controle de seus investimentos, e continuou a auferir os mesmos resultados, mas sem submetê-los à tributação por classificá-los como provenientes de uma empresa situada em território espanhol, e assim beneficiada pelo Tratado firmado entre Brasil e Espanha para evitar dupla tributação.

O equívoco desta estruturação é reputar como auferidos por intermédio de controlada situada na Espanha tais resultados quando, efetivamente, não há um estabelecimento permanente naquele país. As evidências reunidas pela Fiscalização não deixam dúvidas acerca da inexistência física da controlada espanhola, fato suficiente para desconsiderar os efeitos tributários pretendidos pela autuada com a constituição daquela intermediária.

A criação de uma *holding* na Espanha poderia se justificar, por exemplo, se a autuada agregasse seus investimentos aos de um outro parceiro. Não se vislumbra qualquer

razão para uma empresa, que já atua como *holding*, constituir outra *holding* exclusivamente com sua participação e apenas formalmente em país estrangeiro.

De outro lado, não logrou a recorrente demonstrar qual o motivo de sua conduta, para além do não oferecimento, à tributação, no Brasil, do resultado obtido por intermédio das controladas que efetivamente operam no exterior. Aliás, a recorrente sequer se reporta à afirmação fiscal abaixo reproduzida:

Lembro, que o representante da Gerdau, com quem houve ligação para obtenção de toda a documentação, informou categoricamente, que a empresa espanhola foi criada com interesse direto no TDT, pois empresas que ela controla estão em países que não tem a tratado com o Brasil, enfoque claro, de que a criação desta empresa espanhola tinha apenas es significado, interposição como veículo. Assim caracteriza-se como uma empresa sem propósito negocial, ou seja, mera repassadora dos lucros auferidos por empresas controladas pela empresa fiscalizada, com o fito de evitar tributação no Brasil.

Não se trata, aqui, de desfazer negócios jurídicos por *mero interesse arrecadatório*, mas sim buscar os negócios jurídicos efetivamente praticados, afastando atos sem qualquer finalidade negocial. E, para tanto, desnecessário firmar a nulidade das sociedades estrangeiras constituídas, bastando, como desde o início exposto, a reunião dos elementos de prova que evidenciem a omissão cometida pelo sujeito passivo quanto à inclusão de rendimentos em sua base tributável, fundada em equivocada interpretação acerca dos efeitos tributários da sociedade unipessoal constituída na Espanha, mas sem estabelecimento efetivo naquele país.

Imprópria, assim, a referência às hipóteses legais nas quais admite-se a desconsideração da personalidade jurídica, bem como a invocação do princípio da autonomia patrimonial quando a efetiva existência da pessoa jurídica não é demonstrada. A *holding* constituída na Espanha, como pessoa jurídica, continua a existir formalmente, mas não se admite que ela produza efeitos, e especialmente atraia a aplicação do Tratado firmado entre Brasil e Espanha para evitar dupla tributação, bem como impeça o controle direto da atuada sobre as demais empresas do grupo que efetivamente atuam e auferem lucro no exterior.

Também não se está a exigir que o sujeito passivo organize *suas atividades da forma mais onerosa do ponto de vista fiscal*, mas apenas que demonstre a existência de algum objetivo concreto a orientar esta organização de suas atividades, que não essencialmente, ou até unicamente, a supressão de rendimentos da base imponible dos tributos incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas.

De fato, eventualmente poderia existir algum motivo para a constituição da *holding* espanhola, e esta possibilidade, inclusive, impede a acusação de dolo na conduta da atuada e a aplicação de multa qualificada. Porém, além de não demonstrado qual o outro interesse, distinto da economia tributária, nas operações questionadas pelo Fisco, o fato de a *holding* espanhola não estar estabelecida fisicamente no território espanhol já seria suficiente para desconsiderar sua existência no âmbito tributário.

O Tratado firmado entre Brasil e Espanha não deixa dúvidas acerca de seu alcance:



ARTIGO 5*Estabelecimento permanente*

1. Para os fins da presente Convenção, a expressão "estabelecimento permanente" designa uma **instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade**.

2. A expressão "estabelecimento permanente" compreende especialmente:

a) as sedes de direção;

b) as sucursais;

c) os escritórios;

d) as fábricas;

e) as oficinas;

f) as minas, pedreiras ou qualquer outro local de extração de recursos naturais;

g) os canteiros de construção ou de montagem cuja duração exceda seis meses.

3. A expressão "estabelecimento permanente" não compreende:

a) a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias pertencentes à empresa;

b) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega;

c) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de transformação por outra empresa;

d) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de comprar bens ou mercadorias ou obter informações para a empresa;

e) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de publicidade, fornecimento de informações, pesquisas científicas ou de atividades análogas que tenham um caráter preparatório ou auxiliar para a empresa.

4. Uma pessoa que atue num Estado Contratante por conta de uma empresa do outro Estado Contratante -e desde que não seja um agente independente contemplado no parágrafo 6 - será considerada como estabelecimento permanente no primeiro Estado se tiver, e exercer habitualmente naquele Estado, autoridade para concluir contratos em nome da empresa, a não ser que suas atividades sejam limitadas à compra de bens ou mercadorias para a empresa.

5. Uma empresa de seguros de um Estado Contratante será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, desde que, através de uma pessoa não incluída entre as mencionadas no parágrafo 6, receba prêmios ou segure riscas nesse outro Estado.

6. Uma empresa de um Estado Contratante não será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante pelo simples fato de exercer sua atividade nesse outro Estado por intermédio de um corretor, de um comissário geral ou de qualquer outro agente que goze de um "status" independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito de suas atividades normais.

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante, ou que exerça sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento permanente, quer de outro modo) não será, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedade um estabelecimento permanente da outra .

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de **um estabelecimento permanente aí situado**. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis **a esse estabelecimento permanente** .

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, **serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada**, exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados .

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições do presente Artigo.

ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma **sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante** são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.

Este parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que deram origem aos dividendos pagos .

3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica quando o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente a que estiver ligada a participação geradora dos dividendos. Neste caso, serão aplicáveis as disposições do Artigo 7.

4. O termo "dividendos" usado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, partes de empresas mineradoras, ações de fundador ou outros direitos que permitam participar dos lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente .

5. *Quando uma sociedade residente da Espanha tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação fiscal brasileira. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente determinado após o pagamento do imposto de renda de sociedades referente a esses lucro. Não obstante, o imposto só será aplicável quando os lucros forem efetivamente transferidos para o exterior.*

Assim, quer se interprete que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 incide sobre lucros auferidos no exterior, que se entenda que a incidência se dá sobre dividendos auferidos por intermédio de controladas ou coligadas no exterior, o fato é que a aplicação do Tratado em referência tem por pressuposto a existência de um estabelecimento permanente na Espanha, o que não se verificou no presente caso. Resultados auferidos por meio de estabelecimentos situados fora do Estado espanhol não têm sua tributação disciplinada pela referida Convenção, de modo que não há qualquer ofensa ao princípio da legalidade.

O procedimento fiscal, portanto, direciona-se no sentido cogitado pela I. Conselheira Sandra Maria Faroni, para fins de incidência do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, como bem sintetizam os Procuradores da Fazenda Nacional Moisés de Sousa Carvalho Pereira e Paulo Riscado Júnior, no artigo *Jurisprudência Comentada: o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o planejamento tributário com base na utilização de tratados. O "Caso Eagle II" (acórdão nº 101-97.070)*, publicado na Revista da PFN (Ano I, número 2), Procuradoria da Fazenda Nacional:Brasília, 2011, p. 292:

[...]

Entretanto, a conselheira se valeu da doutrina de Marciano Seabra de Godoi e João Francisco Bianco para advertir que a compatibilidade entre as regras CFCs e os tratados está condicionada à existência de escopo elisivo subjacente ao investimento no exterior. Isso porque, na maioria dos países, a legislação CFC é adotada como regime excepcional, cuja aplicabilidade pressupõe o preenchimento de certos requisitos, como apontado por Marciano Seabra de Godoi:

O regime da transparência fiscal internacional foi concebido e implementado ao longo das últimas décadas para atingir situações específicas de planejamento tributário internacional, em que pelo menos três fatores estão presentes. Em primeiro lugar, supõe-se um controle inequívoco da empresa estrangeira pela empresa nacional submetida ao regime de transparência; em segundo lugar, o regime só é aplicado a determinados tipos de rendimentos, os chamados rendimentos passivos, aqueles que não decorrem de uma genuína atividade empresarial e são produzidos por ativos transferidos previamente pela matriz; finalmente, o regime somente é aplicado quando a entidade controlada ou coligada se localiza uma jurisdição fiscal favorecida (paraíso fiscal), ou desfruta de um regime fiscal privilegiado.

Por essa razão, a conselheira Sandra Faroni concluiu que a regra CFC brasileira somente é compatível com os tratados nas hipóteses em que está presente o intuito abusivo do investimento no exterior. Demais disso, enfatizou que a demonstração dessa circunstância fática é um ônus da autoridade fiscal. No caso concreto, portanto, como a utilização abusiva do Tratado Brasil-Espanha não foi apontada no lançamento, entendeu que a matéria não poderia ser analisada sob o prisma do planejamento tributário inoponível ao Fisco. (negrejou-se)

De fato, do voto vencido da I. Conselheira, inserto no Acórdão nº 101-97.070, extrai-se:

Ressalvo que não acolho sem ressalvas a conclusão de Bianco, de que a legislação brasileira prevendo a tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior é incompatível com o art. 7.º do Tratado e não deve ser aplicada mesmo nos casos de utilização do tratado visando à obtenção de benefícios fiscais através de mecanismos de planejamento tributário. Entendo que se no ato de lançamento a autoridade fiscal identificar a utilização do tratado apenas como mecanismo de planejamento fiscal internacional estruturado exclusivamente com objetivo de escapar (ou reduzir) a tributação no Brasil, a questão deve ser examinada à luz de planejamento inoponível ao fisco. Nessas circunstâncias, cabe aplicar a atual versão dos Comentários à Convenção Modelo, que estabelece expressamente que a legislação das CFCs está em perfeita sintonia com os tratados. No caso, a questão não foi analisada sob esse prisma, porque não tal não constou da acusação fiscal. (destaque do original)

Desnecessário, portanto, apreciar os argumentos da recorrente no que tange à abrangência do IRPJ e da CSLL pela Convenção Brasil – Espanha. Também irrelevante se mostra o debate acerca do Ato Declaratório Interpretativo SRF 6/2002 e do Ato Declaratório Executivo nº 22/2010, pois o fato de a sociedade espanhola ser uma ETVE, embora referido na argumentação fiscal, não se apresenta como causa determinante da autuação.

De fato, a caracterização da GERDAU GTL SPAIN como ETVE prestou-se a demonstrar as vantagens que isto traria em razão da não tributação de dividendos percebidos das controladas indiretas. Mas a inexistência de estabelecimento permanente da empresa na Espanha, e a não obrigatoriedade de reconhecimento dos resultados de suas controladas mediante equivalência patrimonial são aspectos que independem da constituição da referida empresa como ETVE.

Importante também consignar que a recorrente reportou-se a jurisprudência administrativa já superada. Assim o fez quando se referiu ao entendimento expresso no Acórdão CSRF nº 01-01.874, no qual restou firmado que *se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.*

O caso ali tratado dizia respeito à utilização de prejuízos fiscais após incorporação de empresa superavitária por empresa deficitária, que submetida a exame fiscal mostrou-se simulada, pois *a razão social, o respectivo objeto, a sede e demais elementos da empresa sucessora foram os da sociedade tida como sucedida.* A Câmara Superior de Recursos Fiscais, porém, por maioria de votos, acompanhou o voto do I. Conselheira Relatora Miriam Seif, no sentido de que *para que pudesse ser caracterizada a simulação absoluta nocente, a irrealidade da questionada incorporação haveria de ser tal que, após a simulada incorporação, a incorporada e a incorporadora permanecessem existindo.*

Divergente foi o posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão de 02 de dezembro de 1996, quando constatado que *a incorporadora de direito não era a incorporadora de fato*, consoante se extrai da ementa do Acórdão CSRF nº 01-02.107:

IRPJ - "INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS" - MATÉRIA DE PROVA - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos atas de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está

jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes.

É certo que em outros casos concretos o Primeiro Conselho de Contribuintes posicionou-se favoravelmente a esta forma de utilização de prejuízos fiscais. Todavia, em recente decisão, o Superior Tribunal de Justiça negou provimento ao Recurso Especial nº 946.707, que questionava posicionamento do Tribunal acerca da impossibilidade de aproveitamento de prejuízos fiscais em condições semelhantes:

PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. MULTA DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

INAPLICABILIDADE. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS. REDUÇÃO DA CSSL DEVIDA. SIMULAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. INAPLICABILIDADE. SÚMULA 98/STJ.

- 1. Hipótese em que se discute compensação de prejuízos para fins de redução da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSSL devida pela contribuinte.*
- 2. A empresa Supremo Industrial e Comercial Ltda. formalmente incorporou Suprarroz S/A (posteriormente incorporada pela recorrente). Aquela acumulava prejuízos (era deficitária, segundo o TRF), enquanto esta era empresa financeiramente saudável.*
- 3. O Tribunal de origem entendeu que houve simulação, pois, em realidade, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo. A distinção é relevante, pois, neste caso (incorporação da Supremo pela Suprarroz), seria impossível a compensação de prejuízos realizada, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987.*
- 4. A solução integral da lide, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.*
- 5. Não há controvérsia quanto à legislação federal.*
- 6. A contribuinte concorda que a incorporadora não pode compensar prejuízos acumulados pela incorporada, para reduzir a base de cálculo da CSSL, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. Defende que a empresa com prejuízos acumulados (Supremo) é, efetivamente, a incorporadora.*
- 7. O Tribunal de origem, por seu turno, não afasta a possibilidade, em tese, de uma empresa deficitária incorporar entidade financeiramente sólida. Apenas, ao apreciar as peculiaridades do caso concreto, entendeu que isso não ocorreu.*
- 8. Tampouco se discute que, em caso de simulação, "é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma" (art. 167, caput, do CC).*
- 9. A regularidade formal da incorporação também é reconhecida pelo TRF.*
- 10. A controvérsia é estritamente fática: a recorrente defende que houve, efetivamente, a incorporação da Suprarroz (empresa financeiramente sólida) pela Supremo (empresa deficitária); o TRF, entretanto, entendeu que houve simulação, pois, de fato, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo.*
- 11. Para chegar à conclusão de que houve simulação, o Tribunal de origem apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de Supremo e Suprarroz, a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração e as operações comerciais realizadas pela empresa resultante da incorporação. Concluiu, peremptoriamente, pela inviabilidade econômica da operação simulada.*



12. Rever esse entendimento exigiria a análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido, o que é inviável em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

13. Aclaratórios opostos com o expreso intuito de prequestionamento não dão ensejo à aplicação da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, que deve ser afastada (Súmula 98/STJ).

14. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

Nota-se, no caso em referência, que não se pode tomar como irrefutável a interpretação, veiculada pela recorrente, de que a exigência fiscal somente se sustentaria se comprovada a ilegalidade de algum fato ou ato pertinente às controladas da autuada. Embora a possibilidade de algum propósito negocial subjacente não permita classificar as operações questionadas como simulação, e impeça a aplicação de multa qualificada, patente está que apenas a regular estruturação formal dos atos questionados pelo Fisco é insuficiente para legitimar a supressão dos rendimentos tributáveis que daí decorreu.

Neste sentido, também, é o posicionamento expreso pelo Primeiro Conselho de Contribuintes em acórdãos cuja ementas se transcreve a seguir, sendo que a primeira referência aborda a mesma situação fática tratada no Recurso Especial acima referido:

INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada.

Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.

O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. (Acórdão nº 103-21.047, de 16 de outubro de 2002).

IRPJ — ATO NEGOCIAL — ABUSO DE FORMA — A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

MULTA QUALIFICADA — EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE — A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive

com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. (Acórdão nº 101-95.552, sessão de 25 de maio de 2006)

[...]

MULTA QUALIFICADA Ainda que se possa vislumbrar nas condutas da autuada as figuras doutrinárias, e hoje positivadas na legislação civil, da fraude à lei e do abuso de direito, se os atos negociais foram devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando foi dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, porque não provadas as figuras delituosas requeridas pela lei que autoriza a exasperação da penalidade. (Acórdão nº 107-09.587, sessão de 17 de dezembro de 2008)

Em outra linha argumentativa, a interessada opõe-se à desconsideração da pessoa jurídica da GERDAU GTL SPA, aduzindo que a disciplina contida nos arts. 13 a 19 da Medida Provisória nº 66/2002 *para esta pretendida desconsideração*, foi totalmente suprimida por ocasião de sua conversão na Lei 10.637/02, *inexistindo no ordenamento jurídico brasileiro norma equivalente*, conforme doutrina que cita.

Assevera, inclusive, que a Turma Julgadora admitiu tal desconsideração *sem indicação de qualquer dispositivo legal que tenha sido desatendido quanto a ela, seja na sua constituição, nos aumentos de seu capital social, seja nas suas atividades de holding espanhola de empresas estrangeiras*.

Assim, cabe antes esclarecer que não há qualquer vício na decisão recorrida. A recorrente aborda a necessidade de imputação de irregularidades formais para desconsideração, no âmbito tributário, da pessoa jurídica da GERDAU GTL SPAIN, mas, como visto, a acusação fiscal centrou-se em aspectos fáticos para evidenciar a inexistência de substância suficiente à produção dos efeitos pretendidos com a forma adotada, e a decisão recorrida manteve este entendimento. E, quanto à inexistência de lei que autorize este procedimento, a autoridade julgadora validamente apresentou seu posicionamento fundamentado nas restrições à livre iniciativa e na inoponibilidade da conduta adotada em face de terceiros. Respondeu, portanto, à alegação *de desconsideração da pessoa jurídica GERDAU GTL SPAIN por carência de ilegalidade que a autorize*.

Em recurso voluntário a interessada renova seus argumentos, e defende, também, a inaplicabilidade *da norma de eficácia limitada do parágrafo único, artigo 116, do Código Tributário Nacional, na redação da Lei Complementar 104/01, inexistente sua regulamentação*, conforme julgado administrativo cujos fundamentos reproduz. Reporta-se, ainda, a entendimento do Procurador-Geral da República Dr. Cláudio Fonteles, no sentido de que o planejamento tributário e a elisão fiscal *não estão ameaçados pela norma do parágrafo único do art. 116 do CTN; pois tanto um quanto outro ocorrem em momento anterior à ocorrência do fato gerador; e a norma em questão trata da possibilidade de desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado posteriormente ao fato gerador, com o propósito de dissimular sua ocorrência*.

A defesa possivelmente adota este direcionamento porque a acusação fiscal não firmou a existência de simulação na conduta reprimida, bem como não aplicou multa de ofício qualificada, fundamentando-se na falta de substância das *holdings* situadas na Espanha e no Canadá, para afastar os efeitos dos Tratados firmados entre o Brasil e estes países, com

vistas a evitar dupla tributação. Quer fazer crer a recorrente que, ausente *evidente intuito de fraude*, a exigência do crédito tributário aqui formalizado somente subsistiria se reconhecido ao Fisco o direito de desconsiderar a estrutura formal erigida pela atuada para controle de seus investimentos no exterior.

O procedimento para desconstituição de estruturas formais que se prestam a ocultar ou impedir a ocorrência do fato gerador, ou de seus efeitos, quando erigidas dolosamente, nunca dependeu de disciplina específica, observando apenas disposições dos arts. 142 e 149 do Código Tributário Nacional, a seguir transcritas:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

[...]

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

[...]

No que tange à apuração e recolhimento do crédito tributário, o dolo revela-se nas condutas assim definidas em lei:

Lei nº 4.502/64:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Lei nº 8.137/90:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

[...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

[...]

A fraude, por sua vez, apresenta-se no art. 72 da Lei nº 4.502/64 como conduta dolosa específica, bem como integra outras condutas por meio das quais o sujeito passivo procura ocultar o que efetivamente ocorreu. A ela assemelha-se a simulação que, embora não expressamente citada na lei tributária, tem seus contornos definidos na lei civil:

Código Civil de 1916:

Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I - quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;

II - quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira;

III - quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Art. 103. A simulação não se considerará defeito em qualquer dos casos do artigo antecedente, quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei.

Art. 104. Tendo havido intuito de prejudicar a terceiros ou infringir preceito de lei, nada poderão alegar, ou requerer os contraentes em juízo quanto à simulação do ato, em litígio de um contra o outro, ou contra terceiros.

Art. 105. Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou os representantes do poder público, a bem da lei, ou da Fazenda.

Código Civil de 2002:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Frente a tais circunstâncias, a Fiscalização tem o dever de representar os indícios de crime ao Ministério Público Federal, bem como formalizar a exigência do crédito tributário que deixou de ser recolhido com a aplicação de multa qualificada, atualmente disciplinada na Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Assim, o fato de o lançamento tributário não contemplar a aplicação de multa qualificada significa, em regra, que o Fisco não constatou, na falta de recolhimento do crédito tributário exigido, circunstâncias caracterizadoras de dolo, fraude ou simulação.

De outro lado, sendo esta a disciplina legal para as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, necessário se faz compreender o conteúdo da alteração promovida no Código Tributário Nacional, por meio da Lei Complementar nº 104/2001, a seguir transcrita:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Evidente está, por tudo antes exposto, que o parágrafo único inserido no art. 116 do Código Tributário Nacional não trata de situações nas quais se constate dolo, fraude ou simulação. Infere-se, daí, que o referido dispositivo buscou alcançar condutas específicas, nas

quais atos ou negócios jurídicos ensejam falta de recolhimento de tributos, mas sem a presença do *evidente intuito de fraude*.

Ocorre que, se o Fisco constata que o sujeito passivo interpretou equivocadamente a legislação, cometeu erros materiais na apuração do tributo recolhido, ou se omitiu no dever que a lei lhe impõe de apurar e recolher os tributos devidos em razão das atividades por ele exercidas, o procedimento para formalização da exigência correspondente também tem seus contornos gerais definidos no Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

[...]

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

[...]

Nestes casos, a exigência se faz com o acréscimo de multa de ofício na forma da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

Tais providências devem ser adotadas qualquer que seja a causa da omissão ou erro na apuração. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional apenas prestou-se a cogitar de um procedimento específico para os casos nos quais a falta de recolhimento decorresse da prática de atos ou negócios jurídicos que, embora não praticados com fraude, deveriam ser desconsiderados para fins tributários.

Irrelevante, portanto, se a Medida Provisória nº 66/2002 temporariamente estabeleceu os procedimentos acima referidos, em dispositivos que não integraram a Lei nº 10.637/2002, pois inexistindo no cenário atual, e à época do lançamento, um procedimento específico para as situações tratadas no parágrafo único inserido no art. 116 do Código Tributário Nacional, resta ao Fisco o dever de formalizar a exigência do crédito tributário que deixou de ser recolhido segundo o procedimento genericamente previsto nesse mesmo diploma legal. A autoridade fiscal sempre teve a competência de identificar a matéria tributável a partir de sua análise dos fatos ocorridos, e a pretensão de criar procedimentos especiais para circunstâncias específicas, enquanto não materializada em lei, não pode ser óbice à formalização do lançamento.

No caso presente, a contribuinte transferiu seus investimentos em controladas no exterior para empresa situada na Espanha, passando a ter o controle indireto sobre tais investimentos, e a autoridade lançadora exigiu tributos incidentes sobre os lucros decorrentes daqueles investimentos no exterior, expressando seus motivos para desconsiderar a intermediação das empresas situadas na Espanha. Afirmou o Fisco que houve omissão no oferecimento, à tributação, dos lucros auferidos pela contribuinte por intermédio de suas controladas no exterior, mas não em razão de fraude, e sim porque a autuada entendeu que a transferência de seus investimentos para uma outra *holding* por ela controlada a dispensaria de reconhecer, em sua apuração do IRPJ e CSLL, os lucros auferidos por intermédio daquelas que passaram a ser suas controladas indiretas.

E este agir do Fisco pode ser perfeitamente classificado como *procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*, porque comprovada *omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade de declaração obrigatória, ou ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária*.

Ainda que não haja fraude, a conduta da contribuinte, no entender do Fisco, resultou na apuração de tributo menor que o devido, e não decorreu de elisão fiscal lícita.

Em suma, o Fisco entendeu que a estruturação formal dos investimentos adotada pela contribuinte não a dispensaria de oferecer à tributação, no Brasil, os lucros auferidos por suas controladas no exterior, e resultado disto é a adição, ao lucro real e à base de cálculo da CSLL dos valores omitidos, com a conseqüente exigência do IRPJ e da CSLL com acréscimo da multa de ofício de 75% e de juros de mora. E, em face das disposições antes reproduzidas, este agir sempre esteve autorizado no Código Tributário Nacional, mesmo antes da inclusão do parágrafo único no art. 116, e está orientado pelo disposto no arts. 142 e 149 daquele mesmo diploma legal.

Por estas razões, inexistente qualquer vício formal no procedimento fiscal em debate.

No mais, restando materialmente demonstrada a acusação fiscal, agiu corretamente a autoridade lançadora ao buscar, nos resultados apurados por controladas da GERDAU GTL SPAIN, valores que deveriam ter sido oferecidos à tributação pela autuada, em razão das disposições do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Processo nº 16643.000276/2010-42
Acórdão n.º 1101-000.811

S1-C1T1
Fl. 67

Assim, NEGA-SE PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos argumentos até aqui apreciados.

Todavia, não prevalecendo este entendimento na Turma Julgadora, resta pendente o recurso de ofício decorrente de exoneração procedida pela autoridade julgadora de 1ª instância. Considerando que a maioria da Turma não admitiu a tributação direta das controladas da GERDAU GTL SPAIN, o que resulta na desconstituição integral da exigência, deve ser NEGADO PROVIMENTO, também, ao recurso de ofício, independentemente da apreciação de seu mérito.


EDELÍ PEREIRA BESSA – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO

QUESTÃO PRELIMINAR

No que tange à questão do sobrestamento, o art. 62-A, § 1º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF (Portaria MF nº 256/2009), estabelece o seguinte:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. (nossos grifos)

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Conforme o texto do RICARF, para que o julgamento de recurso fique sobrestado no CARF, é preciso que o STF tenha sobrestado o julgamento de recursos extraordinários da mesma matéria. Portanto, não basta que a matéria tenha sido reconhecida como de repercussão geral (sistemática do artigo 543-B do CPC). Isso sobresta o julgamento nas cortes inferiores, mas não no STF. É preciso ato específico do STF sobrestando o julgamento da matéria no próprio STF, para que seja possível o sobrestamento do julgamento no CARF.

Além disso, o processo administrativo é pautado pelo princípio da celeridade processual, previsto no inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição. Deste modo, o sobrestamento do julgamento no CARF só é possível nos exatos termos estabelecidos no RICARF, não havendo espaço para interpretação que desborde da letra do dispositivo.

Ademais, diversos processos em julgamento no CARF estão vinculados a representações fiscais para fins penais, que só serão encaminhadas para o Ministério Público Federal após a decisão definitiva da administração que mantenha a exigência. Portanto, o sobrestamento de processos em julgamento no CARF pode levar à prescrição da ação penal.

Dessarte, a interpretação proposta pela Relatora ultrapassa e letra do regimento interno e pode levar a um prejuízo do interesse público referente à celeridade processual e à punição penal.

Por tais razões, voto por não sobrestar o julgamento do presente processo, eis que não estão presentes as circunstâncias exigidas no art. 62-A do RICARF.

QUESTÃO DE MÉRITO

Conforme relatório fiscal (proc. fls. 285 a 318), o auditor constatou que o grupo Gerdau efetuou uma reorganização societária dos seus investimentos em outros países. Para tanto, o contribuinte integralizou o capital subscrito em uma das suas controladas, a Gerdau GTL Spain, residente na Espanha, com entrega de ações/quotas de seus investimentos no exterior. Assim, diversas empresas estrangeiras que antes eram controladas diretamente pelo contribuinte (Gerdau Internacional) passaram a ser controladas diretamente pela empresa espanhola e indiretamente pelo contribuinte. Deste modo, a empresa espanhola passou a ser a holding dos investimentos no exterior.

A fiscalização diz que tais investimentos estão registrados no ativo da Gerdau GTL Spain pelo preço de aquisição, porque não existe obrigatoriedade da equivalência patrimonial na legislação espanhola. Adiciona que na contabilidade da Gerdau Internacional, o resultado das atividades no exterior está retratado, porque ela aplicou o método da equivalência patrimonial, exigido pela legislação brasileira.

Também esclarece que diversas empresas estrangeiras do Grupo Gerdau estão localizadas em países que não têm acordo de tributação com o Brasil, e que alguns são paraísos fiscais. Informa que a Gerdau GTL Spain obteve qualificação de *Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros* (ETVE) e, por isso, conforme a legislação espanhola, não sofre tributação na Espanha dos lucros das suas controladas em outros países. Explica que, em razão do tratado para evitar a dupla tributação, entre o Brasil e a Espanha, o contribuinte não oferece os lucros da empresa espanhola à tributação, já que o tratado impediria a tributação no Brasil do lucro da subsidiária espanhola.

Em resumo, conforme o Fisco, em consequência da reestruturação, a Gerdau GTL Spain ficou sendo uma subsidiária integral da Gerdau Internacional e a holding dos investimentos feitos pelo grupo Gerdau em outros países. A fiscalização alega que, por causa dessa situação, os lucros das empresas estrangeiras não são tributados na Espanha, porque a Gerdau GTL Spain é uma ETVE, e não são tributados no Brasil, por causa do acordo internacional.

O fiscal informa que a empresa Espanhola não tem funcionários, não toma decisões, não tem autonomia, não tem autoridade para concluir contratos, e que tudo é feito pela “*matriz localizada no Brasil*”. Diz lembrar que o representante da Gerdau informou que a empresa espanhola foi criada com interesse no tratado, porque as empresas que controla estão em países sem tratado com o Brasil. Argumenta que isso mostra que a empresa espanhola não tem propósito negocial, sendo uma mera repassadora de lucros, com o fito de evitar a tributação no Brasil.

A fiscalização conclui que a reorganização visou apenas evitar a tributação dos ganhos das controladas indiretas no Brasil. Afirma que a Gerdau GTL Spain é uma *treaty shopping* (empresa inserida para buscar vantagem fiscal de um tratado), pois sua finalidade é

apenas de economia fiscal. Alega que a OCDE se opõe a tal prática, que seria “*uma forma de abuso dos tratados internacionais*”. Sustenta que a Gerdau GTL Spain não pode ser tratada como um estabelecimento permanente, pois seu único propósito é “*auxiliar na proposta de não tributação dos lucros no exterior*”. Com base nestes argumentos, alega que os lucros das controladas da Gerdau GTL Spain, que atuam fora da Espanha, não estão protegidos pelo tratado com a Espanha.

Também, diz que a legislação comercial brasileira (§ 2º do art. 243 da Lei nº 6404, de 1976) considera como empresa controlada tanto as empresas diretamente controladas como as indiretamente controladas. Adiciona que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, alcança as controladas diretas e indiretas, de modo que os lucros de todas as controladas se sujeitam à tributação, salvo se a produtora do lucro estiver em país com tratado (proc. fls. 308 e 309).

Assim, a fiscalização entende que deve desconsiderar a empresa espanhola e deve considerar diretamente os resultados das empresas estrangeiras, por duas razões: 1ª) a Gerdau GTL Spain seria uma *treaty shopping*, não podendo colher benefício do tratado; 2ª) a legislação comercial e fiscal do Brasil não distingue entre controladas diretas e indiretas, permitindo tributar as controladas indiretas.

Com base nisso, faz a apuração do montante a ser adicionado na determinação do IRPJ e CSLL, como lucros disponibilizados no exterior, considerando o resultado das controladas indiretas, em razão do país de cada controlada estrangeira. Para a CSLL, informa que tal exação não está amparada pelos tratados.

Lavra o auto de infração (proc. fls. 319 a 330). Aponta a seguinte base legal, no relatório: “*art. 25 e §§ da Lei 9.249/95; art. 16 da Lei nº 9.430/96; IN SRF 368/96, artigos, alíneas e incisos da Lei nº 9.532, art. 207, inciso III e inciso I do parágrafo único, art. 249, inciso II e art. 394, do RIR/99, combinado com o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 e reflexos na CSLL*”. No auto de infração repete a mesma base legal e adiciona o art. 3º da Lei nº 9.959, de 2000, e a cita seguinte base legal para a CSLL: “*Art. 2º, e parágrafos, da Lei nº 7.689/88, art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002*”.

O contribuinte apresenta defesa ampla que toca em diversos pontos (proc. fls. 334 a 404). Traz argumentos sobre o aspecto central da lide (a desconsideração da empresa espanhola e o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) e também argumentações subsidiárias. Por exemplo, subsidiariamente à questão central, pede a compensação de prejuízos e o aproveitamento de imposto pago, alega que os tratados se aplicam à CSLL, diz que não houve um critério consistente na consideração de algumas controladas, e etc. O contribuinte ainda combate por precaução pontos não mencionados pela fiscalização. Por exemplo, afirma que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 6, de 2002, é ilegal, sustenta a prevalência dos tratados, diz que caso se entenda que os ganhos da empresa espanhola sejam dividendos deve se aplicado o art. 23 da convenção, e etc.

Quanto à questão central, no que tange à desconsideração da empresa espanhola, o contribuinte diz que o auditor foi informado que a Gerdau GTL Spain tinha autonomia para definir suas atividades. Explica que a Gerdau GTL Spain é a gestora das participações internacionais do grupo, sendo gerida pelo seu conselho de administração, e com os lucros que auferem vem efetuando aquisições internacionais. Diz que a presunção do auditor

(de que o único propósito da empresa seja evitar a tributação no Brasil) não tem respaldo nos fatos.

Também alega que não há base legal para desconsiderar a personalidade jurídica da Gerdau GTL Spain e que o planejamento fiscal não é proibido. Informa que as razões apontadas pelo Fisco não permitiriam a desconsideração da Gerdau GTL Spain porque: 1º) a reorganização efetuada pelo grupo Gerdau, colocando a empresa espanhola como controlada da empresa brasileira e controladora de empresas estrangeiras, não violou nenhum dispositivo de lei; 2º) a constituição, negócios e atividades da empresa espanhola não viola nenhum dispositivo de lei. Diz que não há no tratado dispositivo que permita dar tratamento diferenciado para *Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros* (ETVE). Argumenta que o fato da Espanha dispensar a tributação dos lucros da empresa espanhola, não afeta aquilo que está disposto no tratado entre o Brasil e a Espanha.

No que tange ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, diz que é inconstitucional e contraria o tratado. Sustenta também que não houve disponibilização de lucros.

A turma julgadora mantém o lançamento pelos seus fundamentos. Apenas exclui o lucro de uma das empresa (GTL Equity Investments) por não ver razão para o fiscal não ter considerado o valor consolidado na sua controladora (Aramac). No recurso voluntário o contribuinte diz que a DRJ desconsiderou a empresa espanhola sem informar a base legal para tanto, que a decisão aplicou a interpretação econômica, e que não há base legal no sistema jurídico brasileiro para o Fisco aplicar o conceito de abuso de direito.

Estes são os principais pontos do litígio e, para analisá-lo, cabe definir com exatidão a lide.

Conforme visto acima, a fiscalização entende que os lucros das controladas indiretas do contribuinte podem ser tributados diretamente porque: 1º) seria possível afastar a incidência da convenção em razão de abuso do tratado internacional; 2º) a legislação comercial e tributária brasileira permitiria tributar diretamente o lucro das controladas indiretas residentes no exterior. O Fisco também entende que cada uma destas razões, isoladamente, seria o suficiente para permitir tal tributação, pois alcançariam situações diferentes.

Portanto, deve ser verificado cada uma dessas razões.

Quanto à alegação de que a Gerdau GTL Spain não está alcançada pelo tratado e que isso permitiria que os lucros de suas controladas poderiam ser considerados diretamente, cabe algumas ponderações.

Em primeiro lugar, a afirmação feita pelo fiscal de que a empresa espanhola não tem vida própria, além de não ser comprovada, é refutada pelo contribuinte. Ademais, a própria fiscalização diz que a empresa espanhola é uma holding e, sendo uma holding, não se pode esperar que existam funcionários e instalações compatíveis com empresas operacionais, como o fiscal parece exigir. O razoável é que uma holding funcione da forma descrita pelo contribuinte (com alguns comitês e conselhos tomando decisões) e com a estrutura enxuta, quase que apenas formal. Assim, não há como desqualificar a holding por falta de estrutura e empregados, pois ela tem a estrutura que se espera que uma holding tenha.



Em segundo lugar, embora seja provável que a resestruturação identificada pela fiscalização tenha por objetivo economia tributária, não é possível tomar como verdade absoluta a afirmação feita pela fiscalização de que seja este o único objetivo da empresa espanhola. Mesmo considerando a suposição feita pelo fiscal, de que tudo funcionaria do mesmo jeito ainda que a holding espanhola não existisse, a presunção feita pela fiscalização não é irrefutável. Por exemplo, a fiscalização e o contribuinte informam que a holding faz aquisições de empresas no estrangeiro e que traça suas linhas estratégicas, o que enfraquece a tese de que o único objetivo é a economia fiscal.

Na verdade, a presunção da fiscalização conduz a questão para um âmbito de subjetividade, onde o mais que se consegue é especular sobre as intenções alheias. Obviamente, a partir de uma base tão instável (como seria uma avaliação subjetiva dos objetivos da empresa), não seria possível desconsiderar o tratado e a personalidade da empresa espanhola, para efetuar o lançamento que foi feito.

Em terceiro lugar, mesmo admitindo-se por hipótese que a holding espanhola tenha sido criada apenas para economizar tributos, isso não permitiria afastar a incidência do tratado. Para que fosse possível deixar de aplicar o tratado em alguma circunstância, seria preciso haver previsão no tratado ou em lei brasileira e para o lançamento ser válido esta regra deveria ser indicada no lançamento. Mas, não existe disposição do tratado ou de lei brasileira que dê o tratamento pretendido pela fiscalização, pelo fato de existir eventual interesse tributário na estrutura montada e não foi indicada qualquer outra razão ou dispositivo para afastar o tratado. Também, não há base legal no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal do tratado, sob a alegação de entender estar havendo abuso de tratado.

Em quarto lugar, mesmo se existisse alguma regra mandando afastar o tratado, por conta de eventual planejamento tributário ou outra razão, a solução não seria buscar diretamente o lucro das controladas indiretas, mas sim verificar o lucro existente na holding espanhola, nos termos da legislação aplicável. Porém, a fiscalização propõe desconsiderar o tratado, ao argumento de que a empresa na Espanha só objetivava redução de tributo no Brasil e que isso seria abuso do tratado, mas ao invés de quantificar a tributação com os resultados da empresa espanhola, sem qualquer razão, passa a buscar diretamente o resultado das subsidiárias.

No entanto, para considerar diretamente o lucro das controladas indiretas, além de afastar o tratado, seria preciso desconsiderar a personalidade jurídica da holding espanhola. Sem afastar a personalidade da holding, a ausência do tratado apenas deixaria o lucro da Gerdau GTL Spain sujeito à tributação no Brasil. Mas, a fiscalização não apresentou qualquer argumento para a desconsideração da personalidade jurídica. Por isso não poderia ter feito a apuração do modo que fez.

É oportuno destacar que a Gerdau GTL Spain é uma sociedade espanhola, com personalidade jurídica, e não um simples estabelecimento permanente, como afirmou a fiscalização. Por isso, sua existência não poderia ser desconsiderada. Portanto, mesmo que se fosse procedente o afastamento do tratado, o critério de apuração do lucro tributável deveria ter sido outro.

Assim se percebe que este primeiro argumento da fiscalização (dizer que o abuso do tratado deixa o lucro da empresa espanhola sujeito à tributação), além de improcedente, não permitiria por si só fundamentar o lançamento efetuado.

Isso leva ao exame do segundo argumento da fiscalização.

Conforme visto o Fisco também alega que a legislação comercial e tributária do Brasil permite tributar diretamente o lucro das controladas indiretas.

Tal entendimento é baseado na interpretação que faz do § 2º do art. 243 da Lei nº 6404, de 1976, a baixo transcrito (grifos para destacar):

*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.*

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

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.

§ 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários

Como visto, de fato, o dispositivo da lei comercial informa que a controlada indireta também deve ser tratada como controlada, para fins de relatório anual da administração.

É a partir da leitura deste dispositivo e de sua translação para a lei de tributação, que a fiscalização afirma que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, alcança as empresas no exterior direta e indiretamente controladas. Vale a observação da regra de tributação:

*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.

Como se vê, o art. 74 não fala em controlada direta e indireta. Apenas fala em controlada, o que permite entender que se trate de controlada direta. Mas o Fisco, com base na leitura do § 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976, entende que o art. 74 alcança controlada direta e indireta.



Portanto, a interpretação do Fisco de que a regra de tributação alcançaria também o lucro das controladas indiretas está na extrapolação do conceito de controlada do art. 243 da Lei das Sociedades por Ação, para o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Neste ponto da análise, resta ver se tal exegese da fiscalização é procedente ou razoável.

Também aqui é preciso algumas ponderações.

Em primeiro lugar, como se lê acima, cabe destacar que o art. 243 da Lei nº 6404, de 1976, trata do relatório anual da administração e de quais os investimentos da companhia devem ser relacionados. Neste contexto, é razoável que o relatório alcance também as controladas indiretas.

Portanto, tratar como controlada tanto a controlada direta como a indireta faz sentido neste contexto. Mas só neste contexto, e para fins do relatório.

Não cabe entender que toda menção à controlada, na Lei nº 6404, de 1976, se refira também às controladas indiretas. Sem uma ressalva semelhante a existente no art. 243 da Lei das Sociedades por Ação, controlada significa controlada direta.

Por exemplo, é difícil imaginar que o art. 248, que manda avaliar as controladas pelo método da equivalência patrimonial, pretenda que se faça a equivalência das controladas indiretas ao invés das controladas diretas. Também é difícil supor que o dispositivo pretenda que se faça a equivalência das controladas diretas e das indiretas, pois as equivalências das últimas já estão retratadas nas primeiras.

Deste modo, é preciso restringir a equiparação (das controladas indiretas às diretas) nos limites da Seção I do Capítulo XX, que versa sobre o relatório da administração. Nesta seção faz sentido considerar a controlada indireta como uma controlada também, pois o objetivo é demonstrar os investimentos da companhia. Mas, nas outras disposições da lei, isso não faz qualquer sentido.

Em segundo lugar, se cabe a limitação do conceito posto pelo art. 243 dentro da própria Lei das Sociedades por Ação, sua translação para o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não tem qualquer fundamento.

Para supor que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, estivesse se referindo às 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 6404, 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.

Em terceiro lugar, embora não tenha sido mencionado pela fiscalização, admitindo-se por hipótese que a interpretação do Fisco tivesse origem no inciso I do art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996, mesmo assim tal interpretação seria improcedente.

É preciso transcrever o dispositivo mencionado:

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

...

Como se vê, o dispositivo indica que os lucros das controladas no exterior devem ser considerados de forma individualizada, por controlada. Mas, isso de modo algum quer dizer que se devam considerar diretamente os lucros das controladas indiretas. O texto legal apenas diz que não se pode fazer uma apuração global dos resultados de todas as empresas estrangeiras (diretamente controlada). Ou seja, o texto manda considerar os resultados de cada controlada direta depois de apurado o seu lucro.

Portanto, não cabe usar o art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996, como amparo para pretender que a legislação brasileira permita a considerar diretamente os resultados das controladas indiretas.

Assim, também o segundo argumento da fiscalização (que a legislação comercial e tributária do Brasil permite tributar diretamente o lucro das controladas indiretas) é improcedente.

Deste modo, se vê que nenhum dos argumentos apresentados pela fiscalização é apto ou para afastar o tratado ou para justificar a consideração direta dos resultados das controladas indiretas. Deste modo, quanto ao IRPJ o lançamento é improcedente.



Já quanto a CSLL, cabe transcrever o item 4 do artigo 2 do tratado:

4. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados seja em adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão de qualquer modificação significativa que tenha sido introduzida em suas respectivas legislações fiscais.

Ora, não há como negar que a CSLL esteja abrangida pelo conceito de imposto substancialmente semelhante ao IRPJ. Sua base de cálculo é praticamente a mesma e o fato de ter uma destinação específica não altera sua natureza jurídica. Assim, considerando a data de assinatura do tratado e a data da criação da CSLL, é preciso admitir que a CSLL está alcançada pelo tratado Brasil-Espanha.

Ademais, mesmo que se admitisse que a CSLL não está protegida pelo tratado, a tributação deveria considerar o resultado da empresa espanhola e não o levantado pela fiscalização com base nos critérios que adotou.

Por tal razão, também é improcedente o lançamento da CSLL.

Pelas razões acima apresentadas, voto por dar provimento ao recurso voluntário e a negar provimento ao recurso de ofício.

Sessão, 2 de outubro de 2012.



Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro

Declaração de Voto

Conselheiro MARCOS SHIGUEO TAKATA

Rendo minhas homenagens à ilustre Conselheira relatora e ao ilustre Conselheiro redator do voto vencedor.

Acompanhei a divergência inaugurada pelo Conselheiro redator do voto vencedor pelas conclusões, no que concerne à impossibilidade do afastamento do Tratado Brasil-Espanha da controlada direta da recorrente, por desconsideração da personalidade jurídica dessa. Com isso, resultaram derruídos os lançamentos de IRPJ e de CSL, pois a questão acima se pôs como prejudicial às demais que, acaso superada a primeira, seriam enfrentadas.

Em ambos os votos, a situação em jogo na questão primária (a questão que se tornou prejudicial) já foi muito bem exposta, de modo que me poupo de a reproduzir.

É sabido que na ontologia da pessoa jurídica está seu caráter instrumental e funcional, para consecução de certos fins e para tanto se tem por reconhecida sua separação patrimonial, inclusive sob a moderna perspectiva da teoria do contrato-organização, em que a organização é o valor e a função que discriminam a sociedade - com reflexo em sua personalidade jurídica - de outros tipos contratuais¹. A *holding* é por excelência uma forma jurídica.

Então, com a exceção que coloco adiante, a *holding* não precisa de estruturas materiais e humanas, *seja no Brasil, seja no exterior*. Forma jurídica de organizar as participações societárias, daí conhecida também como sociedade de segundo grau, e seu capital social representado por chamadas ações de segundo grau.

Significa dizer, *nenhum problema* há quanto à *existência*, à *validade* e à *eficácia* de uma *holding* pura a inexistência nela de estruturas materiais e/ou humanas, justamente por ser forma jurídica organizacional por excelência, centro “puro” (por ser de segundo grau) de imputação de direitos e obrigações que prescinde de substância organizacional para sua subjetivação personificada (sujeito de direitos personificado).

Por outro lado, *para fins de aplicação de tratado* para se evitar dupla tributação, essa mesma *holding* pura reclama a presença de certa substância organizacional – estruturas materiais e/ou humanas -, sob pena de desvirtuamento das normas de bloqueio eleitas nos tratados celebrados entre os Estados.

¹ Sobre a teoria do contrato-organização, cf. Calixto Salomão Filho, “O Novo Direito Societário”. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, especialmente fls. 31 a 42.

Assim, pela própria finalidade primeira e última das normas de bloqueio de tributação dos tratados, é necessária a existência de certa substância organizacional – estruturas materiais e humanas – da *holding* pura, para se poder aplicá-las.

No contexto dos tratados contra a dupla tributação, ou seja, de sua aplicação, põe-se a questão da substância da pessoa jurídica. E, no contexto dos tratados, lapidar é a colocação de Alberto Xavier, ao ponderar que “substância é conceito que exprime a relação de adequação da *estrutura* da empresa às *funções* que constituem seu objeto social”, e que tal adequação se verifica caso a caso, “em função da natureza da empresa em causa”².

É aí que comparece o chamado princípio da presença substancial em matéria de tratados para evitar a dupla tributação.

Independentemente de se tratar de *holding* ou outro tipo de sociedade, o que não comunga com as normas de bloqueio de tributação eleitas nos tratados – por excelência, o art. 7º dos tratados celebrados pelo Brasil, conforme o Modelo OCDE – é se pretender aplicá-las a *treaty shoppings* sem nenhuma substância organizacional, conformadoras de meras *conduit companies*.

Particularmente, a única hipótese em que consigo falar consistentemente de abuso de direito em matéria tributária é o caso de *abuso de tratados*.

Justamente porque não está (no caso de tratados) a se cogitar de abuso de direito diante de norma de incidência de tributo (exigência tributária), mas diante de normas de delimitação (no que se incluem as de não tributação ou isençionais, as de crédito presumido e fictício) de competências tributárias estabelecidas por entes soberanos, com base na boa-fé objetiva, que deve dominar essas normas-contrato. Boa-fé objetiva que, aliás, é expressamente consagrada para a interpretação dos *tratados*, conforme a Convenção de Viena sobre Tratados (art. 31), incorporada ao direito doméstico pelo Decreto 7.030/09.

No caso *Cadbury Schweppes*, julgado em 12/9/06, a Corte Europeia de Justiça reconheceu que era inaplicável a legislação de CFC reino unidense (que nada tem de ver com a lei brasileira de transparência fiscal)³ sobre lucro de controlada na Irlanda de controladora britânica, por violar na hipótese em dissídio o art. 43 do Tratado da Comunidade Europeia (o Tratado de Roma), que proíbe restrições à liberdade de estabelecimento. Em tal julgado, o Tribunal de Justiça da União Europeia reconheceu, porém, que o tratamento assegurado pelo tratado não era aplicável diante de estrutura empresarial totalmente artificial (*wholly artificial arrangement*). Vê-se, nesse julgado internacional, a questão da substância organizacional *para fins de aplicabilidade de tratados* (ainda que não fosse, na hipótese, de tratado para evitar dupla tributação).

² Cf. seu “Direito Tributário Internacional do Brasil”. 7ª ed. Rio: Forense, 2010, p. 275, grifos do original.

³ Pela legislação do Reino Unido, só se sujeitam ao regime de CFC as constituídas em forma de companhia e sediadas em jurisdição que preveja IR sobre lucros de pessoa jurídica a alíquotas inferiores a 75% da incidente no Reino Unido. Sua legislação adota, pois, o método jurisdicional (sem combinação com o método transacional) para a regra de CFC, tendo caráter antielisivo; o que é diverso da transparência fiscal brasileira, que não é norma antielisiva, alcançando pessoa jurídica domiciliada em qualquer jurisdição internacional e independentemente do tipo de rendimento que compõe o lucro (critério transacional).

Também os Comentários da OCDE ao art. 1º da Convenção Modelo caminham nesse sentido, apresentando-se a meu ver, ao caso vertente, como elementos auxiliares para a interpretação em jogo. Isso, conquanto os Comentários da OCDE não sejam vinculativos, registre-se, e para diversos dos Comentários haver contestação da doutrina internacional, e mesmo da jurisprudência internacional.

O abuso de tratado se verificaria no caso vertente, em princípio (adiante ficará esclarecido o porquê do “em princípio” e do “verificaria”).

Com o uso de uma sociedade que seria em princípio mera *conduit company* (Gerdau GTL Spain) com endereço num Estado contratante (no caso, a Espanha), que se interpõe entre todas as sociedades controladas indiretas no exterior da recorrente, pretende-se aplicar a norma de bloqueio do tratado celebrado com o Brasil (Tratado Brasil-Espanha), e dessa forma, se afastar toda a competência tributária do outro Estado contratante (no caso, o Brasil). Ou seja, “penduraram-se” todas as controladas indiretas no exterior num ente que, em princípio, não teria nenhuma substância organizacional com endereço na Espanha (*Gerdau GTL Spain*), para fins de aplicação de norma de bloqueio do Tratado Brasil-Espanha, e, dessa forma, pretende-se afastar a competência tributária do Brasil em relação aos lucros consolidados na controlada direta. O atuante afastou a Gerdau GTL Spain (controlada direta da recorrente) por *abuso do Tratado Brasil-Espanha*.

Pois bem. A Sispar Gerdau Inversiones S.A., domiciliada na Argentina, é controlada direta da Gerdau GTL Spain (portanto, controlada indireta da recorrente). A *Sispar Gerdau Inversiones S.A.* é detectada como *holding* pelo atuante (fl. 303) e foi considerada para fins de aplicação de tratado (Tratado Brasil-Argentina), de modo que seus lucros foram tributados para fins somente de CSL. Não há quanto a essa *holding*, Sispar, a indicação de ausência de substância organizacional, de modo que, para fins de aplicação do tratado, correta é a não acusação de abuso de tratado (*i.e.*, correto considerá-la para efeitos de aplicação de tratado). Abstraindo-se nesse passo a discussão quanto ao mérito de ser exigível ou não a CSL em face do Tratado Brasil-Argentina, há *coerência* na exigência tributária, partindo-se do afastamento da interposta *holding* Gerdau GTL Spain (controlada direta da recorrente) para aplicabilidade do Tratado Brasil-Espanha (praticamente todo o resultado dela é de investimento em controladas).

A Axol S.A., domiciliada no Uruguai, é também uma *holding*. Ela é controlada direta da Gerdau Steel Inc. (também *holding*), domiciliada no Canadá, e que é controlada direta da Gerdau GTL Spain (a controlada direta da recorrente).

Em relação à *holding Gerdau Steel Inc.*, o atuante identificou as mesmas características da *Gerdau GTL Spain*, afastando-a para fins do tratado, ou seja, considerou *abuso de tratado* (Tratado Brasil-Canadá).

Quanto à *holding Axol* (controlada da Gerdau Steel Inc.), o atuante acusou que, tal qual a Gerdau GTL Spain e a Gerdal Steel Inc., aquela não possui nenhum funcionário, com características substanciais iguais ou semelhantes à da Gerdau GTL Spain e da Gerdau Steel Inc.

O atuante considerou a Axol S.A., ou seja, reconheceu a existência, a validade e a eficácia da *holding Axol S.A.*, tributando os lucros dessa.

Igualmente aqui é *correta* a *consideração da Axol S.A.*, por *não se estar diante de aplicação de tratado* (o Brasil não possui tratado para evitar dupla tributação com o Uruguai). Nesse passo, remeto ao que deduzi alhures quanto às *holdings*. Cabe ainda observar que a Axol possui controladas diretas no Chile – Estado com o qual o Brasil possui tratado – e controladas indiretas na Colômbia.

Há *coerência na consideração da Axol (holding de “pura” forma jurídica)* e, pois, na exigência tributária sobre seus lucros, partindo-se do afastamento da *Gerdau GTL Spain (holding, controlada direta da recorrente)* para efeitos do Tratado Brasil-Espanha, e do afastamento da *Gerdau Steel Inc. (holding, controlada direta da Gerdau GTL Spain e controladora direta da Axol)* para fins da aplicação do Tratado Brasil-Canadá.

A GTL Financial Corp BV, domiciliada na Holanda, país com o qual o Brasil possui tratado, é controlada direta da Gerdau GTL Spain (e, pois, controlada indireta da recorrente), e é indicada como *holding* pela autoridade fiscal.

Também quanto à *GTL Financial Corp BV*, o autuante acusou que ela *não possui nenhum funcionário*, de modo a apresentar *características substanciais iguais ou semelhantes à da Gerdau GTL Spain*. Entretanto, *considerou a GTL Financial Corp BV para fins de aplicação do Tratado Brasil-Holanda*. Tanto que procedeu à exigência tributária sobre os lucros dela somente para fins de CSL, ao argumento de que o referido tratado só alcança o IRPJ.

Aqui incide em *contradição* insanável o autuante. Adotou *dois pesos e duas medidas*.

Para fins da aplicação de norma de bloqueio de tratado – art. 7º, como inclusive fez o autuante (basta lembrar que quando aplicou tratado exigiu somente a CSL) – há ausência total de substância organizacional da sociedade e ao mesmo tempo não há tal ausência...

Como dizer que há referida ausência – caso da Gerdau GTL Spain para aplicação do Tratado Brasil-Espanha - quando sob a mesma pauta de elementos fáticos se conclui que não há essa ausência, ou seja, não há abuso de tratado – caso da aplicação do Tratado Brasil-Holanda para a *holding* GTL Financial Corp BV? Qual consistência para se afirmar que há abuso de tratado?

Relembre-se do que foi acentuado alhures. Nenhum problema há quanto à existência, à validade e à eficácia de uma *holding* pura a inexistência nela de estruturas materiais e/ou humanas, seja no Brasil, seja no exterior. Porém, para fins de aplicação de normas de bloqueio de tratado para evitar dupla tributação, impõe-se a necessidade de substância organizacional da sociedade sob pena de desvirtuamento daquelas e que se deram por norma-contrato celebrado entre os entes soberanos.

Enfim, tudo isso evidencia o vício no motivo do lançamento ao afastar a Gerdau GTL Spain, controlada direta da recorrente, na qual se encontravam “penduradas” todas as demais controladas indiretas. Daí ter dito lá atrás “em princípio” e “verificaria” o abuso de tratado.

E lembro que o autuante não contestou a existência e a validade da Gerdau GTL Spain (nem das outras sociedades, como a Gerdau Steel Inc.), nas suas palavras, “a

fiscalização não contesta o ato jurídico praticado, mas a verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes”.

Por conta das razões até aqui deduzidas, acompanhei o ilustre Conselheiro condutor do voto vencedor pelas conclusões, restando derruída a pretensão fiscal pela prejudicialidade afluída com o desate da questão ora enfrentada e da destrinchada a seguir.

Passo às considerações sobre a questão da tributação dos lucros das controladas indiretas – sem entrar no mérito dos tratados envolvidos. Parto da Gerdau GTL Spain, a controlada direta da recorrente.

Sabe-se que, conforme a legislação contábil espanhola, os investimentos em controladas não são avaliados por equivalência patrimonial.

Entretanto, pelo BR-GAAP (legislação contábil brasileira), quer o país da controlada direta adote ou não o MEP para investimentos relevantes (termo usado pela lei contábil brasileira da época), impõe-se a aplicação dos critérios de avaliação da legislação brasileira, conforme o art. 11 da Instrução CVM 247/96.

Logo, a aplicação do BR-GAAP sobre o investimento na controlada direta na Espanha implica a adoção do MEP em relação às controladas da controlada direta na Espanha, e que estará refletido (a REP, receita de equivalência patrimonial, ou a DEP, despesa de equivalência patrimonial) no resultado da controlada direta, e, pois, no MEP aplicado na controlada direta. Ou seja, com a aplicação do BR-GAAP sobre a controlada direta na Espanha, o resultado de equivalência patrimonial dessa conterá os resultados de equivalência patrimonial das controladas da controlada direta (*i.e.*, das controladas indiretas da controladora no Brasil). Outra questão é se, na tributação dos lucros do exterior, deve-se tomar como base esse resultado de equivalência patrimonial, que é apurado conforme a legislação contábil e comercial brasileira, com os expurgos do que nele está contido que não sejam representativos de lucros (variações cambiais, efeitos de ajustes patrimoniais, ganhos por variação no percentual da participação societária, etc.) – em face do art. 25, § 2º, I, da Lei 9.249/95. Mas, ainda que não se adotasse (ou não se adote) como base a receita de equivalência patrimonial (com expurgo do nela contido que não representa lucro da controlada) apurada conforme a legislação contábil brasileira, a questão é que os lucros das controladas indiretas são tributáveis no Brasil, *por meio* das controladas *diretas*, *i.e.*, mediante a consolidação dos lucros das indiretas nas controladas diretas (consolidação no primeiro nível).

Mas o art. 74 da Medida Provisória (MP) 2.158/01 não autoriza concluir que a tributação dos lucros das controladas indiretas no exterior se dá diretamente na controladora no Brasil, *i.e.*, que se dá a transparência fiscal “diretamente” de cada controlada indireta no exterior?

*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.

Não. A transparência fiscal instituída pelo art. 74 da MP 2.158/01 é da controlada direta no exterior. *Não há sentido* em se fazer a transparência fiscal para cada controlada indireta, e ao mesmo tempo se fazer a transparência fiscal das controladas diretas. Sobre não fazer sentido, inclusive econômico – admitindo-se a vedação da compensação de prejuízos entre as controladas e coligadas no exterior – ter-se-ia de desconsiderar as controladas diretas, ao arrepio da lei, como bem pontuado pelo Conselheiro redator do voto vencedor. Diria desconsiderar os resultados das controladas diretas, ao menos parcialmente.

Também chancela esse entendimento, a meu ver, o § 6º do art. 25 da Lei 9.249/95, que prevê a manutenção do tratamento previsto na legislação vigente (a do Decreto-lei 1.598/77) para os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo MEP – ou seja, que a REP continua a ser não tributável, assim como a DEP a ser não dedutível. O que se tributa, por transparência fiscal, conforme o art. 74 da MP 2.158/01, é o lucro da investida no exterior contido na REP, e não a REP.

Os resultados da avaliação dos investimento no exterior pelo MEP só são os relativos às investidas diretas (só elas constam no ativo da investidora), sendo que o resultado de equivalência patrimonial das controladas indiretas (investidas da investida) está contido naqueles (nos resultados de equivalência patrimonial das investidas diretas). Como disse anteriormente, apesar de no ativo da investidora só constarem os investimentos diretos, se estes possuem investimentos que devam ser avaliados por equivalência patrimonial (e, por ex., pela legislação do outro país os investimento não sejam avaliáveis pelo MEP), ao se aplicar o BR-Gaap (MEP nas investidas diretas), é necessário se fazer o MEP das investidas indiretas para que seus resultados reflitam nas investidas diretas - e assim os resultados do MEP das controladas diretas já espelham aqueles resultados das indiretas.

Lembre-se que o art. 25 da Lei 9.249/95 tinha consagrado a tributação dos lucros das controladas no exterior por *regime de competência, tal qual fez o art. 74 da MP 2.158/01*. O § 6º do art. 25 da Lei 9.249/95 *se comunga* e tem de ser comungado *com o art. 74 da MP 2.158/01*. No art. 25 da Lei 9.249/95 também só se falava de *controladas* no exterior (sem dizer *diretas*). Ora, se a tributação por transparência fiscal (regime de competência) se aplicasse “diretamente” às controladas indiretas, o § 6º do art. 25 da Lei 9.249/95 *seria inócuo*, sobretudo se se considerar que ela não é norma “simplesmente” interpretativa. O § 6º do art. 25 da Lei 9.249/95 *existe e faz sentido* somente porque a tributação por regime de competência (transparência fiscal) se aplica às controladas diretas, e só – cabendo nelas a consolidação dos lucros das indiretas. Note-se:

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:*

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º. *Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:*

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

(...)

§ 6º. *Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.*

Dai que a transparência fiscal só se dá “diretamente” em relação às controladas diretas no exterior, jamais às indiretas.

As controladas indiretas são tributadas mediante consolidação de seus resultados nas controladas diretas. Assim, em relação à questão, sobre regulamentar o art. 74 da MP 2.158/01, conforme a parte final de seu *caput*, o art. 1º, § 5º, da Instrução Normativa SRF 213/02 conferiu a *correta* interpretação da norma legal, ao prever a consolidação dos resultados das indiretas no primeiro nível (*i.e.*, na controlada direta), para fins de tributação dos lucros do exterior.

Nesse passo, destaco outro equívoco do autuante, ao sustentar que são tributados os lucros da GTL Equity – BVI (Ilhas Virgens Britânicas), controlada direta da Aramac – Uruguai, com descarte dos lucros dessa, pois esses são essencialmente compostos pelo resultado de equivalência patrimonial daquela (GTL Equity), e a tributação da Aramac implica consideração duplicada dos lucros.

Coubesse a tributação dos lucros da GTL Equity Investments no caso concreto (controlada da Aramac S.A., que por sua vez é controlada da Gerdau GTL Spain), a tributação deveria se dar sobre os lucros da Aramac S.A. – que ocuparia as vezes de “controlada direta” da recorrente – nos quais estão compreendidos os lucros da GTL Equity Investments. A tributação duplicada dos lucros é evitada pela tributação somente dos lucros da Aramac S.A., em relação à qual se daria a transparência fiscal (como se fosse “controlada direta”), jamais quanto à GTL Equity Investments.

Por fim, *conquanto não afete o desate do feito* em face do que já se deduziu, observo o seguinte sobre a aplicabilidade do Tratado Brasil-Espanha para fins da CSL, vez que resultou consignada a apreciação pelo ilustre Conselheiro redator do voto vencedor.

O tratado fala que ele se aplica também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes posteriormente introduzidos, seja em adição aos existentes, seja em sua substituição.

A CSL é *substancialmente igual* ao imposto de renda – é mais do que semelhante *substancialmente* (ela não é igual ao imposto de renda ou inteiramente igual, mas substancialmente igual). É evidente a conclusão de que o Tratado Brasil-Espanha compreende a CSL. Aliás, para mim, os tratados para evitar dupla tributação alcançam a CSL, independentemente de terem sido firmados após a instituição dela.

Quando os tratados contêm o reconhecimento expresso de que eles compreendem a CSL (caso dos Tratados Brasil-Portugal e Brasil-Bélgica), tal se dá nos protocolos dos tratados, e não no art. 2º deles (que prevê os tributos alcançados). Vê-se o caráter interpretativo ou declaratório disso, não só por se encontrar nos protocolos, e não no art. 2º, mas pelo teor de seu conteúdo – daí ter falado *reconhecimento*. Nos protocolos é dito que “fica *entendido* que os impostos visados no art. 2, parágrafo 2, b) *compreendem* a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”⁴ e “fica *entendido* que nos impostos visados no art. 2º, nº 1, alínea a) *está compreendida* a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”⁵ (grifamos).

Tanto é assim que o Tratado Brasil-Bélgica, incorporado ao direito doméstico em 1973 (Decreto 72.542/73), ao ser modificado em 2007, *alterou o art. 2º* do tratado, que continuou a *falar somente* “imposto federal sobre a renda e proventos sobre qualquer natureza”. E *só no protocolo se incluiu a referência ao art. 2º* para dizer que fica *entendido* que nele está compreendida a CSL.

Ora, se não tivesse caráter declaratório ou interpretativo tal referência, *ao ser alterado o art. 2º* do Tratado Brasil-Bélgica, a CSL *teria sido incluída na modificação do art. 2º*, ao invés de ser referida no protocolo modificado nesse mesmo momento. Evidente a natureza *interpretativa* da anotação da CSL. E, por óbvio que, tendo caráter interpretativo tal

⁴ Ponto 3 do Protocolo do Tratado Brasil-Bélgica (Decreto 6.332/07).

⁵ Ponto 1 do Protocolo do Tratado Brasil-Portugal (Decreto 4.012/01).

remissão, a mesma interpretação cabe aos demais tratados. Veja o que dispõe o Decreto 6.332/07, que incorporou ao direito doméstico, as alterações no Tratado Brasil-Bélgica:

Desejosos de concluir uma Convenção adicional modificando a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Bélgica para evitar a dupla tributação e regular outras questões em matéria de impostos sobre a renda e o Protocolo final, assinados em Brasília em 23 de junho de 1972 (doravante denominados respectivamente "a Convenção" e "o Protocolo Final"), nomearam para essa finalidade seus Plenipotenciários, a saber:

ARTIGO I

As disposições do artigo 2 da Convenção são suprimidas e substituídas pelas disposições seguintes:

"1. A presente Convenção se aplica aos impostos sobre a renda recebidos por um Estado Contratante, qualquer que seja o sistema de arrecadação.

2. Os impostos atuais aos quais se aplica a Convenção são:

a) no caso da Bélgica:

1) o imposto de pessoas físicas;

2) o imposto de sociedades;

3) o imposto de pessoas jurídicas;

4) o imposto de não-residentes;

5) a contribuição complementar de crise, incluindo os "précomptes", os centésimos adicionais a tais impostos e "précomptes", assim como as taxas adicionais ao imposto de pessoas físicas (doravante denominado "imposto belga").

b) no caso do Brasil: o imposto federal sobre a renda e proventos de qualquer natureza (doravante denominado "imposto brasileiro").

3. A Convenção também se aplica aos impostos de natureza idêntica ou análoga estabelecidos após a data de assinatura da Convenção e que venham a crescer aos impostos atuais ou a substituí-los. As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicar-se-ão as modificações importantes ocorridas em suas respectivas legislações fiscais".

ARTIGO XII

Os pontos 3 e 4 do Protocolo final são suprimidos e substituídos pelas disposições seguintes:

"3. Ad Artigo 2, parágrafo 2, b:

Fica entendido que os impostos visados no artigo 2, parágrafo 2, b), compreendem a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988."

Esclarece Alberto Xavier (cf. seu *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 7ª ed. Rio: Forense, 2010, p. 126, grifos do original):

Aliás, as disposições dos protocolos têm via de regra caráter interpretativo, exteriorizando o entendimento dos países contratantes sobre a aplicação das regras da convenção, e não o condão de modificar as disposições da própria convenção para ampliar ou restringir o seu conteúdo.

(...)

*As citadas disposições contidas nos protocolos anexos aos tratados com Portugal e Bélgica têm caráter **meramente declaratório interpretativo**, visando apenas a **esclarecer** a real extensão do art. 2º e não a **ampliar** o âmbito de aplicação do tratado.*

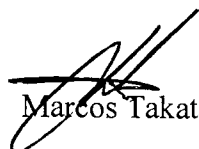
*E tanto isso é verdade que o texto dos referidos protocolos dispõe que “**fica entendido** que nos impostos visados no art. 2º, nº 1, alínea a) **está compreendida** a contribuição social sobre o lucro líquido”. Fosse a intenção do tratado acrescer ou estender a sua aplicação à CSL teria previsto que “as disposições do art. 2º, nº 1, alínea a) aplicam-se **também** à CSL”, em lugar de utilizar-se do termo “**está compreendida** a contribuição social sobre o lucro líquido”.*

(...)

*Por tal razão, ainda que as demais convenções celebradas a partir de 1999 não contenham **esclarecimento similar**, as mesmas conclusões são aplicáveis... sendo inimaginável que uma “interpretação” oficial possa ser válida para um país (por exemplo, a Bélgica ou Portugal) e desconsiderada para outro.*

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso voluntário, e nego provimento ao recurso de ofício.

É o meu voto.


Marcos Takata