



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

Processo nº 16643.000326/2010-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.875 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente ARCELORMITTAL TUBARÃO COMERCIAL S/A
Recorrida 3ª Turma da DRJ/SPO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. FALHAS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA QUE NÃO CAUSA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

RESULTADO CONSOLIDADO. CONTROLADAS INDIRETAS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

Demonstrado nos autos que a consolidação do resultado das controladas indiretas nas controladas diretas, sendo esta desprovida de propósito negocial, teve o intuito exclusivo de evitar a tributação dos resultados, correta a desconsideração dos efeitos tributários daí decorrentes, e o procedimento de entender como disponibilizados diretamente na controladora no Brasil, os lucros das controladas indiretas.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. REQUISITOS DE NECESSIDADE, USUALIDADE E NORMALIDADE.

São dedutíveis como operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, necessárias, normais e usuais para o desenvolvimento do seu objeto social.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade. O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto acompanhou pelas conclusões quanto às arguições de nulidade. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a glosa da despesa com encargos financeiros e variações monetárias passivas. Vencido o Conselheiro Carlos Pelá que dava provimento em maior extensão para determinar a revisão do lançamento com a consolidação dos lucros auferidos pelas controladas indiretas na CST BV (Holanda). Os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Paulo Roberto Cortez, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo de Andrade Couto acompanharam pelas conclusões em relação ao IRPJ e à CSLL incidentes sobre o lucro auferido no exterior pelas controladas indiretas. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator *ad hoc*

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez. e Carlos Pelá.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Tratam-se de autos de infração de IRPJ (fls. 606/608) e de CSLL (fls. 610/612), cumulados de juros e multa de ofício, relativos ao ano-calendário de 2005, lavrados em razão **(i)** da adição ao lucro líquido de lucros auferidos no exterior por suas controladas direta (CST Corporation BV, com sede na Holanda) e indiretas (Arcelor Mittal Trading Ltda., à época dos fatos denominada Skadden Consultoria e Serviços Ltda., com sede em Portugal e CST Overseas, com sede nas lhas Cayman); e **(ii)** da glosa de despesas supostamente desnecessárias, com encargos financeiros e variações monetárias passivas incorridas pela Autuada em operação de pré-pagamento de exportações contratada com a CST Corporation BV.

A adição ao lucro líquido dos lucros disponibilizados pelas empresas Skadden e CST Overseas foi realizada mediante disponibilização direta, vez que a fiscalização não reconheceu a autonomia e propósito negocial das controladas CST BV e Skadden, bem como, fundou-se no conceito de controle dado pelo artigo 243, parágrafo 2º da Lei 6404/76, segundo o qual controlador da sociedade é aquele que detém, diretamente ou através de outras controladas, a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Tendo em vista que no ano-calendário de 2005 a Autuada registrou prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, os autos de infração não procederam a exigências pecuniárias, mas somente a retificação do saldo de prejuízo fiscal e do saldo de base negativa da CSLL.

DAS INFRAÇÕES APURADAS

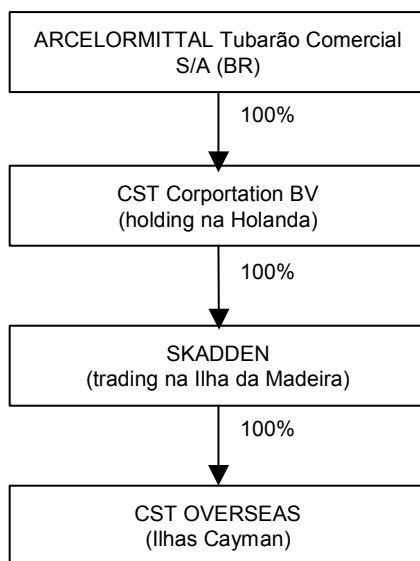
Detalhando as infrações apuradas, conta-nos o Termo de Verificação Fiscal (fls.614/647) que:

No ano-calendário de 2005, a fiscalizada, então denominada Companhia Siderúrgica Tubarão (CST), tinha como única sócia a Companhia Siderúrgica BeloMineira (CSBM), cuja razão social foi posteriormente alterada para Arcelor Brasil S/A. Em 31/08/2007, a Arcelor Brasil S/A foi incorporada pela Belgo Siderurgia S/A, que na mesma data e ato societário teve sua razão social alterada para Arcelormittal Brasil S/A. Assim, a CST passou a ser subsidiária integral da Arcelormittal Brasil S/A que detém a totalidade das ações que compõem seu capital.

Em AGE realizada no dia 01/09/2008, os acionistas da CST e da Arcelormittal Brasil S/A aprovaram a cisão parcial da CST e a incorporação da parcela cindida (equivalente a aproximadamente 95% do patrimônio líquido da CST) pela ArcelorMittal Brasil S/A. Além disso, na mesma ocasião, a denominação da fiscalizada CST foi alterada para ArcelorMittal Tubarão Comercial S/A com transferência da sede para São Paulo. Posteriormente, em AGO e AGE de 30/04/09 a sede da fiscalizada foi transferida de São Paulo para Vitória/ES.

Conforme DIPJ/2006, a fiscalizada CST detinha investimentos avaliados em: R\$ 1.192.278.518,36 (Ficha 43), representado por 100% de participação na empresa CST Corporation BV, sediada na Holanda. Os resultados de equivalência patrimonial da controlada no exterior foram registrados no Razão conforme quadro às fls. 617. Os resultados em reais apurados pela controlada estrangeira foram informados nas DIPJ's (Ficha 35) somando R\$ 219.270.759,85. Contudo, não foram adicionados quaisquer valores a título de "lucros disponibilizados no exterior" (linhas 05 das Fichas 09 A e 17).

A CST Corporation BV (Holanda), detinha 100% do controle da empresa Skadden Consultoria e Serviços (sociedade unipessoal) Lda., sediada na Ilha da Madeira e esta, por sua vez, detinha 100% da sociedade CST Overseas Ltd, domiciliada nas Ilhas Cayman, conforme organograma abaixo:



Em resumo, a CST Overseas era uma empresa lucrativa, apresentando em 2005 um lucro de U\$ 93.555.140,00 (equivalente à época (taxa de 2,3407) a R\$ 218.984.516,20). Neste mesmo ano-calendário repassou para sua controladora, Skadden, a quantia de U\$ 115.203.726,00 (equivalente a R\$ 262.278.026,00), aproveitando lucros de períodos anteriores (fls. 487/8).

A Skadden também era uma empresa lucrativa e seu resultado mais significativo era a equivalência patrimonial na CST Overseas, tendo apurado U\$ 94.178.942,00 (equivalente a R\$ 220.464.282,00) e distribuído dividendos à sua controladora no valor de U\$ 115.801.101,00 (equivalente a R\$ 262.851.291,00) (fls. 377/8).

A CST BV era uma empresa lucrativa, onde seu mais significativo resultado era a equivalência patrimonial na Skadden, apurando R\$ 219.270.760,00 de lucros sem distribuição de dividendos. Tais lucros foram emprestados para a fiscalizada a título de pré-pagamento de exportação, U\$ 115.000.000,00, causando despesas com juros da ordem de U\$ 305.500,00 (equivalente em reais a R\$ 269.180.500,00 (principal - conta 112901) e R\$ 715.083,85 (juros), respectivamente), (fls. 176, 180 e 188).

Analizadas as atas e balancetes da Skadden, a fiscalização concluiu que a Skadden distribuiu à sua controladora na Holanda CST BV dividendos no valor de US\$ 115 milhões em 2005 e esse valor foi repassado por esta para a fiscalizada como empréstimo.

Após detida análise sobre a documentação relativa ao lançamento no passivo da fiscalizada de empréstimos realizados com a CST BV, a fiscalização concluiu que, se tivesse havido distribuição de dividendos, não haveria despesa de variação cambial, indicando que a fiscalizada assumiu o ônus do prejuízo mencionado deliberadamente, na medida em que, segundo ela, em virtude do acordo para evitar bitributação entre Brasil e Holanda, receberia lucros da CST BV sem tributação no Brasil e, ainda, diminuiria o lucro no Brasil, a mercê da contabilização de despesa com variação cambial.

A CST BV (Holanda) não possuía autonomia plena, eis que a própria fiscalizada informou que “a CST BV dispõe de três diretores sendo dois residentes no Brasil e um na Holanda. Apenas a diretora holandesa (Dra. Tecla Kamphuijs) é remunerada diretamente pela companhia holandesa, sendo seus serviços pagos em conjunto com a remuneração devida para a empresa “Intertrust” para a prestação de certos serviços administrativos. Os serviços administrativos e contábeis são prestados em parte pelo centro de serviços compartilhados do Grupo Arcelormittal situado em Luxemburgo, em condições, e em parte por terceiras empresas especializadas em auditoria e contabilidade situadas na Holanda (price WaterhouseCoopers e Intertrust)” (fl. 34)” (fl. 624).

Da mesma forma, a Skadden, à época dos fatos controlada pela CST BV, não tinha autonomia de gestão plena, tendo em vista que no período fiscalizado, a Skadden contou com 7 colaboradores, sendo 3 com funções de gerência, 1 técnico administrativo, 1 analista financeiro, 1 auxiliar administrativo e 1 funcionário encarregado de serviços de limpeza. Além disso, os trabalhos administrativos teriam sido assegurados em parte pelo pessoal empregado na própria empresa e parte por empresa terceirizada.

A fiscalizada informou que as suas exportações eram obrigatoriamente destinadas à trading CST Overseas, empresa sediada nas Ilhas Cayman e sua controlada indireta, que por sua vez revendia as mercadorias exportadas pela CST mediante obtenção de direito de crédito sobre os adquirentes finais, sendo que esse crédito era utilizado como lastro para a emissão de títulos no exterior subscrito por investidores estrangeiros.

Na medida em que iam se encerrando as dívidas contraídas no âmbito da operação de securitização, de natureza exclusivamente financeira, as funções de trading da CST Overseas foram gradativamente, ao longo do ano de 2008, atribuídas para uma nova empresa, a Skadden (Ilha da Madeira), escolhida pela fiscalizada com o objetivo de reforçar a sua presença no mercado europeu.

Também para reforçar sua presença no mercado europeu, a fiscalizada sustenta ter constituído na Holanda a holding CST BV.

A fiscalizada alegou também (fl. 628) “que os lucros da CST Overseas e da Skadden são distribuídos à CST BV (Holding) e por ela aplicados na gestão de sua tesouraria. Uma das possíveis aplicações é o financiamento intragrupo através de pré-pagamento de exportações contratado com a CST Brasil (fl. 141)”. Ademais, esclareceu que a gestão financeira da empresa CST Overseas é exercida por profissionais da área financeira do grupo, tendo em vista a sua natureza eminentemente de empresa veículo de operações financeiras estruturadas.

A fiscalização, com base nos argumentos expendidos pela Contribuinte, concluiu que a CST Overseas não era uma unidade autônoma, tratando-se de empresa *off shore*, simples caixa postal. Ressalta que o movimento patrimonial da CST Overseas apresenta valores coincidentes com os movimentos da Skadden (Ilha da Madeira).

Sustenta que os lucros auferidos por todas as suas controladas no exterior sejam elas diretas ou indiretas, sem distinção estão sujeitos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, na medida das participações da controladora nessas controladas e do conceito de controlada dado pela legislação societária (art. 243, § 2º, da Lei nº 6.404/76);

Aliado ao entendimento de que não há distinção entre controle direto e indireto para fins de tributação sobre bases universais, a fiscalização sustenta que a CST BV não possui propósito negocial, “já que dos funcionários disponíveis, 2 diretores são residentes no Brasil e a diretora lá sediada funciona apenas como procuradora (é remunerada em conjunto com a “Intertrust” para prestação de certos serviços administrativos). Invocando ainda os esclarecimentos dados pela fiscalizada, de que “os serviços administrativos e contábeis são prestados em parte pelo centro de serviços compartilhados do Grupo Arcelormittal situado em Luxemburgo, em condições de mercado, e em parte por terceiras empresas especializadas em auditoria e contabilidade situadas na Holanda (Price WaterhouseCoopers e Intertrust)”, a fiscalização assevera que a empresa CST BV não processa pessoalmente suas mutações e não toma decisões, enfim, não tem autonomia.

Ressalta que “As empresas, via de regra, são constituídas com objetivos claros – o lucro e qual a maneira de obtê-lo. A partir do fato de que a empresa holandesa existe apenas para tentar proteger sob o acordo de bitributação Brasil/Holanda os resultados auferidos por empresas existentes fora do território holandês, em paraísos fiscais, organizando de forma a parecer que detinham seus controles de forma completa e não somente no papel, deixa claro que o objetivo da sua criação era evitar a tributação...” (fls. 631/632).

Assim entendeu a fiscalização que a CST BV não prevalece como estabelecimento permanente, vez que a direção, as negociações e tudo o mais que a cerca no mundo dos negócios são efetivamente realizados pela matriz localizada no Brasil.

Do exame do artigo 74 da MP nº 2.15835, infere-se que o IRPJ e a CSLL alcançam os lucros auferidos por controladas no exterior, na proporção das participações da controladora em suas controladas, em consonância com o disposto no art. 25, § 2º, II, da Lei nº 9.249/95, sendo aplicável o conceito de sociedade controlada previsto na legislação comercial – art. 243, § 2º, da Lei nº 6.404/76 – que alcança tanto o controle direto quanto o indireto.

Destaca que os tratados internacionais celebrados no modelo da OCDE visam evitar a dupla tributação e não garantir isenção tributária. No caso abordado, afirma que a fiscalizada valeu-se de planejamento tributário para não pagar tributos, ressaltando que as controladas da CST BV, controlada direta da fiscalizada, estão localizadas em paraísos fiscais (Ilha da Madeira e Ilhas Cayman).

Invoca o julgamento do caso Eagle (Ac. 10197.070, Rel. Sandra Faroni, sessão de 17/12/2008), em que se decidiu que os resultados auferidos por controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, não se submetendo às regras de tratado internacional firmado com o país de residência da controlada direta, mormente quando esses resultados não são produzidos em operações realizadas no país de residência da controlada, o que evidencia planejamento fiscal para não tributa-los no Brasil.

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

A empresa holandesa não atende ao “princípio da presença substancial” e não é “Beneficial owner” (beneficiário efetivo) do tratado celebrado com o Brasil, tanto por não apresentar prova documental capaz de demonstrar que a Holanda abriga a sua sede de direção efetiva, tanto pelo fato de que os lucros da empresa da Holanda são primordialmente originados nas controladas localizadas em paraísos fiscais, trasladados para a Holanda através de distribuição de dividendos e equivalência patrimonial.

Na hipótese de se reconhecer a aplicação do Tratado internacional celebrado com a Holanda, o que admite a título argumentativo, ressalta que a convenção não alcança a CSLL, porque à época da assinatura do acordo já existia a CSLL e essa contribuição não foi mencionada.

Considera desnecessária a agregação de empréstimos chamados de pré-pagamento de exportação, sendo que a o recurso do mútuo na realidade foi utilizado para evitar que os valores fossem recebidos corretamente a título de dividendos.

Conclui na necessidade do lançamento no presente processo sobre os montantes de R\$ 218.984.516,20 referentes aos lucros apurados pela CST Overseas e de R\$ 1.479.765,80 correspondentes aos lucros da Skadden (Ilha da Madeira), totalizando R\$ 220.464.282,00, bem como sobre a glosa de despesas referentes a juros (R\$ 715.083,84) e variação cambial (R\$ 9.394.750,00) sobre pré-pagamento de exportação.

Intima a contribuinte a empreender as devidas retificações em seu Lalur.

DA IMPUGNAÇÃO

A Contribuinte apresentou impugnação às fls. 650/687, na qual alega, em síntese, o seguinte:

Objeto, contexto e fundamento das autuações

a) a autuação é formalmente nula, por alcançar período de apuração já fiscalizado e não abrangido pelo MPFF nº 08.1.71.002009002964, que tinha por objetivo exclusivo o período de 01/2006 a 12/2006.

Alega também nulidade material, pautada nos argumentos de que:

a.1) a adição direta e individualizada dos lucros obtidos pelas controladas direta e indiretas no exterior é contrária à regra de consolidação vertical e adição do resultado positivo de equivalência patrimonial preconizada na IN SRF nº 213/2002;

a.2) as disposições da IN SRF nº 213/2002 conjugadas com as do Tratado contra a dupla tributação celebrado entre o Brasil e o Reino Unido dos Países Baixos (Decreto nº 355/91), explicam o procedimento adotado pela Autuada de não oferecer à tributação os lucros (resultados positivos de equivalência patrimonial auferidos pela controlada direta CST BV);

a.3) não há suporte fático nem jurídico para a imputação de falta de “autonomia plena” das controladas direta e indireta;

a.4) quanto às despesas com encargos financeiros e variações monetárias passivas incorridas em operação de pré-pagamento de exportações contratada com a CST BV, não há base legal para a pretensão fiscal, tampouco demonstração da alegada desnecessidade das referidas despesas;

Nulidade formal dos autos de infração

b) O período de 2005 não tem amparo no MPF nº 08.1.71.002009002964, que é restrito ao período-base de 2006. A Autuada não foi cientificada de um novo MPF específico para o período de 2005 ou de alterações no MPF primitivo relativas a períodos de apuração, nos termos do artigo 9º e parágrafo único, da Portaria RFB nº 11.371/07;

c) Não foi emitida a ordem escrita prévia exigida pelo art. 906 do RIR/99 para o reexame de períodos já fiscalizados, considerando que o período de 2005 já foi objeto de fiscalização por parte da RFB, tendo importado inclusive na lavratura de autos de infração de IRPJ e de CSLL, para a validade do seu reexame seria imprescindível;

Nulidade da autuação fiscal em matéria de lucros de controladas no exterior

d) Improcede a exigência de tributação dos lucros das suas controladas no exterior da forma pretendida pelos autos de infração, qual seja, mediante a adição direta e individualizada dos lucros das controladas indiretas, sem que haja uma prévia consolidação dos mesmos ao nível da controlada direta (consolidação vertical), tal como preconizado pela própria Administração Tributária no § 6º do art. 1º da IN SRF nº 213/02;

e) O entendimento da fiscalização para adicionar ao lucro da Autuada os lucros das controladas indiretas de forma direta, sem observar a consolidação ao nível da controlada direta, assenta-se em premissas equivocadas, quais sejam: interpretação incorreta da sistemática prevista pela IN nº 213/02 e da regra prevista no art. 16 da Lei nº 9.430/96;

f) A fiscalização considerou disponibilizados lucros do exterior no montante de R\$ 220.464.282,00, entretanto, nos termos do art. 7º, § 1º da IN 213/02, o valor máximo tributável a título de lucros de controladas no exterior seria de R\$ 219.270.759,85, que é o resultado positivo de equivalência patrimonial do investimento da impugnante na CST BV (Holanda), conforme informado na Ficha 35 da DIPJ 2006;

g) Não foi observado o princípio da proteção da confiança e da boa-fé e o princípio hierárquico como fundamentos do dever de observância da IN 213/02 pelo órgão de lançamento;

h) Embora a questão do propósito negocial não tenha servido como fundamento para as autuações fiscais, discorda da tentativa de imprimir a uma organização empresarial solidamente construída ao longo dos anos a nódoa de falta de propósito negocial, eis que a CST BV (Holanda) é uma holding com funções de gestão de tesouraria, subordinada ao regime de *cash pooling* do Grupo ArcelorMittal à escala internacional. Considera que a substância da empresa em questão é perfeitamente adequada às funções que desempenha e o fato de contar com serviços profissionais de terceiros para certas atividades, sejam os

"terceiros" empresa do próprio Grupo ArcelorMittal ou profissionais reconhecidos internacionalmente, nem sequer arranha sua real e efetiva existência jurídica;

i) A fiscalização incorreu em enorme confusão conceitual sobre o termo "estabelecimento permanente", que determina as regras de competência exclusiva e cumulativa previstas no artigo 7º do Tratado firmado entre Brasil e Reino dos Países Baixos;

j) A determinação contida no artigo 7º do Tratado com a Holanda derroga os artigos 25 da Lei nº 9.249/95 e 74 da MP nº 2.15835/01, por atribuir competência tributária exclusiva à Holanda, conforme farta jurisprudência administrativa;

Aplicação do Tratado para CSLL

k) infundadas as considerações tecidas no Termo de Verificação Fiscal no sentido de recusar a aplicação do Tratado Brasil-Holanda à CSLL, visto que essa contribuição é substancialmente um adicional ao Imposto de Renda, embora tais considerações não tenham sido utilizadas como fundamento da autuação;

Glosa de despesas

l) É ilegal a glosa por indedutibilidade de encargos financeiros e variações monetárias passivas relativas a uma operação de pré-pagamento de exportações contratada com a empresa holandesa CST BV, por falta de fundamento legal, eis que o único e exclusivo fundamento do TVF está em que tais despesas reduziram o lucro tributável da Autuada "(...) ao traduzir lucros que poderiam ser repatriados como empréstimos, prejudicando terceiro interessado que é o Fisco Brasileiro." (fl. 683);

m) As despesas em questão não se enquadram em qualquer dos inúmeros casos em que a lei prevê a dedução limitada e/ou condicionada. Não havendo restrição expressa como não há no caso de encargos financeiros e variações monetárias passivas (arts. 374 e 376 do RIR/99) – e tratando-se de despesas necessárias, aplica-se a regra geral do art. 299 do RIR/99, segundo a qual são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, acrescentando o § 1º do mesmo artigo que "são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa";

n) A operação acoimada de "desnecessária" trata-se, precisamente, de um contrato de pré-pagamento de exportações firmado entre Autuada, na sua condição de empresa exportadora, e a CST BV, na sua condição de gestora de tesouraria, ao abrigo da política de *cash pooling* do Grupo ArcelorMittal à escala internacional. Não há dúvidas que as despesas com operações dessa natureza são absolutamente necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pelas atividades da impugnante;

o) Nem se cogite na aplicação da regra de indedutibilidade do art. 1º, § 3º da Lei nº 9.532/97 após a entrada em vigor do regime de tributação automática do art. 74 da MP nº 2.15835/01. E, ainda que aplicável tal dispositivo, a pretensa indedutibilidade alcançaria somente os juros, e não as variações monetárias passivas;

p) Pedes seja reconhecida a nulidade dos autos de infração por vício formal e por vício material, por ilegalidade das exigências, tanto decorrentes da adição dos lucros

obtidos pelas controladas indiretas no exterior, quanto das resultantes da glosa de indedutibilidade das despesas com encargos financeiros e variações monetárias passivas;

q) Informa, por fim, que em face do efeito suspensivo próprio dos recursos administrativos estabelecido no art. 151, III do CTN, não estará promovendo as retificações do saldo de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL determinadas no Termo de Encerramento da ação fiscal.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 27/02/2012, os membros da 5ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO1 julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido nos termos da ementa a seguir reproduzida (fl. 804/834):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO E INCLUSÃO DE PERÍODO FISCALIZADO. A ciência pelo sujeito passivo do início da fiscalização e demais alterações no curso do procedimento se dá por intermédio da Internet, mediante a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

PERÍODO JÁ FISCALIZADO. REEXAME. ORDEM ESCRITA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) que indica o contribuinte, o tributo e o período a serem fiscalizados e foi emitido por servidor que recebeu competência do Delegado da Receita Federal do Brasil é uma ordem escrita a que se refere o artigo 906 do RIR/1999.

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência do IRPJ, observadas as normas de tributação universal.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCLASSIFICAÇÃO DE EMPRESA SITUADA NO EXTERIOR. Aceita-se a desclassificação de empresa situada no exterior com o fito de alcançar lucros produzidos por controlada dessa quando há indícios veementes de que a empresa controladora situada em país com tratado para evitar a dupla tributação atua como mera repassadora dos lucros auferidos por empresas sediadas em países com tributação favorecida, com o fito exclusivo de evitar a tributação no Brasil.

BENEFICIÁRIO EFETIVO. ILÍCITOS ATÍPICOS. A constatação de que a empresa que reside em país contratante do Tratado Internacional para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e Reino dos Países Baixos não é a beneficiária efetiva dos benefícios fiscais pretendidos configura abuso de direito e fraude à lei, ilícitos atípicos, cuja ocorrência torna inválido o

planejamento tributário, devendo ser aplicada a norma de tributação que a contribuinte pretendeu evitar.

APURAÇÃO DO VALOR DOS LUCROS DISPONIBILIZADOS NO EXTERIOR. Em razão da desclassificação de empresa interposta como controlada indireta no exterior, a disponibilização dos lucros das subsidiárias deve ser reconhecida de forma direta à controladora no Brasil, desconsiderando-se a consolidação efetuada pela empresa desclassificada sobre os resultados de suas subsidiárias pelo método da equivalência patrimonial.

GLOSA DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Correta a glosa de despesas desnecessárias, contabilizadas a título de variação cambial sobre empréstimos para pré-pagamento de exportação que teriam que ser recebidos como dividendos do exterior, não fosse o planejamento tributário elisivo praticado pela contribuinte.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos demais lançamentos reflexivos, face à relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Contribuinte apresenta recurso voluntário (fls. 838/883) sustentando que, a decisão recorrida ao mesmo tempo em que reconhece o erro da fiscalização em deixar de aplicar as regras da IN 213/02, decidiu, adotando fundamentos jurídicos inovadores a respeito da “desclassificação de empresa situada no exterior” e do suposto cometimento de “ilícitos atípicos”, manter integralmente as exigências.

Aduz, inovando e repisando os argumentos anteriores, que **(i)** não é possível simplesmente se desclassificar uma pessoa jurídica para se atingir o mesmo efeito de uma desconsideração da personalidade jurídica; **(ii)** tal desconsideração, além de não ter sido realizada por iniciativa da fiscalização, também não é admitida nos termos do Tratado Brasil-Holanda; **(iii)** a CST BV está sujeita ao regime normal de tributação na Holanda (imposto sobre a renda de 25%) e adicional na fonte de 15% (no Brasil), o que evidencia o despropósito da argumentação fiscal no sentido de que a finalidade exclusiva da controlada direta era deixar de pagar IRPJ e CSLL no Brasil para pagar no exterior; **(iv)** se não existe vedação expressa aos procedimentos adotados pela Contribuinte, não há que se falar em fraude à lei; **(v)** o afastamento da aplicação de um tratado diante de uma acusação de “abuso de direito” só poderia ocorrer se houvesse norma que expressamente excepcionasse a sua aplicação, o que não ocorre com o Tratado Brasil-Holanda; **(vi)** a tributação pretendida viola o disposto no art. 7º do Tratado Brasil-Holanda que estabelece a competência exclusiva deste último país para tributar os lucros das empresas domiciliadas em seu território; **(vii)** a tributação tal como pretendida pelo acórdão recorrido está em desacordo com o art. 74 da MP nº. 2158-35/01 e sua regulamentação pela IN nº. 213/02, já que despreza os resultados próprios das controladas diretas, no qual se inserem os lucros apurados e os dividendos distribuídos pelas controladas indiretas; e **(viii)** não há base legal para a glosa da indedutibilidade das despesas com encargos

Processo nº 16643.000326/2010-91
Acórdão n.º **1402-001.875**

S1-C4T2
Fl. 916

financeiros e variações monetárias passivas incorridas em operação de pré-pagamento de exportações contratada com a CST BV.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator *ad hoc*

Tendo em vista a impossibilidade de o Conselheiro Relator formalizar relatório e voto dos presentes autos por não mais compor este colegiado, passo a fazê-lo na condição de Redator *ad hoc*, adotando os fundamentos apresentados pelo Relator na sessão de julgamento, ressaltando que o posicionamento ora externado não se coaduna com meu entendimento sobre os temas ora tratados.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade. Deve pois, ser conhecido.

Preliminares

O acórdão recorrido afastou os argumentos de nulidade formal invocados na peça impugnatória, quais são: **(i)** respeitarem o período de apuração já fiscalizado (2005), sem que tivesse havido ordem escrita prévia autorizando o reexame (art. 906 do RIR/99); e **(ii)** o MPF 08.1.71.00-2009-0296-4 que amparou a fiscalização tinha por objetivo exclusivo o período de 01/2006 a 12/2006.

Afirma que teria havido alteração no MPF original em 24/11/2010 para a inclusão do ano de 2005 e que o MPF já configuraria a “ordem escrita” exigida pela legislação tributária como condição de validade do reexame de períodos já fiscalizados.

A Recorrente, no entanto, afirma que o acórdão recorrido não se atentou para a determinação do art. 9º e parágrafo único da Portaria RFB 11.371/2007 (aplicável até junho de 2011), segundo o qual o contribuinte deverá ser cientificado de alterações relativas a período de apuração, no primeiro ato de ofício praticado pelo AFRFB após cada alteração. Assim, descumpridas as formalidades, seriam nulos os autos de infração.

Sobre o tema, tenha-se em mente que o MPF não constitui ato essencial ao procedimento fiscal e, conseqüentemente, ao lançamento fiscal, por representar, tão somente, instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais.

A função do MPF é a de delimitar, para fins de organização interna, o sujeito passivo e os tributos objeto do procedimento fiscalizatório, o período de apuração, os atos sob investigação e o prazo de duração do procedimento fiscal, não se consubstanciando em ato que atribua competência ao Auditor Fiscal para efetuar o lançamento. Pelo contrário, o lançamento tributário é obrigação da autoridade fiscal, ao detectar infração à legislação tributária, pois se trata de atividade administrativa vinculada, sob pena, inclusive, de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, do CTN.

Nessa toada, este Conselho tem entendimento no sentido de que, em sendo o MPF instrumento de mero controle administrativo, eventuais irregularidades em sua emissão ou utilização não têm o condão de macular o auto de infração.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA QUE NÃO CAUSA NULIDADE DO LANÇAMENTO. O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. A inexistência de MPF para fiscalizar determinado tributo ou a não prorrogação deste não invalida o lançamento que se constitui em ato obrigatório e vinculado. (...). (CARF, Acórdão 9202-00.637, CSRF 2ª Turma da 2ª Câmara, DOU em 12/04/2010).

NORMAS PROCESSUAIS MPF. É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. Recurso especial negado (Acórdão CSRF/0202.187)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

NORMAS PROCESSUAIS MPF. É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. Recurso especial negado (CSRF/01-06.085, Sessão de 11.11.08).

De outro giro, diga-se que não houve prejuízo para a Recorrente haja vista que, no caso concreto, a própria Recorrente reconhece ter sido, desde o início, demandada a apresentar esclarecimentos e documentação relativa inclusive ao ano-calendário de 2005, tendo atendido às solicitações fiscais sem apresentar a menor ressalva em relação ao período que estaria abrangido pelo MPF.

Ademais, menos razão assiste à Recorrente quanto à arguição de nulidade em razão de ter sido reexaminado período já fiscalizado sem ordem escrita do Delegado da Receita Federal do Brasil, pois, como afirmou a decisão recorrida, o próprio MPF assinado pela Delegada da Receita Federal do Brasil representa uma “ordem escrita” para o reexame, cumprindo a exigência feita pelo art. 906 do RIR/99.

Ressalte-se que, efetuando a consulta disponibilizada à fiscalizada desde o início da ação fiscal, a decisão recorrida constatou que o MPF original foi alterado em 24/11/2010 justamente para incluir no objeto da fiscalização o ano-calendário de 2005 (fl. 802/803 dos autos), antes da lavratura dos autos de infração ora contestados e em observância ao artigo 4º da Portaria RFB nº 1.1371/07.

Inovação dos fundamentos jurídicos pelo acórdão recorrido

Sustenta a Recorrente que, o acórdão recorrido reconheceu o erro da fiscalização ao invocar o art. 243 da LSA para atribuir idêntico tratamento contábil aos lucros auferidos pelas controladas direta e indiretas, sem, contudo, esclarecer o evidente confronto dessa interpretação com o tratamento disciplinado pela IN 213/01.

Assim, uma vez que reconheceu o erro incorrido pelo autoridade fiscal autuante na aplicação da lei (MP 2158-35/01), não tendo argumentos para “salvar” a autuação, inovou no fundamento jurídico do lançamento, promovendo a “desconsideração de pessoas jurídicas” e alegando haver um planejamento fiscal com abuso de direito e fraude à lei.

Vale à pena transcrever as razões de decidir do acórdão recorrido nesse ponto:

A impugnante sustenta que a adição direta e individualizada dos lucros obtidos pelas controladas direta e indiretas no exterior, tal como efetuado pela fiscalização, mostra-se contrária à regra de consolidação vertical e adição do resultado positivo de equivalência patrimonial preconizada na IN SRF nº 213/2002.

A autoridade fiscal mostrou-se correta no entender que os lucros do exterior disponibilizados à empresa brasileira também alcançam os lucros apurados pelas controladas indiretas, em consonância com o conceito fornecido pelo artigo 243, parágrafo 2º da Lei 6404/76, introduzido no RIR/99 em seu artigo 384, § 2º.

Por outro lado, assiste razão à impugnante em refutar a interpretação dada pelo fisco ao artigo 74 da MP 2135, que equivocadamente invoca o artigo 243 da lei societária para atribuir idêntico tratamento contábil aos lucros auferidos pelas controladas diretas e indiretas, sem esclarecer o evidente confronto com o tratamento disciplinado pela IN SRF nº 213/02.

Apesar da leitura correta da norma societária, pecou a fiscalização ao definir o método de apuração pelo qual deve ser efetivada a tributação dos lucros auferidos pelas controladas indiretas, confrontante com a metodologia prevista na IN nº 213/02, que estabelece em seu artigo 1º qual é o regime de tributação aplicável aos lucros auferidos pelas controladas diretas (§ 5º) e aos lucros auferidos pelas controladas indiretas (§ 6º):

...

Por sua vez, o artigo 7º da IN SRF nº 213/2002 determina a aplicação da equivalência patrimonial sobre os lucros das investidas no cálculo da equivalência patrimonial da controlada direta no exterior:

....

A empresa brasileira tem a obrigação de oferecer à tributação os lucros auferidos tanto pelas afiliadas diretas quanto pelas indiretas, sendo que os lucros dessas últimas devem ser

consolidados nos resultados das empresas que detêm sobre elas participação direta, observada a apuração individualizada exigida pelo artigo 16, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Assim, via de regra, os lucros das investidas da CST BV, que são controladas indiretas da fiscalizada, seriam refletidos no patrimônio da CST BV e permitiriam a tributação no Brasil pelo método da equivalência patrimonial que, entretanto, não foi aplicado com respaldo no Tratado Internacional firmado entre Brasil e Reino Unido, sobre o qual se analisará adiante.

Contudo, os métodos de apuração previstos no § 5º e § 6º do artigo 1º da IN nº 213/02 poderiam ser afastados se constatado e demonstrado defeito no ato jurídico que tivesse demandado a aplicação do método de consolidação vertical pretendido.

E é justamente essa a hipótese sustentada pela fiscalização, que afirma pela ausência de autonomia e propósito negocial tanto da controlada direta CST BV (Holanda) quando da controlada indireta SKADDEN (Ilha da Madeira), para desconsiderar empresas em que, em situação normal, deveriam transitar os lucros de suas investidas.

Merece razão a Recorrente quando afirma que o acórdão recorrido inovou no fundamento jurídico sustentando a prática de planejamento fiscal com abuso de direito e fraude à lei, pois, de fato, não há qualquer menção no TVF sobre abuso de direito e fraude à lei. Não há aplicação de multa qualificada e não houve a desconsideração da personalidade jurídica das controladas direta (Holanda) e indireta (Ilha da Madeira), muito embora o propósito negocial de cada uma delas tenha sido objeto de questionamento.

Ocorre que, não é necessário que tenha ocorrido a desconsideração da personalidade jurídica da controlada ou a hipótese de abuso de direito e fraude à lei para que os lucros apurados por elas sejam passíveis de disponibilização, desde que (i) a hipótese esteja enquadrada nos termos do art. 74 da MP nº. 2158-35/01; e (ii) que fique demonstrado que os resultados que se pretende tributar são oriundos de atividades exercidas por pessoas jurídicas que não residem no Estado contratante do acordo internacional invocado para afastar a tributação. É o que será analisado no mérito.

Ademais, cabe ressaltar que a decisão recorrida não merece ser anulada, pois ela não inovou completamente os argumentos ou alterou o fundamento legal da autuação.

Embora ela tenha chegado a conclusões para além daquelas firmadas pela autoridade autuante, inovando em parte os argumentos, ela manteve a autuação valendo-se do principal argumento sustentado pelo Sr. Agente Fiscal autuante, fundamento legal da autuação, no sentido de que “os lucros do exterior disponibilizados à empresa brasileira também alcançam os lucros apurados pelas controladas indiretas, em consonância com o conceito fornecido pelo artigo 243, parágrafo 2º da Lei 6404/76, introduzido no RIR/99 em seu artigo 384, § 2º.”

Mérito

Para logo, importa destacar que não está em discussão nos presentes autos a constitucionalidade das normas nacionais que tratam da tributação em bases universais ou a hierarquia entre os Tratados Internacionais e a legislação interna.

Também não há nos autos qualquer imputação fiscal relacionada às hipóteses de dolo, fraude, simulação, interposição fictícia e abuso de direito, muito embora o propósito negocial das controladas direta (Holanda) e indireta (Ilha da Madeira – paraíso fiscal) tenha sido questionado pela autoridade autuante para corroborar seu entendimento no sentido de que a Recorrente, a partir da estrutura adotada, visava valer-se do Tratado Brasil-Holanda para deixar de tributar, no Brasil, os lucros da atividade exercida pela controlada indireta sediada nas Ilhas Cayman.

A rigor, a discussão objeto dos autos está em saber *(i)* se a legislação nacional que disciplina tributação em bases universais autoriza a tributação dos lucros auferidos pelas controladas indiretas da Recorrente no exterior (Skadden e CST Overseas), ainda que tais resultados não tenham sido previamente consolidados na controlada direta (CST BV); e *(ii)* o alcance da proteção conferida pelo Tratado para Evitar a Dupla Tributação firmado entre o Brasil e Reúno Unido dos Países Baixos (Holanda), aprovado pelo Decreto nº. 355/91.

Ademais, está em saber se *(iii)* a autoridade fiscal poderia considerar os lucros das controladas indiretas como auferidos diretamente pela Recorrente, sem antes proceder a consolidação dos resultados na controlada direta; e *(iv)* se é procedente a glosa de despesas com encargos financeiros e variações monetárias passivas incorridas pela Recorrente em operação de pré-pagamento de exportações contratada com a CST Corporation BV.

Pois bem.

A Lei nº. 9.249/95 instituiu a tributação, no Brasil, de lucros auferidos por filial, coligada ou controlada de pessoa jurídica brasileira situada no exterior. O novo regime de tributação em bases universais, conforme redação do art. 25 da citada lei, determina que 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.

Transcrevo a norma em comento, que explicita a sistemática de apuração dos lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas no exterior, demonstrando que a adição do lucro auferido no exterior não sofre qualquer interferência dos resultados da avaliação de investimentos reconhecidos pelo método de equivalência patrimonial e deve ser feita integralmente no caso de filiais e sucursais, na proporção da participação da pessoa jurídica nos lucros da coligada ou controlada:

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 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 embasem 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.

Sem prejuízo do quanto exposto, o artigo 16 da Lei nº. 9.430/96 veio determinar que os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior fossem apurados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada.

Posteriormente, a IN nº. 38/96 e a Lei nº. 9532/97 alteraram o momento da tributação dos lucros no Brasil para o balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros fossem disponibilizados.

A partir daí, na tentativa de evitar que a tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior pudesse ser diferida indefinidamente, o artigo 74 da MP 2158-35/01 estabeleceu, por ficção, a disponibilização dos lucros auferidos por controladas e coligadas na data do balanço. Por relevante, vejamos a redação do dispositivo:

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, para fins do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/01, basta a apuração do resultado no balanço da controlada – seja ela direta ou indireta – para que se considerem disponibilizados os lucros para a controladora residente no Brasil.

Adicionalmente, importa salientar que a redação do dispositivo não fez qualquer limitação quanto ao conceito de pessoa jurídica controlada, tendo utilizado apenas a expressão “controlada ou coligada no exterior”.

Se dúvida há quanto ao alcance da norma, é certo que devemos socorrer-nos do direito societário, já que não cabe à legislação tributária estabelecer conceitos de institutos típicos de outros ramos do direito.

Esse foi o entendimento adotado pela decisão recorrida, que utilizou o conceito de controlada trazido pelo § 2º do art. 243 da Lei nº 6.404/63 (Lei das Sociedades

Anônimas). Tal dispositivo estabelece que a expressão “controlada” abrange tanto a noção de domínio direto quanto indireto.

Vale notar que o art. 1.098 do Código Civil de 2002 manteve a essência da concepção de entidade controlada fixada pelo mencionado § 2º do art. 243 da Lei nº. 6404/63.

Assim, forçoso concluir que para a legislação civil (Lei das S.A. e Código Civil) a definição de sociedade controlada possui caráter amplo, sem fazer distinção entre a modalidade de controle direto ou indireto.

É regra elementar de hermenêutica que o intérprete da norma não deve fazer distinções onde a norma não fez. Aceitar a aplicação do dispositivo somente para as controladas diretas significaria esvaziar o sentido da norma.

Além disso, deve-se ter em conta, conforme já foi dito, que a norma do art. 74 da MP nº. 2158-35/01 pretendeu combater o diferimento indefinido dos lucros no exterior e os planejamentos tributários abusivos. Logo, por essa lógica, é mais razoável dizer que o legislador pretendeu alcançar tanto as controladas diretas quanto as controladas indiretas.

Sobre o tema, já se debruçou a antiga 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por ocasião do julgamento do caso da empresa brasileira Eagle Distribuidora de Bebidas S.A, acórdão nº. 101-97.070, proferido em 17/12/2008.

Naquele caso, a estrutura societária avaliada era muito parecida com a dos autos, já que a Eagle possuía uma controlada direta na Espanha (a Jalua), que por sua vez controlava uma sociedade no Uruguai (a Monthiers), responsável pelo resultado operacional do grupo e onde ficavam concentrados os lucros do grupo. Analisando o tema, os conselheiros da E. Câmara concluíram, por maioria, que o art. 74 da MP 2458-35/01 permitia a tributação dos lucros da controlada indireta no exterior.

Reforçando as razões já apresentadas, transcrevo parte das razões de decidir do voto vencedor daquele acórdão:

(...). Desta forma, ao conceituar o termo "controlada" a norma fiscal abarca o conceito de direito civil e comercial, alcançando tanto aquelas controladas que a empresa no Brasil possua controle direto quanto à de controle indireto. Assim, para a legislação societária e fiscal, inclusive para o artigo 25 da Lei nº 9.249/95, que trata de lucros auferidos no exterior por controladas, não há distinção jurídica entre as empresas em que se mantenha controle direto ou indireto, ambas são empresa controladas.

No caso em concreto, a Jalua (Espanha), a Monthiers (Uruguai) e a CCBA (Argentina) são, todas elas, controladas da Eagle no Brasil, razão pela qual, devem ser adicionados os lucros por elas auferidos no exterior ao lucro líquido da investidora no Brasil, nos termos do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, devendo tais adições ser feitas de forma individualizado, consoante o comando do artigo o art. 16 da Lei n. 9.430/96.

(...). Ora, para fins societários a Recorrente não nega que deve reconhecer os resultados auferidos no exterior por suas

controladas diretas e indiretas, o que de fato fez por ocasião de sua demonstração financeira. Aliás, reconhece estes resultados expressamente e por força da norma contida na Instrução CVM nº 247, de 27 de março de 1996, com suas posteriores alterações, que determina, em seu artigo 5º, que sejam avaliados pelo método da equivalência patrimonial "o investimento em cada controlada".

Noutro giro, mesmo que a legislação espanhola não determine que a controlada direta proceda à equivalência patrimonial dos investimentos em controlada indireta da controladora no Brasil, esta deve proceder à equivalência patrimonial em cada controlada (direta e indireta) para efeito de atender as regras societárias brasileira.

Acontece que o mesmo ocorre com a legislação fiscal, quando o artigo 16 da Lei nº 9.430/96, determina que os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas (diretas e indiretas) e coligadas, no exterior, devem ser considerados no lucro real de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada (direta ou indireta) ou coligada. (destaques não constam no original).

De resto, o fato de haver ou não equivalência patrimonial na controlada direta dos lucros auferidos por controladas indiretas não afeta em nada o lucro tributável, ou melhor, a adição ao lucro tributável que a empresa no Brasil deve reconhecer para atender à regra do artigo 25 da Lei nº 9.249/95. Este normativo, em momento algum atribuiu qualquer efeito fiscal à equivalência patrimonial, mantendo-a neutra em relação aos lucros auferidos no exterior. (...).

Com efeito, concluo a primeira parte da análise para afirmar que o art. 74 da MP nº 2.15835/01 deve ser aplicado indistintamente às controladas diretas e indiretas, haja vista que a legislação tributária nacional determina a que os lucros das controladas devem ser considerados de forma individualizada e que a legislação tributária não fez distinção por modalidade de controle direto ou indireto.

Avançando sobre o segundo ponto de discussão, entendo que não há como considerar ao abrigo do Tratado Brasil-Holanda os lucros auferidos em terceiros países sem tratado, que tem apenas como passagem um dos Estados contratantes, já que, pela regra disposta no art. 7º do Tratado, os lucros por ele abrangidos são apenas aqueles auferidos pelos residentes dos Estados Contratantes.

A autoridade autuante questionou o propósito negocial da CST BV e a decisão recorrida afirmou que houve planejamento tributário para utilizar abusivamente do Tratado Brasil-Holanda. Contudo, tais questões não estão em discussão nos presentes autos e não são relevantes para a conclusão de que o Tratado Brasil-Holanda só deve ser aplicado para lucros auferidos efetivamente em território holandês.

Afirmar o contrário seria dizer que lucros produzidos em qualquer lugar do mundo, de "passagem" pela Holanda, estariam ao abrigo do Tratado Brasil-Holanda, estendendo as regras acordadas a países com os quais o Brasil não possui tratado, o que, por certo, nunca foi o objetivo de Brasil e Holanda.

Aliás, sublinhe-se que a partir do relatório fiscal restou claro que os lucros auтуados não foram produzidos na Holanda.

A transparência fiscal é o princípio jurídico que legitima a incidência do IRPJ e da CSLL sobre as empresas controladas diretas e indiretas no exterior por lucros fictamente disponíveis. Ela se mostra necessária para se afastar a suspeita de concorrência danosa no plano da globalização. Por essa razão é que o Fisco brasileiro torna transparentes os resultados das empresas controladas diretas e indiretas no exterior.

Mesmo sem fazer juízo de valor quanto à constituição da holding holandesa, é possível afirmar que o caso dos autos se assemelha aos casos de “*treaty shopping*”, conhecida forma de abuso das convenções internacionais para evitar a dupla tributação, estrutura pela qual uma pessoa jurídica residente em país que não é parte de uma convenção, utiliza-se de outra pessoa jurídica dentro de um Estado que é parte, com o objetivo de obter as vantagens dos dispositivos das convenções.

O *treaty shopping* é forma de abuso de direito, que viola o espírito do tratado.

Uma vez que os lucros auтуados não são próprios da CST BV (Holanda), já que não foram produzidos em território holandês, mas, sim, nas Ilhas Cayman, a CST BV se mostra meramente condutora para a passagem desses lucros ao Brasil. Por via de consequência, os lucros em questão devem ser vistos como lucros da CST Overseas, sediada nas Ilhas Cayman, País que não faz parte da convenção e dela não pode se beneficiar.

Reforça esse entendimento o fato de que o Brasil já vem incluindo dispositivos com regras de clausura em convenções por ele assinadas, na tentativa de resguardar o efeito dos tratados e abolir a canalização de benefícios para terceiros.

Por tudo isso, reputo correta a cobrança de IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos pelas controladas indiretas da Recorrente Skadden (Ilha da Madeira) e CST Overseas (Ilhas Cayman), que não estão alcançados pelas normas do Tratado Brasil-Holanda.

Revisão do lançamento

Até aqui andou bem a fiscalização. No entanto, os apelos da Recorrente merecem amparo quando afirmam que se a tributação recai sobre lucros de controladas diretas e indiretas, o Sr. Agente Fiscal autuante deveria ter realizado a consolidação vertical dos resultados na CST BV (Holanda), para então apurar o montante devido.

Mesmo porque, via de regra, é necessário verificar se a controlada direta possui prejuízos acumulados que possam ser compensados com os lucros por ela apurados a partir do resultado das controladas indiretas, o que, certamente, reduz a base de cálculo dos tributos.

Destarte, merece razão a Recorrente quando afirma que além das regras de consolidação vertical, os autos de infração deveriam ter observado o disposto no art. 7º, § 1º da IN 2013/02, que fixou o resultado positivo de equivalência patrimonial como base de cálculo do IRPJ e da CSLL no que concerne às controladas no exterior.

Assim, sendo regra a adição do resultado positivo, superada a questão de aplicação do Tratado Brasil-Holanda, o valor máximo tributável a título de lucro de controlada

no exterior seria de R\$ 219.270.759,85, que é o resultado positivo de equivalência patrimonial da Recorrente na CST BV, conforme DIPJ – Ficha 35.

No caso concreto, em razão de ter considerado que a Recorrente deveria ter submetido os lucros das controladas indiretas diretamente e individualizadamente à tributação no Brasil, adotou como base de cálculo o valor de R\$ 220.464.282,00 (R\$ 218.984.516,20 – Cayman e R\$ 1.479.765,80 – Ilha da Madeira, conforme TVF fl. 645), ultrapassando o limite máximo fixado pela legislação.

Portanto, deve ser revisto o lançamento, efetuando-se as devidas correções.

Deixo de analisar a controvérsia relativa à abrangência da CSLL pelo Tratado Brasil- Holanda (Decreto 355/91), posto que desnecessária ao deslinde da controvérsia.

Glosa de Despesas

Avançando, os autos de infração glosaram a dedução de despesas incorridas pela Recorrente no ano de 2005 com encargos financeiros e variações monetárias passivas relativas a uma operação de pré-pagamento de exportações contratada com a CST BV, por entender que a CSTV BV deveria ter repassado os valores a título de distribuição de dividendos para a Recorrente e não a título de empréstimo.

As razões de convencimento da Fiscalização para afastar a dedutibilidade da despesa estão evidenciadas às fls. 645/646 dos autos, no Termo de Verificação Fiscal:

De tudo que foi arrolado, justificando a tributação dos lucros de empresas controladas no exterior, percebemos que ao não trazer este lucros para a matriz no Brasil, ainda, a CST Corporation BV emprestou A Fiscalizada valores US\$ 115.000.000,00, (conta 212.114) equivalente a R\$ 269.180.000,00, a titulo de financiamento do exterior –prepagamento de exportações.

Tais empréstimos redundaram durante o ano de 2005 em juros, contabilizados como provisão para encargos financeiros — LP — exterior — pre pagamento no valor de R\$ 715.083,84 (conta 212314).

A conta 212.114 do balancete da Fiscalizada corresponde no balancete da CST BV à conta 112901 e os juros à conta 112.902. E esta conta registra os eventos imputáveis ao contrato comercial de venda futura de coque celebrado pela Fiscalizada com a empresa Sol Coqueria Tubarão S/A (fl. 89)

Este empréstimo, por ser em moeda estrangeira, acarretou lançamento de despesas de variação cambial /s pre-pagamento de R\$ 9.394.750,00, lançados na conta 491014 da fiscalizada.

Assim, reduziu o lucro tributável nos valores dc despesas acima mencionados, simplesmente, ao traduzir lucros que poderiam ser repatriados como empréstimos, prejudicando terceiros interessado que é o Fisco Brasileiro.

Tributa-se R\$ 9.394.750,00 referente a variação cambial e R\$ 715.083,84 referente a juros, pela desnecessidade de imputá-los aos resultados.

Ora, se a autoridade fiscal autuante não fez qualquer acusação formal da ocorrência de dolo, fraude, simulação, interposição fictícia ou abuso de direito, não há que se falar na desconsideração do negócio jurídico operado entre as partes.

Sobre o tema das dedutibilidade das despesas, o artigo 299 do RIR/99 dispõe que são operacionais as despesas necessárias, normais e usuais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

À vista disso, a necessidade da despesa é comprovada na medida em que ela é empregada na otimização das operações ou dos negócios exigidos pela atividade que constituiu o objeto social da pessoa jurídica.

A usualidade, por sua vez, possui relação com a habitualidade da despesa na realização do objeto social, ainda que essa despesa não seja reiteradamente incorrida na prática. É necessário apenas que a despesa se justifique do ponto de vista negocial para que ela possa se tornar usual. É dizer, noutros termos, que a despesa será usual, se for normal ao tipo de negócio do contribuinte, ainda que ocorra de forma excepcional ou esporádica.

Ademais, despesa normal é aquela que pertence à realização das atividades e dos negócios da pessoa jurídica.

Conforme os fatos narrados está claro que a natureza da despesa está diretamente relacionada às atividades da Recorrente. É indiscutível que a despesa contribuirá com a manutenção da fonte produtora da Recorrente, possuindo relação com o seu objeto social, tratando-se de atividades totalmente normais no seu ramo de atividade.

O debate maior, reside, portanto, em torno da necessidade da despesa. No entender do S' r. Agente Fiscal autuante, é questionável se a Recorrente necessitava contratar o referido empréstimo, já que a CST BV poderia ter repassado os valores para a Recorrente a título de distribuição de lucros.

Ocorre que, para que não permaneça no âmbito das subjetividades, o conceito de necessidade não pode estar atrelado a um juízo de valor por parte do contribuinte ou do Fisco.

Por isso, diversos doutrinadores têm afirmado que a despesa é necessária desde que paga e efetivamente incorrida para realizar qualquer negócio exigido pela atividade e objeto social da pessoa jurídica contratante.

O subjetivismo no entendimento fiscal é evidente, pois a fiscalização não apresenta argumentos para contestar a operação de pré-pagamento de exportações em si ou a razoabilidade dos valores emprestados.

Diante disso, entendo que a despesa tomada pela Recorrente é dedutível e atende aos critérios de normalidade, usualidade e necessidade.

Conclusão

Posto isso, encaminho meu voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário da contribuinte para (i) manter a tributação, pelo IRPJ e pela CSLL, do lucro auferido no exterior pelas controladas indiretas (Arcelor Mittal Trading Lda., à época dos fatos denominada Skadden Consultoria e Serviços Ltda., com sede em Portugal e CST Overseas, com sede nas Ilhas Cayman); (ii) determinar a revisão do lançamento para a consolidação dos lucros auferidos pelas controladas indiretas na CST BV (Holanda); e (iii) afastar a glosa da despesa com encargos financeiros e variações monetárias passivas.

(Assinado digitalmente)

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator *ad hoc*

Voto Vencedor

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Redator Designado

Em que pesem os valiosos argumentos do ilustre Conselheiro Relator, ousou discordar do entendimento a respeito da consolidação dos resultados das controladas indiretas na controlada direta, aplicando-se então o tratado para evitar dupla tributação.

Excerto do voto condutor do aresto recorrido demonstra bem o limite da lide em questão:

Constatação essencial à desconsideração de pessoas jurídicas implementada pela autoridade fiscal é a existência de elementos que configurem a falta de propósito negocial ou outra forma de abuso de direito com finalidade elisiva. No presente caso, além de apontar indícios de falta de autonomia, a fiscalização confronta os balanços apresentados pela fiscalizada para demonstrar que os resultados apurados pela CST OVERSEAS transitaram apenas formalmente pelo patrimônio das empresas mais próximas à fiscalizada no Brasil na cadeia societária. Principalmente a CST BV, cujos lucros estariam “protegidos” da pretensão fiscal brasileira por tratado internacional firmado entre Brasil e Holanda, seria, no entender da fiscalização, apenas uma pessoa jurídica intencionalmente interposta na cadeia societária com o propósito específico de não ter os lucros da CST OVERSEAS tributados no Brasil.

A tese da fiscalização repousa na constatação de que a fiscalizada no Brasil era a destinatária final dos lucros originados na CST Overseas (Cayman), os quais eram recebidos a título de empréstimos para fins de pré-pagamento de exportação, contidos nas contas 112901/21 pela CST BV (contas de ativo) e 214114/314 pela fiscalizada (conta do ativo). A interposição das empresas CST BV e da SKADDEN teria se prestado a transformar esses lucros em lucros protegidos por tratado internacional firmado entre Brasil e Reino Unido, que territorialmente não alcança o país em que efetivamente auferidos os lucros em questão (Ilhas Cayman). [...]

[...]

Em síntese, segundo a fiscalização, o mesmo planejamento fiscal teria servido tanto para afastar a tributação sobre os lucros apurados por controlada sediada em paraíso fiscal (mediante interposição da subsidiária em país beneficiado por tratado internacional), quanto para [...]

Esclareça-se que a autoridade fiscal, em sua desconsideração para fins fiscais de empresas pertencentes à cadeia societária, não apontou defeito na constituição das controladas mas sim na existência e desígnio das empresas CST BV e SKADDEN.

Os demonstrativos fiscais e contábeis apresentados pela própria fiscalizada foram relevantes para a formação da convicção da fiscalização, fortemente respaldada nos os demonstrativos de valores apresentados no termo de verificação fiscal, que denotam a transferência direta de resultados à CST BV, subsidiária integral da autuada.

Os dividendos repassados à SKADDEN, por sua vez, coincidem com a equivalência patrimonial efetuada na CST BV (Holanda) sobre essa que era sua subsidiária integral. Por fim e, coincidentemente, os resultados da equivalência patrimonial no investimento da SKADDEN eram repassados à controladora no Brasil a título de empréstimo.

Contratualmente, as exportações da controladora no Brasil eram obrigatoriamente destinadas à trading CST Overseas, empresa sediada nas Ilhas Cayman e sua controlada indireta, que por sua vez revendia as mercadorias exportadas pela CST mediante obtenção de direito de crédito sobre os adquirentes finais, sendo que esse crédito era utilizado como lastro para a emissão de títulos no exterior subscrito por investidores estrangeiros;

Releva notar que as funções de trading da CST Overseas foram gradativamente, ao longo do ano de 2008, atribuídas à empresa Skadden (Ilha da Madeira), que figurava como controlada direta da CST BV (Holanda) na cadeia societária. Não parece plausível que tenha se tratado apenas de uma estratégia para “reforçar a presença da empresa brasileira no mercado europeu”, tal como sucintamente alegado pela fiscalizada, mas sim, a retirada gradativa de empresa da cadeia societária por já ter cumprido seu objetivo de planejamento tributário.

Embora não esteja inequivocadamente demonstrado que a empresa holandesa não atende ao “princípio da presença substancial”, tal como concluído pela autoridade fiscal, há evidências suficientes nos autos que comprovam que essa empresa, a CST BV, não é beneficial owner (beneficiário efetivo) do tratado fiscal celebrado entre Brasil e Reino dos Países Baixos, eis que os seus lucros são primordialmente originadas nas controladas localizadas em paraísos fiscais, posteriormente trasladados para a Holanda através de distribuição de dividendos e equivalência patrimonial (ver demos a fl. 866).

A constatação de que a CST BV não é beneficiária efetiva do tratado internacional em relação aos lucros recebidos de suas controladas é reforçada pelo fato de que o vínculo entre as controladas indiretas e a impugnante é construído apenas por laços de subsidiariedade integral, bem como a constatação de que as mutações patrimoniais na cadeia societária refletem basicamente os resultados das controladas indiretas.

[...]

Portanto, mostram-se suficientes os elementos caracterizadores da conduta ilegal apresentada pela contribuinte, evidenciando claramente a realização de verdadeiro planejamento tributário com abuso de direito e fraude à lei (no caso, à aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35), que deve ser rechaçado pelo Fisco.

A invocação feita pela fiscalização ao caso Eagle (acórdão 101.97.070 do CARF, relatora Conselheira Sandra Maria Faroni) é bastante pertinente à situação. Referido julgado repousou sobre o oferecimento à tributação dos resultados auferidos pela Monthiers, empresa uruguaia controlada indireta da autuada Eagle, por ter-se entendido que a Jalua, sediada na Espanha e beneficiária de tratado internacional, teria sido interposta com o objetivo de não ter os resultados de sua controlada direta, a Monthiers, tributados no Brasil.

A relatora do caso Eagle, em seu voto vencido, analisou a questão sob a ótica da legislação de transparência fiscal internacional (a chamada “legislação CFC”, abreviatura de controlled foreign companies), consignando que essa análise “implica considerar que o lucro foi auferido diretamente pela empresa brasileira, e não pela empresa espanhola, o que o retiraria da submissão ao Tratado. O deslinde do litígio passa a se situar na verificação da compatibilidade da lei brasileira de transparência fiscal com o Tratado., tendo concluído, nesse aspecto, que a regra brasileira de transparência fiscal (art. 74 da MP nº 2.158-35) é compatível com os acordos internacionais que seguem o modelo da OCDE, somente nas situações em que está caracterizado o intuito abusivo do investimento no exterior, ou na hipótese de utilização dos tratados como instrumento de planejamento fiscal estruturado com o objetivo exclusivo de evitar a tributação no Brasil. Como nenhuma dessas situações foi indicada naquele lançamento, a relatora entendeu que deveria ser aplicado o tratado para afastar a tributação dos resultados auferidos pela controlada indireta Monthiers.

Ocorre que a autuação ora analisada, diversamente do que a relatora do caso Eagle vislumbrou ter ocorrido naquela autuação, efetivamente apresenta acusações e elementos caracterizadores de planejamento tributário abusivo, devidamente consignados no Termo de Verificação Fiscal com a finalidade de afastar a proteção do tratado firmado entre Brasil e Reino dos Países Baixos aos lucros auferidos por empresas que não estejam situadas nos Estados Contratantes.

Ou seja, podendo-se apurar nos autos que os resultados de equivalência patrimonial da CST BV (Holanda) originaram-se primordialmente dos lucros auferidos pela CST Overseas (Ilhas Cayman) e tendo essa acusação sido consignada no auto de infração, o artigo 74 da MP 2.158-35 deve perfeitamente ser aplicada como norma de transparência fiscal, técnica internacionalmente reconhecida pra evitar planejamentos abusivos em matéria de tributação dos lucros auferidos no exterior.

A despeito de não comungar da não distinção de tratamento tributário conferido aos resultados de controladas diretas e indiretas em caráter geral, consoante aplicado no voto condutor perfilhado pela maioria dos julgadores do CARF no caso Eagle, a pretensão da recorrente dos autos não sobrevive às irrefutáveis considerações consignadas naquele voto, abaixo reproduzidas, que dizem respeito à delimitação do alcance dos benefícios previstos nos tratados firmados segundo o modelo da OCDE:

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

De fato, não há como considerar ao abrigo do tratado Brasil - Espanha, os lucros auferidos num terceiro país sem tratado, que tem apenas como passagem um dos Estados contratantes, eis que, pela regra disposta no art. 7º do Tratado, os lucros por ele abrangido são apenas aqueles auferidos pelos Estados Contratantes, aliado ao fato de que pela lei societária e fiscal, os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada ou coligada no exterior mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão considerados no balanço para efeito societário, bem como, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

No caso ora apreciado, o planejamento fiscal que pretendeu opor-se ao Fisco evidencia-se em dois outros aspectos concretos: i) há um controle inequívoco da empresa estrangeira CST BV pela empresa nacional, que é sua controladora integral; ii) a entidade controlada em que produzidos os lucros cuja tributação se discute localiza-se em uma jurisdição fiscal favorecida, as Ilhas Cayman (paraíso fiscal).

Cumprе ressaltar que o abuso de direito e a fraude à lei ora vislumbrados não configuram inovação no fundamento da autuação, sendo suficiente o fato de que os aspectos de tais institutos foram claramente consignados no Termo de Verificação Fiscal.

Assim, sob o prisma de planejamento tributário inoponível ao Fisco, afigura-se correta a desconsideração das interpostas empresas CST BV e SKADDEN, com a consequente inaplicabilidade das normas do Tratado Internacional firmado entre Brasil e Reino dos Países Baixos sobre os resultados auferidos pela controlada indireta CST OVERSEAS, localizada nas Ilhas Cayman.

Tal matéria acaba de ser analisada por este Colegiado. E, no bojo do acórdão nº 1402-001.881, de lavra do Eminentе Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, firmou-se o entendimento de que se demonstrado nos autos ter havido a consolidação do resultado das controladas indiretas nas controladas diretas, sendo esta desprovida de propósito negocial, com o intuito exclusivo de evitar a tributação dos resultados, correta a desconsideração dos efeitos tributários daí decorrentes, e o procedimento de entender como disponibilizados diretamente na controladora no Brasil, os lucros das controladas indiretas.

Assim sendo, peço vênia ao Ilustre Conselheiro para adotar como fundamento de meu voto suas razões de decidir, as quais transcrevo a seguir:

A questão deve ser avaliada por dois aspectos: o normativo e o fático.

Da leitura do texto legal não se vislumbra qualquer distinção entre controladas diretas ou indiretas para efeito de adição, ao resultado da controladora, dos lucros auferidos pelas controladas no exterior. Talvez a principal razão esteja no próprio conceito de sociedade controlada definida como aquela na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (Lei nº 6.404/76, § 2º, do art. 243).

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

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

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

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

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

Sob essa ótica, as empresas controladas pela [...] são controladas da autuadora, motivo pelo qual os lucros auferidos por aquelas

devem ser adicionados ao resultado da controladora no Brasil. Nos termos da legislação já mencionada em momento anterior deste voto, a adição deve ocorrer de forma individualizada levando-se em consideração o resultado das controladas indiretas separadamente das controladas diretas [...].

Esse mesmo raciocínio derruba o argumento no sentido de que a tributação do lucro das controladas indiretas diretamente na empresa brasileira representaria a desconsideração da personalidade jurídica da controlada direta.

[...]

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

Não há dúvidas de que os tratados assinados pelo Brasil e Reino Unido/Países baixos para evitar a dupla tributação jamais tiveram como objetivo impossibilitar a exação de resultados auferidos em outros territórios, em especial em países com tributação favorecida (“paraísos fiscais”), sob pena de dar-se guarida ao abuso de direito aplicado aos tratados.

Assim sendo, entendo que, nesse ponto, a decisão recorrida deve ser mantida, negando-se provimento ao recurso em relação a tal matéria.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Redator Designado