



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.720029/2013-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1402-006.976 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de junho de 2024
Recorrente OMEGA PARTICIPACOES REPRESENTACOES E ADMINISTRACAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

EMPRESAS CONTROLADORAS. DEFINIÇÃO.

A comprovação de que a empresa investidora detém o controle das deliberações da empresa investida, ainda que este controle seja por intermédio de outras empresas, é elemento suficiente para a definição do controle da investidora sobre sua investida.

LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADA INDIRETA. PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO

Os lucros auferidos no exterior por controlada indireta, localizada em país com tributação favorecida, são tributáveis, na forma do artigo 74, da Medida Provisória nº 2.158/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir o crédito tributário mantido para os montantes de IRPJ: R\$ 1.488.065,33 e CSLL: R\$ 507.561,90.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Fl. 2 do Acórdão n.º 1402-006.976 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16643.720029/2013-17

Relatório

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), no ano-calendário 2010, decorrentes de adições não computadas da apuração do lucro real decorrentes de lucros auferidos no exterior.

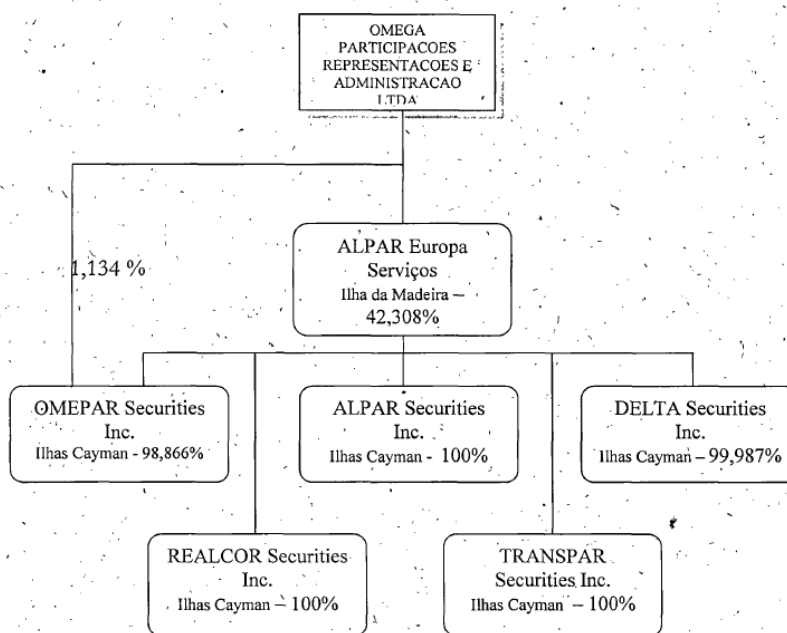
Por bem retratar os fatos copio o Relatório do Acórdão n.º 16-59.020 proferido pela 8ª Turma da DRJ/SPO, que julgou a impugnação apresentada, acrescentando os fatos que se seguiram:

Em procedimento de fiscalização, a empresa em referência foi autuada e notificada a recolher crédito tributário de IRPJ e CSLL, no valor total de R\$ 9.156.828,03, incluindo acréscimos legais (fls. 299).

O contribuinte foi cientificado em 27/6/2013 (fls. 316). A fiscalização apurou os seguintes fatos e infrações (fls. 287/298):

- A fiscalizada tem garantida a suspensão da exigibilidade dos tributos por decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da 3o Região, no recurso de apelação n.º 0003264-34.2003.4.03.6100 (n.º anterior 2003.61.00.003264-7).
- A legislação societária brasileira não estabelece distinções entre o controle direto e o indireto. 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 é o controlador da sociedade.

Mapa societário



- Além das controladas diretas no exterior - ALPAR EUROPA serviços LDA e OMEPAR Securities Inc - surgem também cinco controladas "indiretas", que,

como são de fato e de direito controladas diretamente pela fiscalizada. São elas: ALPAR Securities Inc., DELTA Securities Inc., REALCOR Securities Incorporation, TRANSPAR Securities Inc. A OMEPAR Securities Inc. controlada indiretamente pela fiscalizada com 98,866%.

- A fiscalizada possui a maior porcentagem de controle direto da ALPAR EUROPA SERVIÇOS- ILHA DA MADEIRA" - 42,308%, se comparado aos dois outros controladores: CÔRUMBAL CORRETORA DE SEGUROS LTDA- 26,309% e DELTAPAR ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E.REPRESENTAÇÕES LTDA- 20,083%, que, pertencem ao mesmo, grupo societário.
- Resultados das participações

RESULTADO DAS PARTICIPAÇÕES

	Lucro do Exercício 2010 (USD)
ALPAR SECURITIES INC.	2.495.443,91
DELTA SECURITIES INC.	6.821.900,75
OMEPAR SECURITIES INC.	14.943.905,87
REALCOR SECURITIES INCORPORATION	8.860.151,27
TRANSPAR SECURITIES INC.	3.863.208,80

- No caput do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, não há qualquer prescrição imitativa quanto à inclusão nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora nacional dos lucros auferidos apenas por suas controladas estrangeiras diretas. Assim, os lucros auferidos por todas as suas controladas no exterior - sejam elas diretas, ou indiretas - estão sujeitos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, na medida das participações da controladora nessas controladas e do conceito de controlada.
- Demonstrativo dos percentuais de participação:

	ALPAR Europa Serviços LDA	OMEGA PARTICIPAÇÕES REPRESENTAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA
ALPAR Securities Inc.	100%	42,308%
DELTA Securities Inc.	99,987%	99,987% x 42,308% = 42,30 %
OMEPAR Securities Inc.	98,866%	98,866% x 42,308% = 41,83 %
REALCOR Securities Incorporation	100%	42,308%
TRANSPAR. Securities Inc.	100%	42,308%

- O eventual reconhecimento por outras empresas desses lucros, realizados por equivalência patrimonial, distribuição de dividendos e etc, em nada interfere na aplicação do artigo 74 da M.P. 2.158-35 de 2001 uma vez que isso não mudaria o fato dos lucros já terem sido auferidos na ocasião do seu auferimento.

A empresa apresentou impugnação (fls. 317/328), alegando em síntese que:

- a) O auto de infração fundamenta a tributação dos lucros auferidos pelas empresas Alpar, Delta, Omepar, Realcor e Transpar no fato de a impugnante ser controladora da empresa Alpar Europa, pelo que seria, por consequência, controladora indireta das mencionadas empresas.
- b) Não se aplica ao presente caso o fundamento suscitado pelo auto de infração, pela singela razão de que a impugnante não é controladora da empresa Alpar Europa, não sendo, por conseguinte, controladora indireta das sociedades que tiveram seus lucros tributados no Brasil.
- c) A impugnante não tem o controle da sociedade Alpar Europa, já que não detém a maioria do capital social dessa empresa, detendo apenas participação de 42,308%, como reconhecido pelo próprio Termo de Verificação Fiscal.
- d) A expressão "controlada" utilizada no art. 74 não pode ser interpretada de modo desgarrado, pois ela se encontra sistematicamente relacionada na mesma proposição normativa com o conceito de "lucro disponibilizado".
- e) Lucro disponível é, por definição, aquele que a lei permite à controlada disponibilizar à controladora brasileira, caso esta, no exercício do seu poder de controle, delibere pela sua disponibilização.
- f) Não poderão ser tributados nas mãos dos sócios lucros de terceiros que, devido às circunstâncias do caso concreto, poderão ser insuscetíveis de disponibilização, como sucede com os lucros de controladas indiretas, notadamente na hipótese de serem absorvidos por perdas de sociedades intermédias situadas em degraus ascendentes da cadeia de controle e outras circunstâncias.
- g) O controlador apenas pode perceber lucros disponibilizados por sua controlada direta (admitindo-se que assim seja a Alpar Europa), mas já não percebe quaisquer lucros de entidade nas quais apenas participe por intermédio dela (Alpar, Delta, Omepar, Realcor e Transpar). Em relação a tais lucros o sócio controlador (supostamente a impugnante) tem, quando muito, mera expectativa, mas nenhum direito.
- h) Que os lucros das controladas indiretas não são "disponibilizáveis" para uma sociedade controladora brasileira, per saltum, decorre do próprio § 2º, inciso I, do art. 25 da Lei nº 9.249/95.
- i) Nos termos do § 6º, do art. 1º da IN 213/2002, os lucros das controladas indiretas não podem ser adicionados per saltum ao lucro da sociedade brasileira; antes devem ser consolidados gradativamente, por níveis ou degraus da cadeia vertical, em cada um dos quais serão considerados como componentes do lucro de cada controladora intermédia, a ser apurado de "forma individualizada". E assim sucessivamente na cadeia ascendente, até que a consolidação opere no nível da primeira controlada direta estrangeira, quando então o lucro (ou prejuízo) próprio desta será adicionado ao da controladora brasileira, como determina o art. 74 da MP nº 2.158-35.
- j) Os lucros das controladas indiretas não podem ser considerados disponibilizados per saltum para a controladora brasileira e junto a ela tributados, pois tal tributação poderá estar incidindo sobre um resultado que jamais chegará às mãos daquela controladora.

k) Tal ocorrerá na hipótese (i) de existência de prejuízos ou perdas em sociedades estrangeiras situadas em degraus mais elevados do elo societário, inclusive na própria controlada direta, que absorverão referidos lucros, e (ii) ainda na hipótese de o controlador brasileiro alienar a participação na primeira controlada estrangeira, quando deixa ipso iure de ter qualquer vínculo jurídico com as controladas indiretas legitimador de uma disponibilização, eis que sua relação societária passa necessariamente pela primeira controlada.

l) É exatamente o que ocorre no presente caso, já que o lucro obtido pela Alpar Europa - para o qual também contribuíram os lucros auferidos pelas empresas Alpar, Delta, Omepar, Realcor e Transpar -foi compensado com prejuízo acumulado nos anos anteriores (2002 a 2009), pelo que a base impositiva no ano de 2010 seria muito inferior àquela considerada pelo auto de infração (doc. 5).

m) Não se deve confundir-se o regime de consolidação vertical de lucros de controladas e coligadas, com a vedação de que trata o § 5º do art. 1º da IN nº 213/02, segundo o qual, "para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa".

n) Tal dispositivo veda a chamada consolidação horizontal dos resultados, ou seja, de resultados de empresas, ainda que domiciliadas em um mesmo país, que sejam controladas e coligadas irmãs, ou seja, que estejam em um mesmo degrau da cadeia de participações societárias, estando sujeitas ao controle comum, sem que uma participe do capital da outra.

o) A tributação no Brasil de lucros de uma controlada indireta no exterior per saltum da primeira controlada representa verdadeira ofensa ao art. 43 do Código Tributário Nacional, na medida em que se está tributando o patrimônio da "controladora", tomando-se por base renda alheia (Alpar, Delta, Omepar, Realcor e Transpar), que no máximo constitui expectativa de renda para a "controlada" direta (Alpar Europa), e nem isso para a "controladora" (impugnante) no Brasil.

p) A IN nº 213/02 não contém qualquer dispositivo que permita adotar a interpretação defendida pelo auto de infração, nem contém mecanismo que viabilize o cálculo dos "lucros indiretos" ou a forma de sua pretendida disponibilização. Pelo contrário, o art. 7º da IN nº 213/02 é expresso ao determinar que este lucro será apurado através do método da equivalência patrimonial ("MEP"), aplicável exclusivamente a controladas diretas, cuja contrapartida deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

q) Resulta evidente a absoluta improcedência do auto de infração, na medida em que a adição direta dos lucros de supostas controladas indiretas não tem qualquer amparo legal, além de ser totalmente contrária à orientação oficial da Administração Fiscal.

r) Como o órgão de lançamento no caso concreto não obedeceu às determinações da IN n.g 213/02, já que determinou a tributação direta no Brasil de resultados apurados por empresas no exterior em que há apenas controle indireto, deve ser decretada a nulidade absoluta das exigências fiscais formalizadas na presente autuação.

s) Na remota hipótese de ser considerada legítima a tributação per saltum dos lucros auferidos pelas controladas indiretas da IMPUGNANTE - o que só se admite para fins de argumentação - seria necessário reconhecer o equívoco da fiscalização na apuração da base de cálculo dos tributos.

t) Ao proceder à compensação do saldo de prejuízo acumulado, foram considerados apenas os valores relativos aos anos de 2003 a 2009, deixando de considerar o prejuízo

apurado pela impugnante nos anos de 1995 a 1999 (doc. 6), o que resultou numa majoração da base de cálculo indevida.

É o relatório.

A DRJ/SPO, entendendo que não houve concomitância entre a ação judicial e a presente autuação, julgou improcedente a impugnação apresentada, prolatando as seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RELAÇÃO DE CONTROLE. EXISTÊNCIA.

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

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.

CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS. CONTROLADAS INDIRETAS. § 6º DO ART. 1º DA IN Nº 213/2002.

Nos termos do § 6º, do art. 1º da IN 213/2002 os resultados auferidos por intermédio de controladas indiretas devem ser apurados como se existisse apenas uma única empresa, que tivesse uma ou mais filiais ou divisões, ou seja, mediante a soma dos lucros auferidos mais os prejuízos apurados.

EXISTÊNCIA DE SALDOS DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVAS A MAIOR. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Comprovados os valores de saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativas a compensar por meio das informações prestadas pela própria contribuinte deve ser mantida a exigência.

O contribuinte foi cientificado por meio eletrônico através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 13/11/2014 (fl 475) e apresentou recurso voluntário (fls. 477/493) em 02/12/2014, alegando em síntese que:

1. Não há o controle sobre as sociedades estrangeiras
2. Impossibilidade de tributação dos lucros das controladas indiretas
3. Erro na apuração da base de cálculo: desconsideração do prejuízo acumulado relativo aos anos de 1995 a 1999

Inicialmente o julgamento do recurso voluntário interposto foi convertido em diligência para que *a unidade de origem verifique se a exigência contida no auto de infração controlado no processo 16327.001335/2005-15 foi realmente cancelada, e, em caso afirmativo,*

refaça o cálculo dos prejuízos a compensar e determine o valor remanescente de crédito tributário após tal recomposição.

Os resultados da diligência realizada foram demonstrados no “RELATÓRIO DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA FISCAL”, fls. 587/593.

A recorrente apresentou suas discordâncias às fls 683/695.

Tendo em vista a manifestação da recorrente sobre seus resultados, houve nova conversão em diligência, Resolução n.º 1402-001.642, fls 750/761, para que fossem analisadas as seguintes questões:

- a. Confirmação dos valores recolhidos pelo Recorrente sob a égide do art. 40 da Lei n.º 12.865/13, compulsando, inclusive as informações constantes nos processos n.º 18186.731683/2013-16 e n.º 16152.720232/2014-98. Caso seja constatado o pagamento, identifique quais seriam os efeitos em relação ao presente Auto de Infração, inclusive nos termos do alegado pela Recorrente, às fls. 490-491 e 695, de que os valores recolhidos nesses processos teriam sido suficientes para a quitação do crédito exigido no presente AI;
- b. Com base nas afirmações de fls. 687-695 da Recorrente, verifique e justifique se os cálculos apresentados no Relatório de diligência devem ser mantidos ou alterados, especialmente no que diz respeito à alegação de que devem ser consideradas “a compensação dos prejuízos apurados pela ALPAR EUROPA período de 2002 a 2010, bem como a integralidade da compensação de prejuízos e base negativa acumulados pela RECORRENTE no Brasil, considerando em seus cálculos os impactos da extinção integral dos débitos do processo n.º 16327.001.335/2005-15, para a adoção nos cálculos da correta base tributável de R\$ 15.190.822,91.”;

Novo Relatório Fiscal de Diligência foi elaborado e acostado aos autos às fls. 792/813. Em relação à esta nova diligência a recorrente apresentou sua manifestação às fls 824/829.

Voto

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, Relator.

Da tempestividade e admissibilidade

A tempestividade e admissibilidade do recurso voluntário já foram atestadas por ocasião dos julgamentos que converteram o presente feito em diligência, devendo, portanto ser conhecido.

Da concomitância com ação judicial

O auto de infração tratado nestes autos foi lavrado no intuito de prevenir decadência, uma vez que a recorrente submeteu ao Poder Judiciário matéria atinente à tributação de lucros no exterior.

No entanto, conforme já salientado pela decisão recorrida, não é caso de concomitância entre a ação judicial e o presente processo administrativo, pois naquele o contribuinte somente discutia a constitucionalidade da norma, e o litígio a ser dirimido tratadas em impugnação (e também no recurso voluntário) são absolutamente distintas, como será demonstrado a seguir.

As controvérsias que devem ser dirimidas dizem respeito às seguintes questões:

- Existência ou não de controle sobre as sociedades estrangeiras.
- Possibilidade de tributação dos lucros das coligadas indiretas
- Compensação do prejuízo fiscal que teria sido alterado em função da lavratura de outros autos de infração de anos calendário anteriores.

Desta forma, não há concomitância entre o que vai ser decidido neste julgamento e a decisão exarada pelo poder judiciário, que apenas irá decidir sobre a constitucionalidade da norma aplicada, que não irá alterar o valor de base de cálculo dos tributos envolvidos, independente do resultado do julgamento deste processo administrativo.

Do mérito

O auto de infração foi lavrado tendo em vista que a recorrente não teria adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros de suas empresas controladas no exterior, nos termos do art 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, vigente à época dos fatos:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. (Vide Lei n.º 9.532, de 1997) (Vide ADI n.º 2588, 2001) (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência) (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013)

A recorrente traz, em linhas gerais, as mesmas alegações que em sua impugnação, desta forma copio o voto da decisão recorrida, fazendo as considerações em seguida, nos termos do art 114, § 12, Inciso I, do RICARF:

II. Da ausência de controle sobre as sociedades estrangeiras

A questão a ser enfrentada neste tópico não é de direito, mas de fato, ou seja, envolve a análise do mapa societário da impugnante a fim de ser verificado se a impugnante é “empresa nacional controladora de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida”.

Não há controvérsia em torno do fato de que todas as empresas no exterior apontadas pela fiscalização estão sediadas “em paraísos fiscais” (Ilha da Madeira e Ilhas Cayman).

Argumenta a impugnante que não é controladora da empresa Alpar Europa, não sendo, por conseguinte, controladora indireta das sociedades que tiveram seus lucros tributados no Brasil.

Por sua vez, a fiscalização assim se manifesta sobre a questão (fls. 290/291):

“Como podemos concluir do gráfico acima, além das controladas diretas no exterior ALPAR EUROPA serviços LDA e OMEPAR Securities Inc, respectivamente, surgem também cinco controladas "indiretas", que, como vimos no item 2.1, na verdade, são de fato e de direito controladas diretamente pela fiscalizada. São elas: ALPAR Securities Inc., DELTA Securities Inc., REALCOR Securities Incorporation , TRANSPAR. Securities Inc. A OMEPAR Securities Inc. controlada indiretamente pela fiscalizada com 98,866%.

Ressalte-se que a fiscalizada possui a maior porcentagem de controle direto da "ALPAR EUROPA SERVIÇOS-ILHA DA MADEIRA" - 42,308%, se comparado aos dois outros controladores: CORUMBAL CORRETORA DE SEGUROS LTDA- 26,309% e DELTAPAR ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E . REPRESENTAÇÕES LTDA- 20,083%, que, sem nenhuma surpresa, pertencem ao mesmo grupo societário.”

Primeiramente, cumpre trazeremos à colação os ensinamentos constantes do voto do Ministro do STJ Barros Monteiro, proferido no Recurso Especial nº 556.265/RJ:

“Para Egberto Lacerda Teixeira e José Alexandre Tavares Guerreiro, “também o grupo sob controle comum identifica-se como acionista controlador. Com efeito, operando sob o influxo de uma só vontade, a diversidade de acionistas na sociedade não elide a configuração do controle. Em relação à sociedade de que participam diversos acionistas submetidos a controle comum, o respectivo controlador exercerá, verdadeiramente, controle indireto, através de sociedades meio, de caráter puramente instrumental. A propósito, cumpre observar que se considera controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócios que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (art. 243, § 2º)” (Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro, pág. 295, ed. 1979).

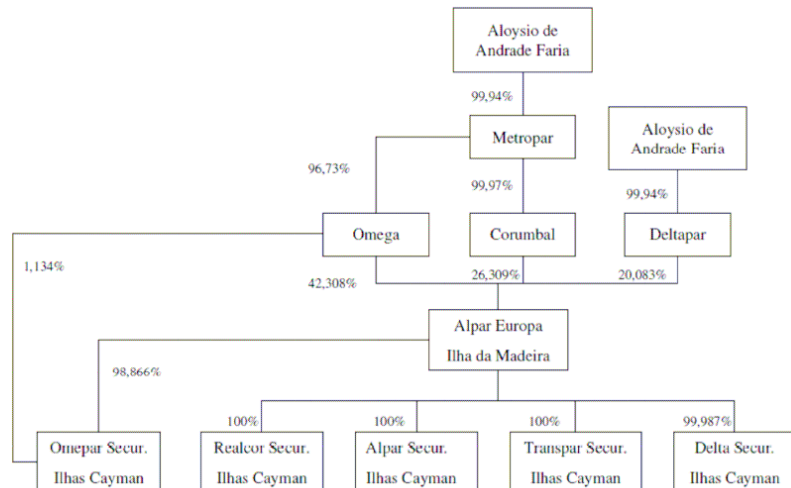
Idêntico o magistério de Alfredo Lamy Filho e José Luiz Bulhões Pedreira:

“Controle indireto é modalidade de poder própria de um grupo ou estrutura de sociedades. A relação de poder não é parte da organização interna de uma das sociedades, mas do grupo, pois vincula o papel de acionista controlador de uma sociedade aos órgãos sociais de outra. A fonte do poder são as relações societárias entre as sociedades, e o poder é exercido indiretamente – através dos órgãos sociais de outra sociedade” (A Lei das S/A, vol. II, pág. 625, 2ª ed.).

(...)

“O controle é um fenômeno de poder. Controla uma sociedade quem detém o poder de comandá-la, escolhendo os seus administradores e definindo as linhas básicas de sua atuação” (José Edwaldo Tavares Borba, Direito Societário, págs. 333/334, 9ª ed.). Esta Quarta Turma, por sinal, já teve ocasião de decidir que “em tese, é suscetível de configurar a situação de acionista controlador a existência de um grupo de pessoas vinculadas sob controle comum, bastando que um ou algum de seus integrantes detenham a titularidade dos direitos de sócio de tal ordem que garanta ao grupo a supremacia nas deliberações da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia” (REsp n. 784-RJ, de minha relatoria).”

O próximo passo é aplicarmos tais conceitos à situação concreta dos autos, que pode ser sintetizada no organograma abaixo:



O diretor das empresas situadas nas Ilhas Cayman é o controlador do grupo, conforme documentos a seguir reproduzidos:

Fls. 29 – Contrato social da Alpar Europa – Ilha da Madeira

UM - São desde já, designados gerentes, o Senhor Dr. Aloysio de Andrade Faria, brasileiro, banqueiro, natural de Belo Horizonte, Brasil, casado com Cléa Dalva Campos Faria sob o regime da comunhão de bens, com domicílio profissional na Avenida Paulista, número mil trezentos e setenta e quatro, terceiro andar, São Paulo, Brasil, portador do passaporte número CG sete nove um zero sete zero, emitido em dezoito de Agosto de mil novecentos e noventa e cinco pelo Serviço de Polícia Marítima, Aérea e de Fronteiras de São Paulo e a Senhora Cléa Dalva Campos Faria, brasileira, dona de casa, natural de Belo Horizonte, Brasil, casada

Fls. 76

TO WHOM IT MAY CONCERN

I, GRACE LUCY EBANKS Assistant Registrar of Companies
in and for the Cayman Islands DO HEREBY CERTIFY that the below
mentioned are the Directors and Officers of
TRANSPAR SECURITIES INC.

as filed with this office:-

Aloysio De Andrade Faria
Flavio Marcio

Director
Director

Fls. 139

TO WHOM IT MAY CONCERN

I, GRACE LUCY EBANKS Assistant Registrar of Companies
in and for the Cayman Islands DO HEREBY CERTIFY that the below
mentioned are the Directors and Officers of

DELTA SECURITIES INC

as filed with this office:-

Aloysio Andrade De Faria
Flavio Marcio

Director
Director

TO WHOM IT MAY CONCERN

I, GRACE LUCY EBANKS Assistant Registrar of Companies
in and for the Cayman Islands DO HEREBY CERTIFY that the below
mentioned are the Directors and Officers of

DELTA SECURITIES INC

as filed with this office:-

Aloysio Andrade De Faria
Flavio Marcio

Director
Director

Fls. 178

TO WHOM IT MAY CONCERN

I, GRACE LUCY EBANKS Assistant Registrar of Companies
in and for the Cayman Islands DO HEREBY CERTIFY that the below
mentioned are the Directors and Officers of

ALPAR SECURITIES INC.

as filed with this office:-

Aloysio De Andrade Faria
Flavio Marcio

Director
Director

A análise da estrutura societária nos revela cabalmente que não só a Alpar Europa – Ilha da Madeira, mas também as empresas situadas nas Ilhas Cayman operam sobre o influxo de uma só vontade, sendo pertinente a escolha da impugnante como controladora pela razão aventada pela fiscalização, qual seja, o fato de que ela possui a maior porcentagem de controle direto sobre a Alpar Europa.

O fracionamento das participações societárias entre três sociedades sob o mesmo controle não pode ter o efeito de afastar a tributação, sendo que a liberdade de organização societária não pode ser utilizada como meio de obtenção de vantagem tributária que não estava dentro do escopo da lei. Não é lícita a realização de negócios

jurídicos com a única finalidade de escapar artificialmente de obrigação tributária prevista em lei.

De mais a mais, não se pode esquecer do conceito legal de controlada previsto no art. 243, § 2º, da Lei nº 6.404/76:

“§ 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.”

Por conseguinte, deve ser afastada a preliminar de nulidade em face do argumento da ausência de controle sobre as sociedades estrangeiras, sendo integralmente aplicável ao caso o disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

III. Da impossibilidade de tributação per saltum dos lucros das coligadas indiretas

A impugnante traz as seguintes alegações para demonstrar a impossibilidade de tributação dos lucros das coligadas indiretas: i) não poderão ser tributados nas mãos dos sócios lucros de terceiros que poderão ser insuscetíveis de disponibilização, como sucede com os lucros de controladas indiretas, notadamente na hipótese de serem absorvidos por perdas de sociedades intermédias situadas em degraus; ii) o controlador apenas pode perceber lucros disponibilizados por sua controlada direta, mas já não percebe qualquer lucros de entidade nas quais apenas participe por intermédio dela; iii) a forma de apuração dos lucros das controladas no exterior está prevista na Instrução Normativa nº 213/02, que dispõe que os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada; iv) a IN nº 213/02 veda a chamada consolidação horizontal dos resultados de empresas, ainda que domiciliadas em um mesmo país, que sejam controladas e coligadas irmãs, ou seja, que estejam em um mesmo degrau da cadeia de participações societárias, estando sujeitas ao controle comum, sem que uma participe do capital da outra; v) a tributação per saltum representa ofensa ao art. 43 do CTN; vi) com o órgão de lançamento não obedeceu às determinações da IN nº 213/02, deve ser decretada a nulidade absoluta das exigências fiscais.

O primeiro passo a ser percorrido para enfrentar as questões levantadas é verificar os fatos constantes dos autos.

Conforme DIPJ/2011 (fls. 377/415), a contribuinte apenas declarou na Ficha 34 – Participações no Exterior e Ficha 35 - Participações no Exterior – Resultado do Período de Apuração, os investimentos e os lucros auferidos por meio da Alpar Europa Serviços Ltda (42,31%) e da Omepar Securities Inc. (1,13%). Foram apurados resultados positivos no montante de R\$ 62.066.228,87 e R\$ 23.991.028,73, respectivamente, os quais não foram adicionados ao lucro real (fls. 386).

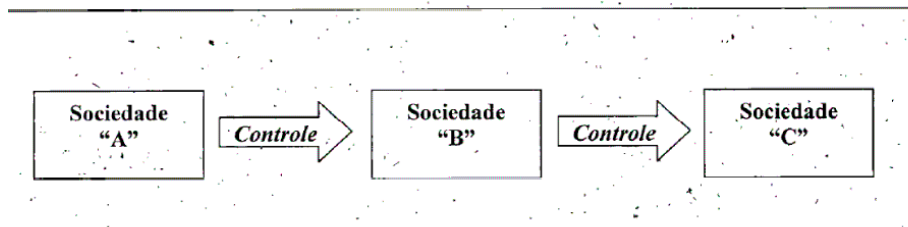
Após a decisão do STF na ADI nº 2588/DF, não restam mais dúvidas sobre a obrigatoriedade de adição dos lucros auferidos no exterior por meio de controladas. Como restou demonstrado no tópico anterior, todas as empresas mencionadas pela fiscalização são controladas da impugnante, uma vez que esta é titular de direitos de sócio que lhe asseguram a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger os administradores.

Neste ponto, surge uma nova questão a ser enfrentada, e que não foi objeto da ação judicial: a legislação brasileira que passou a tributar os resultados auferidos por intermédio de pessoas jurídicas no exterior alcança apenas a controlada direta ou alcança também o lucro auferido pelas empresas que são controladas indiretas?

A fiscalização responde a esta pergunta da seguinte forma (fls. 288/289):

“Para todos os efeitos, a legislação societária brasileira não estabelece distinções entre o controle direto e o indireto. 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 é o controlador da sociedade.

Apenas para ilustrar graficamente o que dispõe a legislação comercial brasileira, detalhamos abaixo um simples exemplo: **(Demonstrativo 1)**



Nessa hipótese, supõe-se que a Sociedade "A" seja controladora da Sociedade "B" e que esta, por sua vez, controla a Sociedade "C". Com esteio na legislação nacional, nesse simples modelo a Sociedade "A" também é controladora da Sociedade "C". A contrario sensu, para todos os efeitos, as Sociedades "B" e "C" são controladas da Sociedade "A".”

Tal entendimento é corroborado pelo voto vencedor do Conselheiro Valmir Sandri, no processo nº 16327.000530/2005-28 (Acórdão nº 101-97070 do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes):

“Assim, a legislação tributária simplesmente determinou que a empresa no Brasil adicionasse ao seu lucro real os lucros auferidos no exterior, sem qualquer interferência, para efeitos desta adição, dos resultados da avaliação dos investimentos reconhecidos pelo método da equivalência patrimonial.

E mais, determinou o artigo o art. 16 da Lei n. 9.430/96, que os lucros fossem apurados individualizadamente por controlada, ao preceituar que:

"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;

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real. "

O mecanismo utilizado pelo artigo 25 da Lei nº 9.249/95, é pura e simplesmente de adição do lucro auferido no exterior por empresa controlada ao lucro líquido para efeito de tributação pelo imposto de renda, conforme explica Ricardo Mariz de Oliveira:

"(...) os resultados contabilizados por equivalência patrimonial, segundo expressa disposição do parágrafo 6º do art. 25 da Lei nº 9.249 (RIR/99, art. 394, parágrafo 9º, devem ser objeto de ajustes no lucro líquido, para apuração do lucro real, isto é, são excluídos quando positivos e são adicionados quando negativos. Isto é assim porque o referido dispositivo determina que tais resultados continuaram a

ter o tratamento previsto na legislação anterior, ou seja, devem ser computados no lucro líquido, mas não no lucro real (...).

Todavia, os resultados positivos obtidos através de filiais, sucursais, coligadas e controladas, quando disponibilizados, geram acréscimo ao lucro líquido, no LALUR, nos valores e sob as regras adiante expostas. Portanto, primeiro devem ser excluídos dos resultados positivos contabilizados por equivalência patrimonial de acordo com os preceitos legais aplicáveis e depois devem ser adicionados os valores considerados tributáveis em virtude da sua disponibilização."

E mais adiante, complementa o ilustre tributarista de São Paulo:

"Devem ser considerados os lucros contábeis, tal como apurados de acordo com a lei local dessas entidades, sem qualquer influência de ajustes para efeitos fiscais no país em que elas se situam, sejam ajustes para isentar receitas e rendimentos, sejam para impedir ou limitar a dedução de despesas, custos e encargos, ou sejam para diferir tratamentos fiscais, etc. Também são irrelevantes os ajustes que a lei do imposto de renda no Brasil determine sobre o lucro líquido, para apuração do lucro real.

A adição do lucro obtido por meio desses estabelecimentos e pessoas jurídicas, ao lucro real da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, deve ser feita integralmente no caso de filiais e sucursais, e na proporção da participação da pessoa jurídica nos lucros da coligada ou controlada."

Posteriormente, o artigo 74 da MP 2158-35/01 estabeleceu, por ficção, a disponibilização dos lucros auferidos por controladas ou coligadas na data do balanço, mantendo de resto a regra de adição ao lucro líquido, a saber:

"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.

Ao comentar este dispositivo, em trabalho intitulado "Da Tributação das Empresas Controladas e Coligadas", Alessandra Okuma assevera:

"O art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, trouxe uma norma anti-elisiva preventiva, que imputou diretamente à controladora e à coligada residente no Brasil, os lucros auferidos no exterior, como se tivessem sido produzidos internamente. É considerada transparente a sociedade residente no exterior; logo, seus lucros passaram a ser adicionados ao lucro líquido da controladora ou coligada residente no Brasil, para fins da apuração do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro, na data do balanço em que forem apurados, tal como se estivessem automaticamente distribuídos."

Pois bem, a questão é: quando a legislação em comento determina a adição dos lucros auferidos por controladas, no exterior, ao lucro real da controladora domiciliada no Brasil, restringe o alcance desta norma apenas ao lucro apurado pela controlada direta ou abarca também o lucro da controlada indireta?

Em que pese reconhecer a possibilidade de a legislação pátria alcançar o lucro da controlada indireta, Edmar Oliveira Andrade Filho entende que inexistente, até o momento, esta norma legal, asseverando:

"(...) não existe, na legislação, nenhum mandamento que determine que a tributação, no Brasil, dos lucros apurados por coligadas, controladas, filiais e sucursais abranja também os resultados de investimentos destas em outras sociedades no exterior. E certo que a lei brasileira poderia, validamente, alcançar os lucros que tivessem sido efetivamente recebidos nestas condições (...)" (in Imposto de Renda das Empresas, 5ª ed., Atlas, p. 293)

Com a devida vênia, ousou discordar dessa posição. A norma legal acima referida quando cria a referida adição dos lucros auferidos por controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, a meu ver não restringe o seu campo de aplicação apenas às controladas diretas. A regra é de clareza meridiana ao determinar que os lucros auferidos por controladas sejam adicionados, sem fazer qualquer distinção, o que abarca tanto o resultado da controlada direta quanto à controlada indireta, por força do artigo 243, § 2º da Lei nº 6.404/76 e do artigo 384 do RIR/99.

Ocorre que para efeitos fiscais e societários, 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. Este é um conceito legal de empresa controlada que foi absorvido pela legislação tributária, como será demonstrado adiante.

O CONCEITO DE SOCIEDADE CONTROLADORA

Com efeito, o artigo 116 da Lei nº 6.404/76, estabelece a definição de "acionista controlador", de modo a dar efetividade ao princípio da transparência (V. Arnold Wald, Rbenc 8/77), estabelecendo que:

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

- a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e
- b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

Mais adiante, o § 2º do artigo 243 da Lei nº 6.404/76 dispõe que:

"§ 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.

Segundo a exposição de motivos referente ao artigo 243, § 2º da Lei da S/A:

" 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"

O Código Civil novel manteve, em linhas gerais, o mesmo conceito da Lei nº 6.404/76, a saber:

Art. 1.098. É controlada:

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

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

Logo, para o direito comercial e civil o conceito jurídico de "controlada" abarca tanto a controlada direta quanto a indireta. Não há distinção. Para a legislação tanto faz o controle ser direto ou indireto, em ambos os casos estamos diante de uma empresa controlada, para efeito de imputação de deveres e obrigações. Eis o que diz Maria Helena Diniz:

"Sociedade controlada. É aquela: a) de cujo capital outra sociedade possui a maior parte, tendo no exercício do direito de voto a maioria deles nas deliberações dos quotistas e nas assembleares e o poder de eleger a maior parte dos administradores. Há, portanto, um controle direto de uma sociedade por outra. A holding de controle, na lição de Modesto Carvalhosa, é titular direta de ações da controlada, tendo a maioria dos votos para impor sua vontade nas deliberações sociais e na eleição dos administradores. O controle opera-se pela participação sócio majoritária. Trata-se de holding pura; b) cujo controle esteja em poder de outra (holding-mãe, p. ex.) mediante ações ou cotas possuídas por outras sociedades, ou sociedades por esta já controlada.

Ter-se-ia, aqui, como pondera Ricardo Fiúza, uma relação de controle indireta por existir, entre sociedade controlada e controladora, outras sociedades que participam do capital da controlada. A holding-mãe controla outras holdings, que são controladoras de sociedades operacionais. Há uma holding controladora de todo grupo empresarial. " A função precípua do conceito de "controle" é expandida por Fábio Ulhoa Coelho, que ensina:

"A noção de poder de controle nasce no âmbito do direito societário. Seu objetivo é o identificar, no contexto das regras próprias à organização da sociedade anônima, o acionista que comanda os negócios sociais, para responsabilizá-lo por lesões aos interesses dos minoritários, decorrentes do abuso de sua parte. A lei da sociedade por ações, de 1976, introduz no direito positivo brasileiro a definição de acionista controlador, no art. 116, para, logo no dispositivo seguinte, atribuir-lhe a responsabilidade civil pelos danos decorrentes do abuso de poder. Dessa definição de "acionista controlador", pode-se extrair uma noção de "controle", fundada na titularidade de direitos de sócio."

E mais adiante, o preclaro Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, explicita que as regras que vieram dar transparência às relações societárias foram utilizadas por outras disciplinas jurídicas, inclusive a fiscal, asseverando:

"Nascido nesse específico contexto do direito societário, a definição de controlador é exportada para outros campos da disciplina jurídica. A primeira a se interessar pelo seu aproveitamento foi a legislação fiscal. Já no ano seguinte ao da lei da sociedade por ações, o Regulamento do Imposto de Renda de 1977 contemplou um conceito de controlador, com texto bem próximo ao do legislador societário; e, em 1993, uma lei de custeio da seguridade social, embora sem apresentar nova definição, faz referência aos acionistas controladores, para imputar-lhes responsabilidade solidária pelos débitos da companhia junto ao INSS, quando o inadimplemento decorre de dolo ou culpa dos administradores.

De fato, a legislação tributária, mais precisamente a legislação do imposto de renda, adotou integralmente o conceito de sociedade controlada da legislação civil e comercial, nos termos do artigo 384 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que preceitua:

"Art. 384. (...)

§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 n.º 6.404, de 1976, art. 243, §2º).

Também o artigo 466 do mesmo Regulamento, ao tratar de lucros distribuídos disfarçadamente, prescreve:

Art. 466. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 61, e Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 61, parágrafo único, e Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

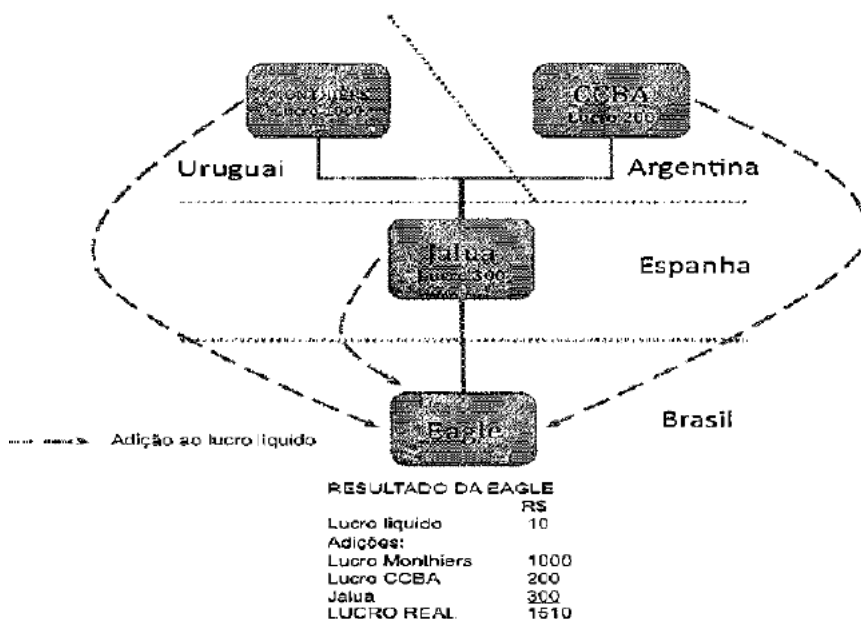
Assim, para definir o conceito de sociedade controlada, a legislação fiscal utiliza-se integralmente das regras do direito societário, conforme demonstra Alessandra Okuma, ao tratar da tributação de lucros auferidos no exterior, verbis:

"Para identificar as sociedades coligadas e controladas, a legislação do imposto de renda vigente valeu-se do conceito já previsto na Lei n.º 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações). São sociedades controladas aquelas 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."

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 n.º 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 n.º 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.

Neste sentido, afirma Ricardo Mariz que "os resultados de cada coligada ou controlada devem ser apurados separadamente para efeitos de tributação", razão pela qual podemos resumir a questão com o seguinte esquema elaborado conceitualmente, para fixar o raciocínio, sem se preocupar com o resultado real de cada empresa e tratados para evitar a bitributação, a saber:



Da exegese do dispositivo legal acima citado, verifica-se que, para efeito de tributação dos lucros auferidos no exterior, deve-se levar em consideração, de forma individualizada, os lucros auferidos por cada controlada no exterior, seja ela controlada direta ou indiretamente pela empresa brasileira, adicionando-os ao lucro da empresa brasileira para efeito de tributação do imposto de renda.

A QUESTÃO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

As regras de tributação dos lucros auferidos no exterior previstas no artigo 25 da Lei n.º 9.249/95, não é do tipo "controlled foreign corporations" (CFC), de origem norte americana, que prevê a desconsideração da personalidade jurídica para fins fiscais. Neste controle criam-se testes para determinar quando poderá ser desconsiderada a personalidade jurídica das empresas para se alcançar a transparência fiscal, aplicando-se, em regra, quando envolve países com tributação favorecida.

Certamente que as regras de CFC serviram de inspiração à legislação brasileira, mas esta criou um regime próprio, estabelecendo uma adição ao lucro líquido da empresa controladora do resultado (lucro) apurado pela empresa controlada no exterior. Criou uma regra própria de transparência fiscal, e apenas nisso assemelha-se ao CFC.

Quando o ilustre advogado da Recorrente, em seu memorial, afirma que a possibilidade de se tributar o lucro da Monthiers (controlada indireta) no Brasil "equivaleria a tributar diretamente na empresa brasileira o lucro das investidas indiretas, desconsiderando-se a personalidade jurídica de suas investidoras parte do pressuposto, a meu ver equivocado, de que o lucro alcançado pela legislação brasileira é apenas e tão somente o lucro da controlada na qual a controladora possui controle direto. Não é bem assim.

Em verdade, as investidas 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.

In casu, não entendo que se trata de desconsideração da personalidade jurídica, eis que a Lei n.º 6.404/76, ao dispor sobre o conceito de acionista controlador (art. 116) e de sociedade controlada, abarca tanto a controlada direta quanto à indireta (art. 243, § 2º), e também a legislação fiscal que a incorporou, vez que estão apenas regulando o próprio limite da personalidade jurídica. Como ensina Alberto Xavier:

(...) sendo a personalidade jurídica uma criação do direito, um simples instrumento de persecução coletiva dos interesses dos sócios, como agudamente o revelou ASCARELLI, tal criação só deve ser consagrada e respeitada na medida em que ela não se revelar, em si mesma, antijurídica. E sendo a personalidade jurídica realidade meramente instrumental, não repugna que ela seja considerada para certos fins e desconsiderada para outro ou outros.

Todavia, o superamento da personalidade jurídica (e a consequente "transparência fiscal internacional") como técnica de combate à elisão fiscal internacional só é possível nos ordenamentos que contenham disposições que especificamente o autorizem.

Nos demais, a questão deverá ser resolvida à luz das regras do direito interno que eventualmente delimitem a liberdade de utilização dos instrumentos facultados pelo direito com o fim de minorar o ônus fiscal."

No Brasil a legislação é expressa ao determinar a 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.

Em verdade, como demonstrado acima, a transparência no Brasil antes de ser fiscal é principalmente societária, mediante o conceito de acionista controlador e de sociedade controlada, que foi um importante marco à época em que fora editada a Lei n.º 6.404/76, como mecanismo de controle das atividades das multinacionais. O Brasil foi pioneiro em implantar, por intermédio destes conceitos, a possibilidade de controle de grupos multinacionais, consoante assevera Alfredo Lamy ao comentar o artigo 116 da Lei n.º 6.404/76, verbis:

"Cabe, para encerrar o presente artigo, uma referência especial à disciplina da ação das multinacionais no Brasil em face dos novos textos que vimos de examinar.

É de todos sabido que o problema do controle dessas macroempresas ascendeu ao primeiro plano de preocupação não apenas dos economistas, mas de estadistas e dos organismos internacionais. E o Código de Ética - que há muito vem a ONU discutindo como norma de procedimento a ser por elas adotado - encontra, na nova lei brasileira, seu fundamento legal, e não discriminatório: a integração da empresa com os interesses da comunidade e o respeito ao bem público e aos

interesses da economia nacional passaram a fazer parte dos deveres e responsabilidades dos que exercem o poder empresarial, sejam eles administradores ou controladores, brasileiros ou estrangeiros, de empresas nacionais ou multinacionais.

Sem pretender disciplinar o problema do capital estrangeiro no país - de todo estranho aos objetivos de uma lei de S/A -, não se furtou ela, no entanto, a enfrentar o problema que lhe dizia respeito - a disciplina do poder empresarial das empresas multinacionais. E procurou fazê-lo da forma que julgou mais eficiente, assumindo o risco do pioneirismo e abrindo um caminho de cujo acerto falarão os frutos que a aplicação da lei vier a produzir.

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 n.º 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 n.º 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.

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 n.º 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.

Isto não quer dizer que o lucro auferido alhures pelas controladas indiretas estejam fora do alcance da legislação fiscal em tela, que criou a adição ao lucro líquido dos lucros auferidos no exterior.

A TRANSPARÊNCIA FISCAL POR INTERMÉDIO DA LEI N.º 9.249/95

Se o artigo 116 e o § 2º do artigo 243 da Lei n.º 6.404/95, representaram uma inovação para homenagear o princípio da transparência no âmbito societário, as normas fiscais que abarcam este princípio juntamente com a regra do artigo 25 da Lei n.º 9.249/95, pretenderam criar uma fórmula de transparência fiscal para empresas que auferem lucros por intermédio de outras empresas no exterior. Em minha opinião tal regime jurídico abarca três princípios:

- Equalizar a tributação das rendas auferidas no exterior com a tributação das rendas auferidas no País;
- Evitar a dupla tributação da renda, respeitando os tratados ou concedendo crédito do imposto pago alhures;
- Evitar a elisão fiscal

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

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

§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa.

§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

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

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

Contrariamente ao que alega a impugnante, a instrução normativa parte do mesmo pressuposto do voto vencedor acima reproduzido, qual seja, o de que os lucros das controladas indiretas também são alcançados pelo disposto no art. 25 da Lei nº 9.249/1995. Tanto é assim, que contém uma disposição expressa sobre esta situação.

A expressão “consolidados” do § 6º, do art. 1º da IN 213/2002 não quer dizer que os lucros devem ser considerados como componentes do lucro de cada controladora intermédia.

Vejamos qual o sentido da palavra consolidação no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (sétima edição):

“O objetivo da consolidação é apresentar aos leitores, principalmente acionistas e credores, os resultados das operações e a posição financeira da sociedade controladora e de suas controladas, como se o grupo fosse uma única empresa que tivesse uma ou mais filiais ou divisões. Isso permite uma visão mais geral e abrangente e melhor compreensão do que inúmeros balanços isolados de cada empresa.

Efetivamente, a análise individual das diversas demonstrações financeiras faz perder a visão do conjunto, do desempenho global do grupo. As inúmeras transações realizadas entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico necessitam ser eliminadas das demonstrações consolidadas, obtendo-se assim, apenas os valores apurados em função de operações com terceiros alheios ao grupo”(p.513).

A leitura do trecho acima reproduzido deixa claro o sentido do termo consolidação. Ele significa que os resultados auferidos por intermédio de controladas indiretas no exterior devem ser apurados como se existisse apenas uma única empresa, que tivesse uma ou mais filiais ou divisões. Consolidar significa apenas somar.

Contrariamente ao que alega a impugnante, consolidar resultados não significa apurar os resultados de cada controladora sucessivamente até o nível da primeira controladora. Não há nenhuma disposição expressa que determine que apenas os lucros auferidos pelas controladas diretas possam ser apropriados pela investidora no Brasil. Ao contrário, pela regra da instrução normativa, os resultados da controlada direta, se provenientes de outras fontes que não suas controladas indiretas, devem ser somados aos resultados de suas controladas indiretas, para a apuração do montante de lucro a ser acrescentado na base de cálculo da empresa sediada no Brasil. Ou seja, são relevantes os resultados auferidos por cada uma das empresas da cadeia vertical, independentemente de seu cômputo no lucro da controlada direta.

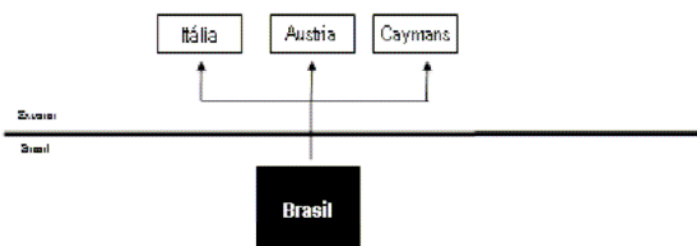
De mais a mais, se a interpretação que a impugnante dá ao §6º fosse correta, a legislação brasileira estaria avançando na jurisdição de outro país. O balanço da controlada no exterior deve observar as normas contábeis do país em que está sediada. Por exemplo, se no país em que estiver sediada a controlada direta não existir o método da avaliação do investimento pela equivalência patrimonial, os lucros das controladas indiretas apenas seriam auferidos no momento em que fossem distribuídos. Este fato é totalmente irrelevante perante a legislação brasileira. Independentemente dos lucros terem sido auferidos pela controlada direta, perante a legislação do país em que é sediada, eles são considerados como auferidos pela controladora no Brasil. Os lucros de cada controlada, direta ou indireta, devem ser “consolidados” (somados), como se tivessem sido auferidos pela controlada direta da empresa sediada no Brasil.

Para ilustrar o significado § 6º, do art. 1º da IN 213/2002, e confrontá-lo com o § 5º do mesmo artigo, reproduzimos exemplo apresentado por Marcos Vinícius Neder, no IX Congresso Nacional de Estudos Tributários (disponível em <http://www.ibet.com.br/hotsiteIX/apresenta.html>, consultado em 20/6/2014):

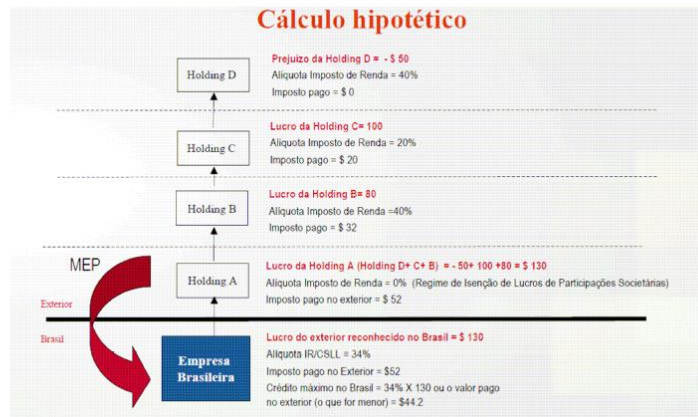
§ 5º do art. 1º da IN 213/2002

Vedação a compensação de prejuízos

§5º: tributação das controladas na lógica horizontal



§ 6º do art. 1º da IN 213/2002



Verifica-se a partir do exemplo acima que o efeito do §6º do art. 1º da IN 213/2002 é justamente deixar explícito que as controladas indiretas serão tributadas como se diretas fossem, com uma única diferença: a possibilidade de subtrair-se o prejuízo apurado por uma das controladas na lógica vertical. Tal possibilidade decorre do próprio conceito de consolidação, que nada mais é do que a soma de todos os lucros auferidos pelas controladas indiretas (lógica vertical).

No presente caso, a fiscalização seguiu rigorosamente os dispositivos pertinentes à matéria, consolidando todos os lucros auferidos pelas controladas indiretas, e adicionando-os ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Também não merece guarida a alegação de que a aplicação do MEP, prevista no art. 7º da IN n.º 213/02, aplica-se apenas à controlada direta. Frise-se novamente, a expressão controlada neste dispositivo legal aplica-se tanto à controlada direta quanto às indiretas, sendo que os lucros por elas auferidos são considerados disponibilizados por expressa disposição legal.

Portanto, é totalmente legítima a exigência tributária sobre os lucros auferidos pelas controladas indiretas sediadas em países com tributação favorecida, com base no art. 74 da MP 2.158-35, que os considera disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma da IN n.º 213/02.

Como se vê pelas fundamentações do Acórdão recorrido para que uma empresa seja considerada controladora de outra não é necessário que se tenha a maioria das ações de sua coligada. Resumidamente, podemos dizer que seria suficiente que ela tenha o controle de suas deliberações. Neste sentido está claro que o controle do grupo como um todo é exercido pelo sócio Aloysio de Andrade Faria, detentor indireto de praticamente de todas as ações dos sócios da controlada no exterior Alpar Europa – Ilha da Madeira, sendo também administrador desta última.

Com relação a inclusão dos lucros das empresas controladas indiretas, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos art 74 da MP 2.158-35 é evidenciado, conforme assevera o voto transcrito acima, que o conceito legal de empresas controladas abrange o controle indireto, conforme as definições constantes no art. 243, §2º Lei n.º 6.404, de 1976 e art 1.098 da Lei 10.406/2002 (Código Civil vigente a época dos fatos).

Seguindo este mesmo entendimento a Câmara Superior, Acórdão n.º 9101-004.645 da 1ª Turma da CSRF, prolatou a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2008

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

Os lucros auferidos por controlada indireta, localizada em país com tributação favorecida, são tributáveis, na forma do artigo 74, da Medida Provisória n.º 2.158/2001, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.588.

Da compensação do prejuízo fiscal de anos anteriores

Sobre este ponto, quando da entrega da impugnação, a interessada argumentou que a autoridade fiscal autuante, ao proceder à compensação do saldo de prejuízo acumulado, considerou apenas os valores relativos aos anos de 2003 a 2009, deixando de considerar o prejuízo dos anos de 1995 a 1999 (doc. 6 – fls. 370371), resultando em uma suposta majoração da base de cálculo indevida.

Tendo em vista que a instância julgadora *a quo* julgou improcedente esta matéria, trouxe novos argumentos em seu recurso voluntário, informando que não foi considerado o resultado do processo administrativo 16327.001335/2005-15, que traria alterações em seu prejuízo fiscal, bem como na base de cálculo negativa da CSSL em anos anteriores.

Em vista disso, o julgamento foi convertido em diligência que restou inconclusiva haja vista outras informações trazidas aos autos pela recorrente na manifestação sobre seus resultados.

Desta forma houve nova conversão em diligência, Resolução n.º 1402-001.642, fls. 750/761, para que fosse analisada as seguintes questões:

- a. Confirmação dos valores recolhidos pelo Recorrente sob a égide do art. 40 da Lei n.º 12.865/13, compulsando, inclusive as informações constantes nos processos n.º 18186.731683/2013-16 e n.º 16152.720232/2014-98. Caso seja constatado o pagamento, identifique quais seriam os efeitos em relação ao presente Auto de Infração, inclusive nos termos do alegado pela Recorrente, às fls. 490-491 e 695, de que os valores recolhidos nesses processos teriam sido suficientes para a quitação do crédito exigido no presente AI;
- b. Com base nas afirmações de fls. 687-695 da Recorrente, verifique e justifique se os cálculos apresentados no Relatório de diligência devem ser mantidos ou alterados, especialmente no que diz respeito à alegação de que devem ser consideradas “a compensação dos prejuízos apurados pela ALPAR EUROPA período de 2002 a 2010, bem como a integralidade da compensação de prejuízos e base negativa acumulados pela RECORRENTE no Brasil, considerando em seus cálculos os impactos da extinção integral dos débitos do processo n.º 16327.001.335/2005-15, para a adoção nos cálculos da correta base tributável de R\$ 15.190.822,91.”

As conclusões fizeram parte do Relatório Fiscal de Diligência que apresentou as seguintes informações sobre os processos n.º 18186.731683/2013-16 e n.º 16152.720232/2014-98 e os recolhimentos que poderiam alterar o presente auto de infração

Constata-se que os valores recolhidos e informados nos processos n.º 18186.731683/2013-16 e n.º 16152.720232/2014-98 não foram suficientes para a quitação do crédito exigido nos Autos de Infração acobertados pelo PAF 16643.720029/2013-17, como demonstrado na planilha abaixo:

AC 2010	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)
CRÉDITO EXIGIDO NOS AUTOS DE INFRAÇÃO	5.512.370,80	2.042.767,85
VALORES RECOLHIDOS	3.773.705,72	1.416.477,97
CRÉDITO NÃO EXTINTO	1.738.665,08	626.289,88

Levando-se em consideração as decisões constantes do Processo Judicial n.º 2003.61.00.003264-7 e do Acórdão CARF n.º 1101-001032 de 05/12/2013, para o ano-calendário de 2010, o cálculo do IRPJ, com a alteração do saldo do prejuízo operacional, temos:

Valor da infração	26.234.211,24
Prejuízo antes da compensação	-70.533,78
Saldo ajustado antes da compensação	26.163.677,46
Saldo prejuízo operacional	-5.020.593,29
Valor apurado	21.143.084,17

Cálculo do IRPJ:

Valor tributável	21.143.084,17
IR devido (15%)	3.171.462,63
adicional (-240mil/10%)	2.090.308,42
IR total devido	5.261.771,05

Do mesmo modo, levando-se em consideração as decisões constantes do Processo Judicial n.º 2003.61.00.003264-7 e do Acórdão CARF n.º 1101-001032 de 05/12/2013, para o ano-calendário de 2010, o cálculo da CSLL, com a alteração do saldo da base de cálculo negativa, temos:

Valor da infração	26.234.211,24
Prejuízo antes da compensação	-70.533,78
Saldo ajustado antes da compensação	26.163.677,46
Saldo base negativa CSLL	-4.785.456,69
Valor apurado	21.378.220,77

Cálculo da CSLL

Valor tributável	21.378.220,77
CSLL devido (9%)	1.924.039,87

Portanto, mesmo considerando-se as decisões constantes do Processo Judicial n.º 2003.61.00.003264-7 e do Acórdão CARF n.º 1101-001032 de 05/12/2013, constata-se que os valores recolhidos nos processos n.º 18186.731683/2013-16 e n.º 16152.720232/2014-98 não foram suficientes para a quitação do crédito exigido nos Autos de Infração acobertados pelo PAF 16643.720029/2013-17, como demonstrado na planilha abaixo:

AC 2010	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)
CRÉDITO EXIGIDO NOS AUTOS DE INFRAÇÃO	5.261.771,05	1.924.039,87
VALORES RECOLHIDOS	3.773.705,72	1.416.477,97
CRÉDITO NÃO EXTINTO	1.488.065,33	507.561,90

Com relação ao saldo prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, devem ser mantido os cálculos apresentados no Relatório de Diligência de fls. 587/593, sendo que compensação de prejuízos e base negativa acumulados pela recorrente no Brasil foram considerados em sua integralidade nos cálculos apresentados no mesmo relatório.

A recorrente em manifestação sobre esta segunda diligência, concorda com os resultados obtidos e pugna pela alteração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando os resultados obtidos no relatório de diligência.

Verifica-se que o cálculo desta última diligência levou em consideração os resultados obtidos na anterior para definição do valor do crédito exigido no auto de infração. É o que se pode verificar pelo quadro abaixo constante no relatório de fls 587/593:

Valor de infração constante no processo administrativo 16643.720.029/2013-17: R\$ 26.234.211,24:

Valor da infração	26.234.211,24
Prejuízo antes da compensação	-70.533,78
Saldo ajustado antes da compensação	26.163.677,46
Saldo prejuízo operacional	-5.020.593,29
Valor apurado	21.143.084,17

Cálculo do IRPJ:

Valor tributável	21.143.084,17
IR devido (15%)	3.171.462,63
adicional (-240mil/10%)	2.090.308,42
IR total devido	5.261.771,05

E para a CSLL, de acordo com o valor de infração apurado neste processo administrativo 16643.720.029/2013-17: R\$ 26.234.211,24, temos:

Valor da infração	26.234.211,24
Prejuízo antes da compensação	-70.533,78
Saldo ajustado antes da compensação	26.163.677,46
Saldo base negativa CSLL	-4.785.456,69
Valor apurado	21.378.220,77

Cálculo da CSLL

Valor tributável	21.378.220,77
CSLL devido (9%)	1.924.039,87

Abaixo apresentamos o comparativo dos montantes de IRPJ e CSLL:

	IRPJ	CSLL
Valor lançado de ofício	5.512.370,80	2.042.767,85
Valor após atualização das decisões judiciais e do Carf (2002)	5.261.771,05	1.924.039,87

Observa-se que os valores do último quadro, demonstrando os valores de R\$ 5.261.771,05 e R\$ 1.924.039,87 para IRPJ e CSLL, respectivamente, foram obtidos após as atualizações em razão das alterações dos prejuízos acumulados e da base de cálculo negativa de CSLL.

Estes valores são os mesmos que os utilizados nos cálculos realizados na última diligência, que reduziu o IRPJ para R\$ 1.488.065,33 e a CSLL para R\$ 507.561,90, após considerar os recolhimentos efetuados nos autos dos processos n.º 18186.731683/2013-16 e 16152.720232/2014-98.

Conclusão

Sendo assim, por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado para reduzir os créditos tributários lançados aos seguintes valores:

IRPJ: R\$ 1.488.065,33

CSLL: R\$ 507.561,90

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda

