



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

Processo n° 16561.000177/2007-75
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-001.351 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2016
Matéria Auto de Infração
Recorrentes FIBRIA S/A (ANTIGA VOTORANTIM CELULOSE E PAPEL S.A.)
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

ARTIGO 74, PARÁGRAFO ÚNICO, DA MP 2.158-23/2001.
IRRETROATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Segundo entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN 2.588, é inconstitucional o art. 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

LUCROS PRODUZIDOS NO BRASIL. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL EM EMPRESA SITUADA NO EXTERIOR E CONTROLADA POR EMPRESA RESIDENTE NO PAÍS. IMPOSSIBILIDADE DE DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Os lucros apurados no Brasil, reconhecidos por equivalência patrimonial em sociedade localizada no exterior e controlada por empresa residente no país, não podem ser novamente tributados, quando demonstrado que o resultado decorre, exclusivamente, de valores já oferecidos à tributação na origem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário e em negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Gilberto Baptista, João Carlos de Figueiredo Neto e Ester Marques Lins de Sousa.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de IRPJ e CSLL lavrados contra a empresa em epígrafe e relativos a lucros obtidos no exterior.

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.71.002007000042 e MPF complementar nº 08.1.71.002007-0000421 (fls.01 e 02), a Fiscalização, apurou, relativamente à contribuinte acima identificada, os seguintes fatos, conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1501 a 1527):

A Empresa Votorantim Celulose e Papel S.A. (VCP), empresa pertencente ao grupo Votorantim, fundado em 1918, é controlada pela Hejoassu Administração Ltda., holding comandada pela família Ermírio de Moraes.

A VCP, por sua vez, controla várias outras empresas, conforme o organograma de fls. 1505, incluindo as empresas VotoVotorantim Overseas Trading Operations II e IV, situadas nas ilhas Cayman e VCP Exportadora e Participações Ltda que, na data de sua incorporação pela própria VCP, em 28/04/2006, controlava as empresas: Newark Financial INC, estabelecida nas Ilhas Virgens, St. Helen, com sede nas Ilhas Cayman e Normus Empreendimentos e Participações Ltda, com sede no Brasil.

Dentre essas empresas, a Fiscalização focou-se nos lucros auferidos e não disponibilizados pelas empresas situadas no exterior e controladas pela VCP, a saber: Newark Financial Inc durante os anos-calendário de 2001 a 2006, conforme o quadro de fls. 1524 a 1526, Votovotorantim Overseas Trading Operations II e IV, nos anos-calendário de 2003 e 2004 e Votovotorantim Overseas Trading Operations N.V, no ano-calendário de 2002, relativo a lucros acumulados até dezembro de 2001.

Desse modo, o auditor fiscal efetuou os seguintes lançamentos, em 26/11/2007:

– *Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 1534, 1542 e 1543): Total do crédito tributário, R\$ 163.772.511,54, incluídos o tributo e juros de mora, calculados até 31/10/2007. Fundamento legal: Embasamento legal artigos 25, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/1995; artigo 16 da Lei nº 9.430/96; artigos 249, inciso II e 394 do RIR/99, Art. 3º da Lei nº 9.959/00 e art. nº 74, parágrafo único da MP nº 2.158/2001.*

– *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL (fls. 1550 a 1553): Total do crédito tributário, R\$ 50.151.991,56, incluídos o tributo e juros de mora, calculados até 31/10/2007. Fundamento legal: artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/1995 artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 6º da MP nº 1.858/99 e reedições, artigo 37 da Lei nº 10.637/2002.*

Inconformada com o lançamento, do qual foi notificada em 17/12/2007, a contribuinte protocolizou, em 15/01/2008, a impugnação (fls. 1572 a 1599 e 1602 a 1615), relativa ao IRPJ e a CSLL, apresentando seus argumentos, em síntese, a seguir:

Preliminarmente

Alega que é inadequada a aplicação do art. 25 da Lei nº 9.249/1995 ao lançamento em tela pois alega que esse artigo prevê a tributação que foi auferida no exterior por empresas controladas ou coligadas, também situadas no exterior, o que não ocorre no presente caso.

Alega que a maior parte do lucro auferido pela empresa Newark Financial Inc foi decorrente dos resultados obtidos pela Aracruz Celulose S.A, empresa coligada, situada no Brasil, onde a Newark detém 12,35% de participação e a lei prevê que os lucros tenham sido auferidos no exterior.

Alega que esses lucros já foram tributados regularmente no Brasil e exigir tributação sobre esses mesmos lucros caracterizaria bis in idem, não admitido na legislação brasileira.

Alega que, além desse fato, o art. 25 da Lei nº 9.249/1995, se refere a tributação de controladas e coligadas mas não se estende a coligada de controlada, quando ambas se situam no exterior e, sendo a Aracruz mera coligada da empresa Newark, não estaria alcançada pela tributação.

Alega que seria absolutamente injusto e ilegítimo submeter esse lucro já tributado à nova incidência na controlada brasileira (Aracruz) de sua coligada estrangeira (Newark) e, por meio da equivalência patrimonial, na controladora (VCP) de sua coligada (Newark).

Alega que por esses motivos, deverão ser refeitos os cálculos dos lançamentos efetuados, expurgando-se a parcela proveniente da empresa Aracruz e que, ao serem apurados os resultados, verificar-se-á que a empresa Newark apresenta, na realidade,

prejuízos acumulados, nada havendo o que recolher sobre resultados da Newark Financial Inc.

Requer que o feito seja baixado em diligência para correção dos cálculos.

Alega que é inadequada a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.518/35/2001 ao caso em pauta por inconstitucionalidade que, aliás, é objeto da Adin nº 5.588 em trâmite no Supremo Tribunal Federal, citando ainda pareceres de jurista que embasariam sua tese.

Em seguida faz longo apanhado do que seriam, na realidade, os fatos ocorridos, que demonstrariam não haver qualquer imposto a ser exigido a respeito da Newark (fls. 1586 a 1594).

Apresenta, também, demonstrativo do que seriam os fatos ocorridos relativos à empresa Votovorantim Overseas Trading Operations NV e que evidenciaria a impropriedade do lançamento relativo a essa empresa, pois os lucros, em seu entender, foram auferidos somente em 1997, já atingidos pela decadência de acordo com o art. 173 do Código Tributário Nacional. Nos anos-calendário seguintes a empresa sempre apresentou prejuízos em seus resultados, não havendo o que ser tributado, relativamente a essa empresa.

Alega que, em relação aos lucros auferidos e não disponibilizados em 2003 e 2004 pela empresa Voto Votorantim Overseas Trading Operations II, os respectivos valores já foram oferecidos à tributação, tanto pela IRPJ, quanto pela CSLL, conforme atestariam os documentos de fls. 1723 a 1732.

Mérito

Alega que a aplicação do parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 contraria frontalmente o art. 105 do CTN, que proíbe a aplicação retroativa de lei e, desse modo, torna-se inaplicável esse dispositivo legal para fatos que ocorreram em 31 de dezembro de 1997, como é o caso do lucro auferido pela empresa Votovorantim Overseas Trading Operations NV.

Cita ainda ementas de tribunais e doutrinadores que embasariam sua argumentação, requerendo a insubsistência dos presentes autos por violação dos princípios da anterioridade, irretroatividade e capacidade contributiva.

Alega que a IN SRF nº 213/2002 fere os princípios constitucionais da tipicidade e da legalidade, pois não há dispositivo legal que ampare suas normas, além de malferir os conceitos constitucionais de renda e lucro insertos no art. 153, III, e no art. 195, I, da Constituição da República.

Alega que há violação ao princípio da Legalidade pelos argumentos acima expostos a respeito da tributação dos lucros provenientes da Aracruz Celulose S.A., além da violação ao

princípio constitucional da isonomia e não discriminação entre contribuintes, argumentando ainda que constituiria violação aos postulados normativos da razoabilidade e da proporcionalidade pretender agravar a situação fiscal do investidor brasileiro que desenvolva atividades operacionais no exterior, comparativamente àquele que se restringe ao território nacional, entendendo ainda que o investidor brasileiro com atividades no exterior restaria mais tributado do que o investidor estrangeiro com atividades no Brasil, devendo ser decretada a nulidade do presente lançamento.

Alega que na hipótese de prevalecerem os autos que seja o presente feito baixado em diligência para que sejam apurados os valores de imposto de renda e da contribuição social pagos pela Aracruz Celulose S.A a serem compensados contra os tributos objeto dos lançamentos impugnados.

Termina requerendo que sejam julgados insubsistentes os autos de infração impugnados com todas as repercussões inerentes, e cancelando-se os créditos de IRPJ e CSLL, bem como a multa aplicada e os demais acréscimos legais, protestando ainda por todos os meios de prova admitidas no Direito.

Em sessão de 03 de junho de 2008 a 5ª Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo, por unanimidade de votos, considerou procedente em parte a impugnação, reduzindo o valor dos lançamentos.

Conforme já relatado em Resolução desta Turma, a decisão de primeira instância assim procedeu:

Reduziu o lançamento para exonerar os resultados apurados pela Newark Financial Inc. no anos calendário 2004 e 2005, porque quando da apuração do montante devido a fiscalização não considerou que neste período aquela empresa era subsidiária integral de VCP Exportadora e Participações Ltda. e que somente em 2006 a autuada a incorporou, passando a controlar diretamente a Newark Financial Inc.

Dessa forma, ao deixar de considerar os resultados dessa última empresa na sua controladora VCP Exportadora e Participações Ltda. para considerá-lo na ora recorrente, antes que ela tivesse participação societária na Newark Financial Inc., a fiscalização apurou incorretamente a base de cálculo e os tributos. Adicionalmente observou que o Auditor Fiscal apurou os tributos pelo lucro real nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, desconsiderando a opção da contribuinte pelo lucro presumido, autorizado que estava por sua participação no REFIS.

Também reconheceu que a recorrente já havia oferecido à tributação de IRPJ e CSLL os lucros auferidos pela empresa Voto Votorantim Overseas Trading Operations II, relativamente aos anos-calendário de 2003 e 2004, consoante as cópias das DIPJ, dos anos-calendário de 2003 e 2004, onde se nota o oferecimento à tributação dos valores de R\$ 6.143.869,36 e R\$

8.146.789,37, relativos aos lucros auferidos por essa empresa em 2003 e 2004, respectivamente (fls.1739 a 1748).

Por essas razões, a autoridade a quo julgou essa parte do lançamento improcedente, conforme tabelas abaixo:

<u>IRPJ</u>	<u>LANÇADO</u>	<u>EXONERADO</u>	<u>MANTIDO</u>
<u>TRIBUTO</u>	R\$ 83.225.520,14	R\$ 51.434.080,88	R\$ 31.791.439,26
<u>MULTA DE OFICIO</u>	R\$ 62.419.140,07	R\$ 38.575.560,62	R\$ 23.843.579,45

<u>CSLL</u>	<u>LANÇADO</u>	<u>EXONERADO</u>	<u>MANTIDO</u>
<u>TRIBUTO</u>	R\$ 25.096.577,97	R\$ 18.520.589,1	R\$ 6.575.988,87

<u>MULTA DE OFICIO</u>	R\$ 18.822.433,46	R\$ 13.890.441,81	R\$ 4.931.991,65
------------------------	-------------------	-------------------	------------------

Por seu turno, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação, com os seguintes tópicos:

(i) a r. decisão recorrida manteve o lançamento referente ao lucro auferido pela controlada Newark Financial Inc., em relação ao ano de 2006, tendo deixado de descontar, na consideração dos lucros auferidos por esta empresa, aqueles decorrentes de equivalência patrimonial pelo investimento de 12,35% dela na empresa Aracruz Celulose S.A., que é domiciliada no Brasil, o que causaria bis in idem;

(ii) que os lucros apurados em 1997 pela empresa Voto – Votorantim Overseas Trading Operations NV não poderiam ter sido lançados porque o fato gerador não correu em 31.12.2002 por força do art. 74 da MP 2158-35/2001, vez que essa era a data de recolhimento do tributo e não de ocorrência do fato gerador;

(iii) que com relação a esse lucros, a r. decisão recorrida reconheceu que o lançamento foi apurado equivocadamente pelo lucro real, quando a recorrente apurava pelo lucro presumido, autorizada que estava a fazê-lo por estar inserta no REFIS, mas deixou de anular o lançamento ao fundamento que a apuração equivocada acabou por beneficiar a recorrente;

(iv) inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2518-35/01 por infringência a vários princípios inconstitucionais que descreve; e

(v) direito ao crédito do imposto pego pela coligada estrangeira.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

Em sessão de 27 de janeiro de 2011, esta Turma, com relatoria do Conselheiro Regis Magalhães Soares de Queiroz, decidiu converter o julgamento em diligência, a partir dos seguintes argumentos:

1. Da dupla incidência do IRPJ e da CSLL sobre lucros decorrentes da equivalência patrimonial.

Segundo consta dos autos, a sociedade Newark Financial Inc. é uma holding cuja única fonte de receita é sua participação societária em outras empresas, entre as quais a Aracruz Celulose S.A., que é domiciliada no Brasil (vide organograma de fls. 1505).

Por sua vez, a Newark Financial Inc. passou a ser uma subsidiária integral da recorrente desde que esta incorporou a sua antiga controladora, VCP Exportadora e Participações Ltda.

Desde então, a recorrente passou a ter de oferecer à tributação do IRPJ e da CSLL no Brasil, os lucros auferidos pela Newark Financial Inc., na forma da legislação nacional de regência.

Ao apurar o lucro devido pela recorrente, a autoridade lançadora considerou o lucro auferido pela Newark Financial Inc. em decorrência do reconhecimento da equivalência patrimonial pelo investimento de 12,35% que detém no capital social Aracruz Celulose S.A., que como já dito é sociedade domiciliada no Brasil.

Assim, a questão atine perquirir se o lucro auferido decorrente do reconhecimento da equivalência patrimonial de uma sociedade investida que é residente no Brasil deve ou não ser tributado na forma do art. 25, da Lei 9.249/95. Em outras palavras, se este lucro preenche o requisito legal de ter sido “auferido no exterior”.

2. Dos lucros de Voto Votorantim Overseas Trading Operations NV.

Com relação aos lucros apurados pela empresa Voto Votorantim Overseas Trading Operations NV, a r. decisão recorrida observou que eles teriam sido apurados equivocadamente pela metodologia do lucro real, quando a recorrente havia optado por sua apuração pelo método do lucro presumido, autorizada que estava para tanto por estar inserta no programa REFIS, na forma do art. 4º da Lei nº 9.964 de 2000.

3. Dispositivo

Desta forma, converto o julgamento em diligência para que a autoridade oficiante diligencie junto à recorrente e responda aos quesitos abaixo discriminados:

QUESITO 01: DIPJ 2007 / Ano Calendário 2006 Ficha 35
Linha 9 Outras Receitas Valor de R\$ 185.981.197,00 –

Pede-se à autoridade oficiante para verificar e demonstrar, mediante os registros contábeis e documentos pertinentes, se a referida parcela decorre, total ou parcialmente, do resultado positivo auferido pela Newark relativo à sua participação societária na sociedade brasileira Aracruz. Em caso positivo, apurar e demonstrar com os respectivos documentos os valores

efetivamente recebidos ou disponibilizados pela sociedade Aracruz no País à sua controladora Newark no exterior.

QUESITO 02: *DIPJ 2007 / Ano Calendário 2006 Ficha 35 Linha 10 Outras Despesas Valor de R\$ 91.438.360,00*

Consoante planilha constante no processo (fls. 1.722) e reproduzida no memorial da defesa na sessão de julgamento, tal parcela refere-se ao ágio verificado na aquisição da sociedade Aracruz pela controladora Newark. Pede-se à autoridade oficiante para apurar a regularidade do registro contábil do aventado ágio, inclusive o valor efetivamente adicionado ao resultado da autuada no ano-calendário de 2006, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

QUESITO 03: *Pede-se à autoridade oficiante para verificar e informar se a autuada e a Newark utilizaram-se do método da equivalência patrimonial como método de avaliação do investimento. Se constatado que não houve a utilização do método de equivalência patrimonial como método de avaliação do investimento, verificar e informar demonstrando qual método foi utilizado.*

A autoridade diligenciante intimou o Contribuinte a apresentar documentos e elaborou Relatório de Diligência, de fls. 2.488 e seguintes.

Por seu turno, a empresa, ao tomar ciência das conclusões do Relatório, manifestou-se no sentido de que as conclusões da autoridade diligenciante corroboraram tudo que havia sido alegado no Recurso, razão pela qual pleiteia pelo seu integral provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

A Recorrente traz diversos argumentos de mérito na peça de defesa, de sorte que faremos a análise de todos os principais pontos suscitados.

Em primeiro lugar, entende a empresa que a autuação implica violação aos princípios da legalidade, da isonomia e da não discriminação.

Assim, os três princípios restariam violados ante a possibilidade, levada a cabo pela fiscalização, de autuar os lucros obtidos no Brasil, pela Aracruz Celulose, que impactaram o resultado, no exterior, da Newark Financial Inc.

Percebe-se que a matéria versa sobre o mérito da questão e, nesse sentido, será analisada a seguir. Contudo, devemos ressaltar, por oportuno, que a leitura dos autos e a conduta das autoridades fiscais não revelam, *a priori*, nenhuma ofensa aos mencionados princípios, posto que foram respeitadas as normas legais e vigentes, embora com interpretação diversa daquela postulada pela Recorrente.

Na sequência, a interessada ataca a aplicabilidade do artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001, por considerá-lo inconstitucional, pois permitiria a incidência sobre dividendo presumido.

Entretanto, a constitucionalidade do artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001 já foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADIN 2.588, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas

sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

Conquanto a decisão do STF tenha suscitado controvérsias, notadamente quanto ao alcance e efeitos das matérias julgadas, o paradigma se amolda bem ao presente caso e nos possibilitará solucioná-lo com a necessária segurança.

Começamos com o lucro de R\$ 1.033.596,82, autuado por força do artigo 74, parágrafo único, da MP n. 2.158-35. O valor corresponde ao lucro apurado em 1997 pela Voto Votorantim Overseas Trading Operations NV.

A decisão de primeira instância entendeu que não houve previsão de retroatividade no artigo 74. Nesse sentido, afastou os lançamentos relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004, pois já haviam sido oferecidos à tributação, mas manteve a autuação sobre o lucro apurado em 1997, sob o argumento de que o fato gerador só teria ocorrido em 31 de dezembro de 2002:

Desse modo, os valores indevidamente lançados devem ser exonerados. Quanto a alegação que o imposto sobre o lucro relativo à empresa Voto-votorantim Overseas Trading Operations NV, por ter sido apurado em 1997, não poderia ser mais exigido, não colhe razão a empresa, pois o lucro foi apurado em 1997, mas o fato gerador, como já demonstrado acima, só ocorreu em 31/12/2002, data da disponibilização dos lucros acumulados e não disponibilizados até 31/12/2001.

Embora não haja, portanto, qualquer aplicação retroativa da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o lucro acumulado até 31/12/2001 e considerado disponibilizado e tributado em 31/12/2002 deveria ter sido calculado sob o lucro presumido, opção da empresas para aquele período-base, o que não ocorreu, conforme se pode constatar no demonstrativo de fls. 1535.

Por seu turno, entende a empresa que o diferimento para a apuração e pagamento do imposto em nada alterou a sua essência ou mecânica de incidência, de forma que não seria mais possível alcançar o resultado apurado em balanço, em 31 de dezembro de 1997.

Neste ponto tem razão a Recorrente.

Como visto, o STF considerou **inconstitucional** o parágrafo único do artigo 74, **para afastar a retroatividade** veiculada pelo dispositivo, tanto para controladas e coligadas situadas em paraísos fiscais quanto para aquelas instaladas em países de tributação não favorecida.

Restou prejudicado, portanto, o seguinte comando:

“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”.

A decisão do Supremo Tribunal Federal possui efeito vinculante para este Conselho, o que implica, na hipótese dos autos, afastar o lançamento relativo ao lucro de R\$ 1.033.596,82, apurado em 1997 pela Voto Votorantim Overseas Trading Operations NV, posto que, ao tempo do lançamento (dezembro de 2007), já havia transcorrido o prazo decadencial previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Quanto ao lançamento efetuado por conta do resultado obtido pela Newark, no ano-calendário de 2006, que foi mantido pela decisão de primeira instância, a discussão diz respeito à possibilidade de se tributar resultado apurado no exterior, mas decorrente de lucro auferido pela Aracruz Celulose S/A, no Brasil.

Entendeu a DRJ que os lucros produzidos pelas empresas controladas no exterior devem ser tributados no Brasil, a partir do entendimento esposado pelo artigo 25, parágrafo 2º, da Lei n. 9.245/95:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

(...)

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

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

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

(...)

A decisão recorrida fez uma análise gramatical e considerou que não importa, segundo o dispositivo, a origem dos lucros, mas apenas o fato de que a filial, sucursal ou controlada se localize no exterior (*verbis*):

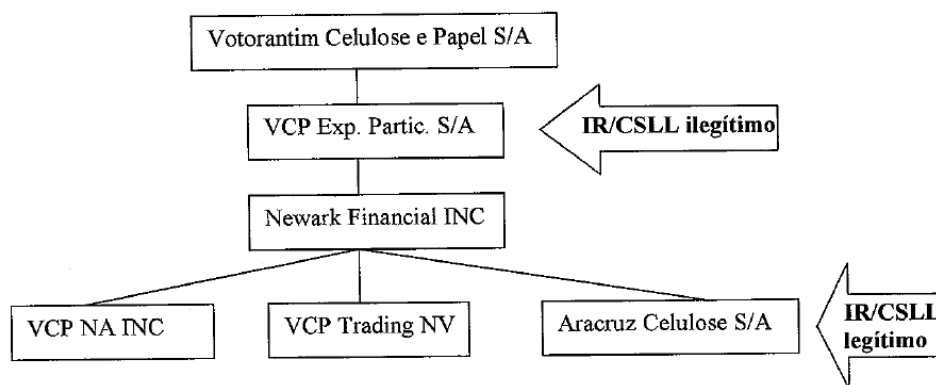
Observe-se que, para a tributação desses lucros, não interessa onde e como a controlada os obteve e sim qual o quantitativo de lucro produzido e que beneficiou sua controladora. Desse modo, a Newark poderia ter obtido o lucro em qualquer lugar do mundo, incluído o Brasil que não faria diferença para a incidência do tributo pois a única especificação legal é que a empresa produtora desses lucros esteja no exterior e seja filial, sucursal ou controlada de empresa situada no Brasil.

Ao revés, entende a Recorrente que a tributação não pode subsistir, sob o argumento de que o lucro auferido pela Newark, que é uma sociedade holding pura, sem qualquer atividade operacional, é **zero**, e que todo acréscimo patrimonial a ela atribuído decorre dos resultados auferidos por outras pessoas jurídicas, nas quais a Newark detém níveis de participação acionária.

No caso dos autos, o lucro corresponde ao resultado obtido pela Aracruz Celulose S/A, auferido e tributado no Brasil, da qual a Newark detém 12,35% de participação.

Alega que os lucros da Aracruz, por força da participação da holding estrangeira, sofreriam duas incidências tributárias, uma na própria Aracruz e outra na VCP. Aduz, ainda, que se retirada a parcela de lucro oriunda da Aracruz (185 milhões), o resultado da Newark (de R\$ 180 milhões) seria negativo.

Para demonstrar a situação, elaborou o seguinte organograma:



Entendo que assiste razão à interessada.

A Lei n. 9.249/95 instituiu, no Brasil, o regime de tributação universal, presente em quase todos os Estados desenvolvidos, segundo o qual devem ser tributados no país de residência da empresa o resultado obtido por filiais, sucursais ou controladas no exterior.

Trata-se do princípio da **renda mundial**, que busca atrair para o sistema tributário nacional lucros que, de outra forma, escapariam à competência pátria, notadamente

quando se tratasse de empresas sediadas em países com tributação favorecida ou, ainda, nos casos de planejamento tributário internacional que tivessem por objetivo precípua a fuga de capitais.

É legítima, portanto, a tributação de resultados auferidos no exterior, sendo que a norma funciona como verdadeiro imã, permitindo que o país exerça competência tributária em relação a fatos jurídicos produzidos fora do território nacional.

A interpretação da lei, todavia, transcende o mero aspecto gramatical, pois é evidente que o seu objetivo fundamental é o de capturar e tributar atividade econômica extraterritorial, mas que aproveita empresas residentes no país.

De se notar que igual raciocínio também se aplica às pessoas físicas (e nem poderia ser diferente), pois a construção deriva dos princípios constitucionais que devem informar o imposto de renda, como a **universalidade**, a generalidade e a progressividade.

E foi a partir dos preceitos constitucionais que o legislador decidiu trazer para a competência nacional os resultados obtidos no exterior. Desnecessário dizer que, para os lucros auferidos no país vige, desde sempre, o princípio da territorialidade, pelo qual aqui são tributados.

No caso dos autos temos uma situação peculiar, em que resultados originados no Brasil, mas reconhecidos por equivalência patrimonial em sociedade estrangeira, foram objeto de autuação, pois esta sociedade é controlada por outra empresa nacional. Estaria a conduta albergada pela legislação e pelos princípios que a norteiam?

Pensamos que não.

O próprio *caput* do citado artigo 25 esclarece que só deverão ser computados os resultados **auferidos no exterior**:

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. (grifamos)

Por mais que se possa argumentar que o parágrafo 2º do mesmo artigo (abaixo reproduzido) induz à conclusão de que todos os lucros auferidos por entidade no exterior deverão ser tributados, o raciocínio contraria a lógica, pelos motivos a seguir expostos.

§ 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 (...)

Em primeiro lugar, é cediço que a interpretação de um artigo deve ser feita *do caput para os incisos e parágrafos*, e não em sentido contrário. O comando principal sempre se encontra no *caput*, enquanto que os incisos e parágrafos tratam de situações especiais ou procedimentos para a sua aplicação.

Assim, o que deve ser tributado é o **resultado** produzido no exterior; acaso não houvesse a norma, o resultado não poderia sequer ser alcançado pelo sistema brasileiro, pois a Constituição incumbiu a lei ordinária de regulamentar os seus critérios:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

*I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, **na forma da lei**;*

E mais, tanto a análise sistemática como a teleológica apontam para a conclusão de que só devem ser trazidos para o Brasil os resultados produzidos extraterritorialmente, posto que os aqui gerados possuem regra própria, que é a automática incidência prevista em lei.

Com efeito, parece discrepar da lógica e da boa hermenêutica a tese de que qualquer resultado apurado no exterior, **ainda que exclusivamente produzido no Brasil**, deva ser novamente submetido à tributação. Haveria, na espécie, *bis in idem* sem qualquer fundamento econômico ou jurídico, além de quebra de paridade entre situações equivalentes, situação vedada pelo artigo 150, II, da Carta Magna.

Entendo, portanto, que não pode prosperar o lançamento relativo ao lucro apurado pela Newark, a partir do resultado obtido pela Aracruz no Brasil.

Ademais, a diligência solicitada por este Conselho concluiu pela procedência dos valores e procedimentos relativos ao lucro da Aracruz S/A. Conquanto não tenha sido taxativa na resposta, a autoridade diligenciante acatou os documentos e argumentos apresentados pela empresa, conforme relatório a seguir reproduzido:

QUESITO 01: DIPJ 2007 / Ano Calendário 2006 Ficha 35 Linha 9 Outras Receitas, Valor de R\$ 185.981.197,00 – Pede-se à autoridade oficiante para verificar e demonstrar, mediante os registros contábeis e documentos pertinentes, se a referida parcela decorre, total ou parcialmente, do resultado positivo auferido pela Newark relativo à sua participação societária na sociedade brasileira Aracruz. Em caso positivo, apurar e demonstrar com os respectivos documentos os valores efetivamente recebidos ou disponibilizados pela sociedade Aracruz no País à sua controladora Newark no exterior.

RESPOSTA AO QUESITO 1: O sujeito passivo foi intimado a:

Explicar o valor de R\$ 185.981.197,00, constante da Ficha 35 Linha 9 Outras Receitas da DIPJ 2007 / Ano Calendário 2006 da fiscalizada.

Apresentar toda documentação necessária à sua comprovação;

A resposta pode ser encontrada às fls 1 e 2 do arquivo RESPOSTA FIBRIA CELULOSE 240314 onde o contribuinte explica que tal valor se refere ao resultado de equivalência patrimonial e apresenta o doc. 1 (fls. 5 a 7 do mesmo arquivo) contendo a demonstração financeira da Newark.

Considerada insuficiente a resposta do contribuinte, este foi intimado a:

- Demonstrar os cálculos que levaram à determinação das duas parcelas (Equity Aracruz e Exchange Variation) que compuseram o valor de R\$ 185.981.197,00, objeto do item 1 do Termo de Ciência de Início de Diligência e Intimação;

- Comprovar e demonstrar a escrituração contábil nos demonstrativos e/ou registros contábeis (diário, razão) da fiscalizada dos valores originais utilizados nos cálculos acima. Apresentar toda documentação necessária à sua comprovação;

- Explicar e comprovar documentalmente se o valor acima foi de alguma forma disponibilizado à Newark;

- Informar e comprovar se a Newark recebeu efetivamente ou se beneficiou, por qualquer meio possível, de alguma parcela de tal valor;

A resposta, constante das fls. 1 a 3 do arquivo RESPOSTA FIBRIA CELULOSE 230414, o contribuinte apresenta o doc 01 (fls 10 do arquivo acima) tabela do cálculo mês a mês da equivalência proporcional à participação da Newark na Aracruz (12,35%), o efeito cambial na equivalência e o saldo contábil da equivalência, em Reais e em Dólares Americanos, dando conta do valor de R\$ 185.981.196,86;

No doc. 02 (Demonstração de Resultado da Aracruz - fls 12 do arquivo acima) o sujeito passivo apresenta os resultados, mês a mês, da Aracruz, valores esses utilizados no cálculo da equivalência patrimonial no doc. 01.

No doc. 03 (Balanço da Aracruz - fls. 14 do arquivo) é apresentado o Patrimônio Líquido da Aracruz, mês a mês, utilizado para o cálculo do efeito da variação cambial, constante do doc 01.

O contribuinte também anexa, como forma de comprovação dos valores apresentados, o razão contábil da Newark (doc 04, fls. 16) e o razão contábil da própria fiscalizada (doc 05, fls. 18).

Com relação à parte do quesito 1 que solicita: “Em caso positivo, apurar e demonstrar com os respectivos documentos os valores efetivamente recebidos ou disponibilizados pela sociedade Aracruz no País à sua controladora Newark no exterior.”

O sujeito passivo declara, no item 3 da RESPOSTA FIBRIA CELULOSE 230414: “Do resultado apurado pela Aracruz Celulose S.A. em 2006 e refletido por equivalência patrimonial

na Newark (R\$ 185.981.196,97, incluída a variação cambial) a Newark recebeu juros sobre capital próprio da ordem de R\$ 29.454.750,00 líquido de imposto de fonte (cf. planilha anexa sob o título "Pagamento de Juros Sobre Capital Próprio (JCP) da Aracruz à Newark" – doc 6). Além dos JCP a fiscalizada recebeu dividendos da ordem de R\$ 20.622.241,86 (cf. planilha anexa sob o título "Pagamento de Dividendos da Aracruz à Newark" doc.07), tudo em conformidade com a deliberação assemblear de 24.04.2007 dos acionistas da Aracruz Celulose S.A. (doc 8). Tais valores foram integral e imediatamente repassados à fiscalizada, adicionados aos lucros acumulados de exercícios anteriores, resultando em um pagamento de dividendos da Newark à Fiscalizada da ordem de R\$ 283.389.009,72, como se depreende da planilha ora anexada intitulada "Pagamentos de Dividendos da Newark à VCP (doc.9) e das fichas razão e demais documentos contábeis anexos intitulados "Provisão de dividendos a receber VCP 2006" (doc 10), Dividendos recebidos VCP 05.2007" (doc 11), Dividendos recebidos VCP 10.05.2007" (doc. 12). Dividendos recebidos VCP 17.05.2007" (doc 13).

Pela plausibilidade das informações e documentos apresentados, que não foram infirmados pelo relatório da diligência, aliados aos argumentos jurídicos já espostos neste voto, entendo que devem ser afastados os lançamentos relativos aos lucros apurados pela Newark.

No que tange ao Recurso de Ofício, entendo que não merece reparos a decisão recorrida.

Como visto, parte da autuação foi excluída ante a comprovação de que os valores já haviam sido oferecidos à tributação, no caso da Voto Votorantim Overseas Trading Operations II, conforme demonstram as DIPJ relativas aos anos-calendário de 2003 e 2004.

Por outro lado, a maior parte do crédito excluído diz respeito à autuação decorrente do resultado da Newark nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005.

Os fundamentos para a exclusão, que considero pertinentes, foram assim apresentados na decisão de primeira instância:

No entanto, observa-se que, ao efetuar os cálculos relativos aos lucros auferidos pela empresa Newark e considerados disponibilizados no final dos anos-calendário 2004 e 2005, o Auditor Fiscal cometeu alguns equívocos que comprometeram o lançamento efetuado nesses períodos de apuração.

De fato, o Auditor Fiscal não considerou o fato que a empresa Newark, nesses anos-calendário, era controlada unicamente pela empresa VCP Exportadora e Participações Ltda. Somente em 22/04/2006, o controle dessa empresa Newark passou a VCP S.A.

Desse modo, ao apurar o lucro gerado pela empresa Newark, através VCP Exportadora e Participações Ltda, o Auditor Fiscal teria que ter considerado tanto os eventuais prejuízos sofridos

por essa empresa no período considerado como os acumulados de períodos de apuração anteriores, até o limite de 30% da base de cálculo considerada.

Ocorre que o Auditor Fiscal, conforme se pode aferir no Demonstrativo de Apuração do IRPJ (fls. 1536 a 1538), erroneamente utilizou os prejuízos da própria VCP S.A para efetuar a compensação com a base de cálculo apurada, sem levar em conta os prejuízos apresentados pela empresa VCP Exportadora, então controladora única da Newark, o que prejudicou a contribuinte pois os prejuízos acumulados da empresa VCP Exportadora eram superiores aos da VCP S.A. Do mesmo modo, não foram consideradas as bases negativas da CSLL na apuração dos valores devidos da contribuição em 2003, 2004 e 2005.

Desse modo, os valores referentes aos resultados obtidos pela empresa Newark durante os anos-calendário de 2004 e 2005 devem ser exonerados pois foram apurados incorretamente.

Tendo em vista os vícios que macularam tais lançamentos e a impossibilidade de novação em sede de julgamento, acolho os argumentos formulados pela DRJ e mantenho, neste tópico, a decisão exarada.

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso Voluntário e, no mérito, voto por DAR-LHE provimento, assim como CONHEÇO do Recurso de Ofício para NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator