



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.000090/2009-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.079 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2022
Recorrente VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. REVISÃO DE OFÍCIO.

O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo somente é passível de alteração nos casos de impugnação, recurso de ofício ou revisão de lançamento nas hipóteses em que esta é possível. Sendo defeso ao Fisco efetuar novo lançamento exclusivamente para alteração de critério jurídico.

Por falta de previsão legal, é incabível revisão de lançamento por iniciativa do Fisco nos casos em que se identifica erro de direito no lançamento anterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente) Ausente(s) o conselheiro (a) Iagaro Jung Martins, substituído (a) pelo (a) conselheiro (a) Carmem Ferreira Saraiva.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Paulo I (SP), ao qual farei as complementações necessárias:

“Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.71.002009000341 e prorrogações (fls.1) a Fiscalização, apurou, relativamente à contribuinte acima identificada, os seguintes fatos, conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 377 a 403):

2 O presente auto se originou de equívoco ocorrido quando da fiscalização dos lucros apurados em 2006 pela empresa Azben Holding GmbH, residente na Áustria, que foram atribuídos unicamente à empresa Cazben Participações do Brasil Ltda (controlada pela fiscalizada), quando essa empresa austríaca e controlada diretamente tanto pela fiscalizada (40%) como pela empresa Cazben Participações do Brasil Ltda (60%).

3 O processo de nº 16561.000209/200813, relativo a empresa Cazben foi julgado pela 5ª Turma de Julgamento de São Paulo I SPO que corretamente exonerou 40% da matéria tributável, atribuída agora ao sujeito passivo do presente procedimento (fls. 286).

4 A empresa Cazben foi constituída em 2002 e, atualmente os sócios da empresa são as empresas Votorantim Participações S/A com noventa e nove cotas e Votorantim Investimentos Internacionais S/A, com apenas uma cota.

5 Junto com a alteração de sócios ocorrida em 19 de dezembro de 2002, foi aumentado o capital da empresa de R\$ 1000,00 para R\$ 146.222.944, mediante a emissão de 146.221.944 quotas de R\$ 1,00 cada uma, integralizadas da seguinte forma: 146.221.243 cotas pela Votorantim Participações S/A, sendo R\$ 89.374.943,00, mediante conferência de 60% de sua participação societária no capital social da Votorantim International Holding NV, empresa situada em Curaçao e R\$ 58.848.000,00 em nota promissória “Pro Soluta” emitida pela investidora Votorantim Participações S/A e 1 cota de R\$ 1,00 pela cotistas Votorantim Investimentos Internacionais S/A.

6 Em 23 de dezembro de 2002, a Cazben adquire participação de 60 % na empresa Azben, situada na Áustria, através de entrega dos bens: 60% da participação societária na empresa Votorantim International Holding N.V e da nota promissória “Pro soluto” emitida pela sua controladora Votorantim Participações S/A.

7 Relativamente a Votorantim Participações S/A (VPar) empresa fiscalizada no presente processo, no mesmo dia 23 de dezembro de 2002, a fiscalizada adquire participação de 40 % na empresa Azben, situada na Áustria, através de entrega dos bens constituídos por 40% da participação societária na empresa Votorantim International Holding N.V , sediada nas Antilhas Holandesas.

8 Ainda nessa mesma data, a Azben tem autorização para aquisição de todas as ações da Votorantim International North América Inc. situada nos Estados Unidos, com uma capital de US\$ 1.000.000,00.

9 O auditor ressalta que durante o curso da fiscalização não foi constatada a existência das atividades informadas pela contribuinte, relativas a empresa Azben, tendo sido verificada tão somente a existência de registros de resultados oriundos de participações em outras empresas sediadas em paraísos fiscais, afirmação que é corroborada pela própria empresa Cazben, em informação prestada no processo nº 16561.000209/200813, relatando que as atividades efetivamente exercidas pela empresa Azben, são as descritas no documento de sua constituição, ou seja a aquisição e

administração de participações em sociedades de todo o tipo e o investimento em bens de capital e todas as atividades oportunas e/ou necessárias, com exceção de transações bancárias, para o alcance dos objetivos previstos.

10 A empresa Azben apresentou entre 2003 e 2006 os seguintes resultados em dólares:

Ano-calendário	Resultado da empresa Azben (US\$)
2003	- 6.795.000,00
2004	4.726.000,00
2005	- 16.889.000,00
2006	99.162.000,00

11 O auditor efetuou a compensação dos prejuízos dos anos-calendário 2003 e 2005 e obteve o saldo de lucro de US\$ 80.204.000,00, que converteu à taxa de câmbio do dólar do dia 29/12/2006, obtendo a base de cálculo de R\$ 171.476.152,00. Considerando que a Vpar detém 40% das cotas da Azben, obteve a base de cálculo de R\$ 68.590.460,80.

12 Em seguida, o auditor fiscal cita a legislação que utilizou como fundamento legal e apresenta longa exposição do que seria o planejamento tributário visando a elidir o recolhimento de impostos no Brasil, através da criação de empresas em paraísos fiscais ou beneficiadas com tratados para evitar a dupla tributação, discorrendo ainda sobre os conceitos de Treaty Shopping que entende que não pode ser permitido e que acredita poder ser catalogado como evasão fiscal.

13 Cita o caso exemplo de uma empresa americana cuja controladora situada nas Bahamas, que também detinha controle integral de outra empresa situada no Equador. A controladora enviou empréstimo de valor significativo a controlada americana. Nesse ínterim, a empresa no Equador, constituiu subsidiária em Honduras. Ao efetuar o pagamento do empréstimo, a empresa americana evitou pagar o imposto que teria que recolher se remetesse o dinheiro diretamente a Bahamas, utilizando o artifício de enviar o dinheiro para Honduras, sem imposto, por força de tratado firmado entre os Estados Unidos e Honduras.

14 Essa operação foi desclassificada pela corte americana alegando que a beneficiária não era a sociedade de Honduras, servindo apenas de veículo para transferir o valor para a controladora nas Bahamas, sem o recolhimento de impostos.

15 O Auditor Fiscal entende haver similaridade desse caso, a situação da fiscalizada, alegando que a Azben serviria apenas de anteparo que os lucros auferidos com as vendas no exterior não fossem tributados.

16 Cita também as medidas tomadas pela OCDE para evitar abusos na utilização de tratados internacionais e ainda o trabalho de Agostinho Toffoli Tavoraro que não considera estabelecimento permanente, de acordo com os modelos de tratado, variando, no entanto de um para outro, a utilização de instalações unicamente para fins armazenagem, exposição e entrega de bens, a manutenção de estoques para fins de transformação por outras empresas, a manutenção de uma instalação fixa unicamente para compra de bens ou mercadorias ou obtenção de informações para a empresa ou para fins de publicidade, fornecimento de informações, pesquisas científicas ou atividades de caráter preparatório ou auxiliar para empresa.

17 Considera, por outro lado, que uma pessoa, que atue em um dos estados contratantes, por conta de uma empresa do outro estado contratante, desde que não seja um agente independente, será considerado um estabelecimento permanente se esta pessoa tiver e, habitualmente exercer, autoridade para concluir contratos em nome da empresa, excluídos os de compra e venda de bens ou mercadorias para a empresa.

18 Conclui que o simples controle de uma sociedade residente em um estado contratante, por outra residente em outro estado contratante não é suficiente para a

caracterização de estabelecimento permanente e que seriam estáveis as instalações que adquirem ou realizam diretamente um lucro, tendo caráter imediatamente produtivo.

19 O Auditor Fiscal cita também entendimento do autor sobre onde deveriam ser tributados os lucros e dividendos, auferidos por empresas situadas em países distintos, participantes de tratados para evitar a dupla tributação.

20 Discorre também a respeito do termo “*beneficial owner*” para designar aquele que realmente se beneficiaria das vantagens decorrentes de tratados, no caso de interposição de terceira pessoa, ou seja no treaty shopping é aquele que por interposta pessoa auferir as vantagens do TDT, sem nele aparecer e que, segundo Vogel deve preencher dois requisitos: possua direito de decidir se seu investimento (capital e ativo) deve ou não produzir rendimentos e possua o direito de dispor livremente sobre esse rendimento.

21 Desse modo, o Auditor Fiscal conclui que devem ser tributados na fiscalizada os lucros auferidos pela empresa Votorantin International Trading/Curaçao, por ser a fiscalizada, a beneficiária efetiva de tais resultados, considerando que “...a equivalência patrimonial positiva obtida por via empresa estabelecida no exterior, difere da equivalência patrimonial positiva auferida via controladas situadas no Brasil, exatamente porque estas últimas ao apurarem seus resultados sofrem a devida tributação. .

22 O Auditor Fiscal esclarece que não contesta o ato jurídico praticado mas a verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes.

23 O auditor Fiscal relata a existência de Mandado de Segurança interposto pela fiscalizada em 29/01/2003, junto a 24ª Vara Civil, visando não computar o resultado positivo da equivalência patrimonial nem os lucros não efetivamente disponibilizados. A segurança foi concedida em 15/10/2009 determinando que a autoridade coatora se abstenha de qualquer ato tendente à exigência de crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL incidentes sobre o lucro e a renda das impetrantes, decorrentes dos resultados de equivalência patrimonial, com exceção, no entanto, se o resultado corresponder aos lucros de coligadas ou controladas no exterior auferidos nos períodos-base de 2002 em diante, que pode ser legitimamente exigido a partir de sua disponibilidade econômica ou jurídica, não exigível a

24 Embora a decisão tenha reconhecido a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.15835/ 01 e ilegalidade parcial do inciso primeiro do art. 7º da IN nº 213/2002, esta apenas relativa no que é incompatível com o caput do art. 74, foi decidido que “...a Fazenda Nacional pode exigir IRPJ e CSLL sobre o resultado da equivalência patrimonial no que corresponde aos lucros de coligadas e controladas no exterior auferidos no períodos-base de 2002 em diante, aí, evidentemente, inseridos os resultados oriundos de países com os quais o Brasil celebrou Acordo Internacional para Evitar Dupla Tributação de Renda, tendo em conta a inexistência de qualquer ressalva no dispositivo e o exposto na fundamentação “ (sic)

25 Desse modo, em 21/12/2009, foram efetuados os seguintes lançamentos: – Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ (fls. 365 a 368): Total do crédito tributário, R\$ 35.233.550,63, incluídos o tributo e juros de mora, calculados até 29/08/2008. Fundamento legal: Embasamento legal: artigo 74, caput e parágrafo único da MP nº 2.158/352001, artigos 25, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/1995; artigo 16 da Lei nº 9.430/96; arts. 249, inciso II, e 394 do RIR/99, art. 3º da Lei nº 9.959/2000 e arts 1, art. 43 do CTNº e 4º da IN SRF nº 213/2002 – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL (fls. 371 a 373): Total do crédito tributário, R\$ 12.701.855,88, incluídos o tributo e juros de mora, calculados até 29/08/2008. Fundamento legal: artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88, artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002.

26 Inconformada com o lançamento do qual foi cientificada na mesma data do lançamento, a contribuinte protocolizou em 20/01/2010, a impugnação (fls. 420 a 489), relativa ao lançamento fiscal, apresentando suas razões, em apertada síntese, a seguir:

26.1 Alega que é controladora direta da empresa Azben, constituída e situada na Áustria que, por sua vez, teria participações societárias em várias empresas, sediadas em outros países, inclusive na Votorantin International Holding NV (VIH), situada nas Antilhas Holandesas.

26.2 Alega que a Azben contabilizou seu investimento na VIH mas não apurou a equivalência patrimonial que não seria obrigatória na Áustria mas, para fins societários, a impugnante aplicou o método de equivalência patrimonial para avaliação de suas participações em Azben e VIH.

26.3 Alega que a VIH jamais distribuiu dividendos à Azben e esta, por sua vez, nunca distribuiu lucros ou dividendos à impugnante.

26.4 Alega que os autos de infração abstraem a existência e da personalidade jurídica da Azben e exigem IRPJ e CSLL da impugnante como esta fosse controladora direta da VIH.

26.5 Alega que os autos de infração também afastam a aplicação do Tratado para Evitar a Dupla Tributação firmado entre o Brasil e a Áustria em 1975 que está em vigor até a data presente.

26.6 Alega que impetrou Mandado de Segurança preventivo questionando a constitucionalidade do art. 74 da MP nº 215835/ 2001 e da IN SRF nº 213/2002 e a interpretação e aplicação da Convenção ao presente caso, e alega que a impugnante

26.7 Nessa impugnação, portanto, pretende discutir a interpretação da Convenção, aplicando-a ao caso concreto.

26.8 Alega que seria possível o proferimento de decisão favorável a contribuinte na esfera administrativa e de uma decisão desfavorável judicialmente e viceversa, alegando que há algumas particularidades na Convenção que a distingue das outras convenções para evitar a dupla tributação.

26.9 Alega não renunciou ao seu direito de questionar administrativamente os termos da Convenção e cita acórdãos do Conselho de Contribuintes que embasariam o que alega.

26.10 Faz breve relato do procedimento fiscal e alega nulidade do auto de infração, afirmando que foram tributados resultados que já haviam sido tributados no processo administrativo nº 16561.000194/200711, caracterizando tributação em duplicidade.

26.11 Alega que está se pretendendo tributar o mesmo resultado do mesmo sujeito passivo com relação ao mesmo período objeto dos autos de infração do processo administrativo nº 16561.000194/200711, com critério jurídico distinto daquele utilizado na primeira autuação, o que, em sua opinião, contrariaria o art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN.

26.12 Alega que os autos foram lançados com a aplicação de multa de 75%, enquanto o crédito tributário está com a exigibilidade suspensa, contrariando o art. 63 da Lei nº 9.430/96.

26.13 Discorre sobre a tributação em duplicidade que alega ter ocorrido no presente processo.

26.14 Alega ofensa ao art. 146 do CNT por reexame da primeira autuação, alegando ainda que não foram esclarecidos quais equívocos que motivaram o reexame, causando cerceamento de defesa e que a tributação foi feita por motivos diferentes, no processo administrativo nº 16561.000194/200711 e no presente processo, citando ainda doutrinadores a respeito e acórdãos do CARF.

26.15 Conclui que, pelos motivos apresentados os autos são nulos.

26.16 Alega que impetrou Medida Cautelar Incidental nº 2009.03.00.0397338/ SP com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário relativo ao IRPJ e a CSLL, informando que em 10/11/2009 foi concedida liminar na referida medida cautelar suspendendo a exigência do crédito tributário em questão, alegando que por esse motivo também os autos são nulos.

26.17 Alega que as imprecisões na aferição da base legal já são suficientes para decretar a nulidade dos autos, uma vez que não se sabe exatamente quais normas legais foram infringidas e porque.

26.18 Alega que os autos de infração de IRPJ e CSLL invocam imprecisa e aleatoriamente todas as normas baixadas sobre a tributação em bases universais no Brasil, sem contudo especificar quais seriam seus dispositivos pertinentes.

26.19 Discorre sobre a legislação de tributação em bases universais e sobre a convenção da OCDE, para demonstrar que os lucros da Azben somente poderiam ser tributados na Áustria, argumentando que a CSLL, tratando-se de tributo essencialmente semelhante ao IRPJ não poderia ser cobrando nem sobre os lucros da Azben nem sobre os dividendos que ela distribuísse à impugnante.

26.20 Alega que a criação da Azben deveu-se a inúmeras razões empresariais sólidas tais como centralização o recebimento das demais empresas estrangeiras e redistribuí-los também no exterior, servir de captadora de recursos no exterior e mesmo empréstimos, além do fato que a Áustria participa da União Européia e tem estabilidade monetária e institucional.

26.21 Aponta como razões para a criação da empresa no exterior, a instabilidade da economia brasileira e inconstância das leis fiscais e cambiais brasileiras, argumentando que nada impede que o legislador resolva tributar pis e cofins sobre os dividendos proveniente do exterior.

26.22 Alega que os dividendos provenientes da Áustria não são tributados no Brasil por expresse acordo firmado entre os dois países, no tratado para evitar a bitributação, e não poderia o auditor fiscal simplesmente desconsiderá-lo.

26.23 Alega que a Azben, ao contrário do que alega o auditor fiscal, é e sempre foi uma plataforma para os investimentos externos do grupo controlador e desde a sua criação aumentou seus investimentos no exterior e nunca distribuiu dividendos à impugnante.

26.24 Discorre sobre a Convenção de Viena, sobre a atuação da OCDE e sobre os modelos de convenção que foram ou não adotados pelo Brasil.

26.25 Discorre sobre os termos invocados pelo Termo de Verificação Fiscal para justificar o lançamento, tais como abuso de direito, fraude à lei, falta de propósito negocial, falta de isonomia e capacidade contributiva, visando demonstrar a improcedência dos argumentos do auditor fiscal que desconsideraram a empresa Azben, comentando o art. 116 do CTN e sua regulamentação, a mudança de entendimento sobre o caso na jurisprudência americana e citando ainda juristas que embasariam o que alega.

26.26 Alega que a desconsideração da empresa Azben feita pelo auditor fiscal ferem diversos dispositivos legais que enumera às fls. 484 e 485.

26.27 Alega erro no cálculo do valor tributável, argumentando que o auditor fiscal efetuou todos os cálculos em dólares e somente converteu para moeda nacional em 31/12/2006, e cita o art.25. §4º da Lei nº 9.249/1995 que contrariaria o procedimento fiscal.

26.28 Investe contra o que chama de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício e discorre a respeito.

26.29 Alega ilegalidade da exigência de juros calculados sobre a taxa Selic.

26.30 Por fim, requer que, se forem desconsideradas as alegações da nulidade e da improcedência integral dos autos de infração, que seja reduzido o valor exigido considerando os valores das taxas de câmbio das datas de encerramento de cada um dos exercícios, seja declarada a impossibilidade do uso da taxa SELIC e seja vedada exigência de juros sobre a multa de ofício lançada.

Em 05 de maio de 2010, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) 1, negou provimento à impugnação. A decisão recebeu a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2006

DECLASSIFICAÇÃO DE EMPRESA SITUADA NO EXTERIOR.

Aceita-se a desclassificação de empresa situada no exterior com o fito de alcançar lucros produzidos por controlada dessa quando há indícios veementes que a empresa controladora situada em país com tratado para evitar a dupla tributação, sem qualquer propósito negocial, é mera repassadora dos lucros auferidos por empresas anteriormente controladas pela empresa fiscalizada, com o fito exclusivo de evitar a tributação no Brasil

DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS.

O planejamento tributário que é feito com abuso de direito, embora siga as normas legais, configura as chamadas operações sem propósito negocial, podendo ser desconsiderado quando visa exclusivamente a evasão de tributos legitimamente devidos.

TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), por expressa previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.”

Cientificada (AR fls. 542), a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 547/569 no qual reiterou as alegações já suscitadas quando da impugnação.

Em 24 de março de 2015 essa turma decidiu pela conversão do julgamento em diligência para que fosse esclarecida duplicidade de tributação alegada pela contribuinte. Em resposta a autoridade lançadora assim se pronunciou:

Em 2007, foi lavrado Auto de Infração, tendo como sujeito passivo a Votorantim Participações S.A., conforme processo 16.561.000194/200711.

Entretanto, por engano da Autoridade Autuante, foi determinada base de cálculo incorreta, tendo como origem o resultado da equivalência patrimonial e não dos lucros, conforme preconizava o art. 74 da MP nº 2.158/2001, no valor de R\$ 32.009.994,42 (Fls. 1.011 daquele processo), não obstante os valores dos lucros dos anos-calendário de 2.003 a 2.006 estivessem consignados às fls. 433, 449, 445 e 441 do mesmo processo;

Em se constatando tal equívoco, optou-se por abrir MPF 08.1.71.002009000341 em reexame conforme relatado por mim, no item 1.3 da TVF da presente autuação (fls. 378):

1.3. Em razão de equívoco ocorrido quando da fiscalização mencionada no item 1.1, na determinação da base de cálculo referente aos lucros auferidos em 2006 pela AZBEN Holding GmbH. (AZBEN), residente na Áustria, foi emitido o presente MPF com autorização de reexame;

que foi a mim atribuído em virtude do falecimento da Autoridade Autuante original, como forma de sanear o lançamento. Tal autuação, levando em conta os valores referentes aos lucros auferidos pela Azben Áustria de 2004 a 2006 (fls. 344, 338, 327 e 322) e não os resultados de equivalência patrimonial, foi consignada no presente processo.

Ressalte-se que os montantes dos lucros auferidos pela Azben, utilizados no presente processo, foram obtidos em documentos apresentados pela autuada em virtude de intimação (fls. 004 a 006);

Quanto ao processo que contém a autuação em que figura como sujeito passivo a Cazben (16.561.000209/200813), controlada da Votorantim Participações S.A., e detentora de 60% de participação da Azben Áustria, autuada como se tivesse participação de 100% na sociedade austríaca, informo que tal equívoco já foi sanado conforme informação abaixo, extraída da própria resolução que determinou a presente diligência, conforme abaixo:

O processo de n.º 16561.000209/200813, relativo a empresa Cazben foi julgado pela 5ª Turma de Julgamento de São Paulo SPO que corretamente exonerou 40% da matéria tributável, atribuída agora ao sujeito passivo do presente procedimento (fls.286).

E ainda, conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal do presente processo em seu item 1.4:

1.4 Em 30 de setembro de 2009, ou seja, estando a presente fiscalização em andamento, recebi representação do Sr. Presidente da 5ª Turma da DRJ I/SPO dando conta da necessidade de se efetuar o presente auto de infração tendo em vista que a Cazben S.A. Participações do Brasil Ltda., controlada pela Vpar e detentora de 60% das quotas da AzbenÁustria, havia sido equivocadamente autuada como se tivesse participação de 100%, tendo sido, portanto, corretamente exonerada em 40% da matéria tributável, atribuída, agora, ao sujeito passivo do presente procedimento fiscal (fls. 286);

Portanto, o processo nº 16.561.000209/200813 não influi absolutamente nada no presente lançamento, por ter sido saneado no curso do contencioso fiscal instaurado;

Em 04 de fevereiro de 2016, a turma rejeitou as alegações de nulidade e, no mérito, não conheceu da impugnação em razão da concomitância com o processo judicial. A decisão recebeu a seguinte ementa. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento somente se dá nos casos previstos no PAF, quando houver prejuízo à defesa ou ocorrer intervenção de servidor ou autoridade sem competência legal para praticar ato ou proferir decisão. Não se configurando qualquer dessas hipóteses, rechaçam-se as alegações do sujeito passivo.

AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial cujo objeto seja idêntico ao do processo administrativo.

Cientificado o contribuinte apresentou embargos declaratório por não constar do voto do relator as razões pelas quais a alegação de alteração do critério jurídico estaria abarcada pelo julgamento relativo a concomitância.

Em 16 de maio de 2017, essa turma deu provimento aos embargos sem, contudo, atribuir-lhes efeitos infringentes. De acordo com o voto do conselheiro relator:

Ainda, em que pese tal alegação, necessário reforçar que ao afastar o julgamento do mérito pela concomitância de ações, com base na Súmula 01 do CARF, entendeu o colegiado que como a discussão sobre a mudança de critério jurídico do lançamento estava precedida pela análise da concomitância de processos, ficaria este conselho impedido de se pronunciar sobre a exigência fiscal, já que a opção pela esfera judicial implica em renúncia a administrativa. É este o sentido de se afirmar no dispositivo do acórdão que a discussão sobre a mudança do critério jurídico do lançamento estava abrangida pela questão da concomitância de processos, que de fato se refere ao mérito da controvérsia. Encerrando-se o processo administrativo, não há que se falar na discussão sobre os critérios do lançamento.

Aqui, a Embargante interpretou mal o dispositivo do acórdão. Uma leitura contextualizada do voto deixa claro que o Relator, ao utilizar a expressão "abrangida", revelou que uma vez reconhecida por ele a concomitância, não caberia a análise de quaisquer outros temas trazidos na defesa, isto é, este tema resolve o processo se sobrepondo, "abrangendo", às demais razões de defesa.

Diante da referida decisão, a Recorrente interpôs Recurso Especial de fls. 824/848 alegando que a decisão pela concomitância não abrangeria a alegação de mudança de critério jurídico.

Em 06 de agosto de 2019, a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu dar parcial provimento ao recurso com retorno dos autos colegiado de origem para reconhecer a inexistência de concomitância quando à modificação do critério jurídico. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

CONCOMITÂNCIA. AÇÃO JUDICIAL. INOCORRÊNCIA. ALEGAÇÃO. CAUSA DE PEDIR E PEDIDO.

Não há concomitância entre Mandado de Segurança preventivo e recurso voluntário no qual se alegue a modificação de critério jurídico de lançamentos posteriores à demanda judicial.

Sem que exista identidade entre causa de pedir e pedido, não há renúncia ao direito de recorrer. Assim, inaplicável o artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/1980 e a Súmula CARF 1 ao caso dos autos.

Diante da referida decisão, os autos voltaram para que a turma se pronuncie sobre a alegação de mudança de critério jurídico.

É o relatório.

Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

1) DA DELIMITAÇÃO DA LIDE.

Conforme exposto no relatório, trata-se de processo formalizado em face da lavratura de Autos de Infração de IRPJ e CSLL relativo ao fato gerador de 2006, em razão da falta de adição à base de cálculo dos lucros auferidos no exterior por coligada.

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (fls. 422, volume 3), decidindo a Delegacia da Receita Federal em São Paulo pela manutenção do lançamento. O acórdão tem a seguinte ementa

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

DESCCLASSIFICAÇÃO DE EMPRESA SITUADA NO EXTERIOR

Aceita-se a desclassificação de empresa situada no exterior com o fito de alcançar lucros produzidos por controlada dessa quando há indícios veementes que a empresa controladora situada em país com tratado para evitar a dupla tributação, sem qualquer propósito negocial, é mera repassadora dos lucros auferidos por empresas anteriormente controladas pela empresa fiscalizada, com o fito exclusivo de evitar a tributação no Brasil

DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS

O planejamento tributário que é feito com abuso de direito, embora siga as normas legais, configura as chamadas operações sem propósito negocial, podendo ser desconsiderado quando visa exclusivamente a evasão de tributos legitimamente devidos.

TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), por expressa previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 547), resolvendo a Turma pela conversão do julgamento em diligência (Resolução nº 1402-00.305), acompanhando a proposta do então conselheiro Relator:

Assim, em que pese haver, aparentemente, tributação em duplicidade para o caso, entendo que remanesce a dúvida quanto à divergência nos valores da base tributável.

Dessa forma, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade lançadora se pronuncie acerca do assunto, lavrando relatório consubstanciado, cientificando-se a contribuinte para se manifestar no prazo de 30 dias, caso deseje.

Em 04 de fevereiro de 2016, a turma rejeitou as alegações de nulidade e, no mérito, não conheceu da impugnação em razão da concomitância com o processo judicial.

Em 16 de maio de 2017, essa turma deu provimento aos embargos sem, contudo, atribuir-lhes efeitos infringentes

Diante da referida decisão, a Recorrente interpôs Recurso Especial de fls. 824/848 alegando que a decisão pela concomitância não abrangeria a alegação de mudança de critério jurídico.

Em 06 de agosto de 2019, a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu dar parcial provimento ao recurso com retorno dos autos colegiado de origem para reconhecer a

inexistência de concomitância quando à modificação do critério jurídico. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

CONCOMITÂNCIA. AÇÃO JUDICIAL. INOCORRÊNCIA. ALEGAÇÃO. CAUSA DE PEDIR E PEDIDO.

Não há concomitância entre Mandado de Segurança preventivo e recurso voluntário no qual se alegue a modificação de critério jurídico de lançamentos posteriores à demanda judicial.

Sem que exista identidade entre causa de pedir e pedido, não há renúncia ao direito de recorrer. Assim, inaplicável o artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/1980 e a Súmula CARF 1 ao caso dos autos.

Conforme voto da Conselheira relatora Cristiane Costa, a decisão recorrida teria analisado as preliminares suscitadas pela contribuinte tendo concluído que a nulidade por mudança do critério jurídico estaria abrangida pela concomitância. A relatora entendeu que não haveria que se falar em concomitância pelos seguintes motivos:

Diante disso, é impossível que a alegação do contribuinte, em impugnação e recurso voluntário relativos a lançamentos de 2007 e 2009, a respeito da modificação do critério jurídico do lançamento (decorrente da comparação entre os processos acima citados: 16561.000194/2007-11 e os presentes autos) constasse em causa de pedir e pedido de Mandado de Segurança (preventivo) impetrado em 2003.

Assim, **dou provimento parcial ao recurso especial** do contribuinte, reconhecendo que **inexiste concomitância quanto à modificação do critério jurídico do lançamento. Voto, portanto, para que os autos retornem ao o Colegiado de origem, para análise do recurso voluntário interposto pelo contribuinte quanto à alegada alteração de critério jurídico.** (grifamos)

Conforme decisão acima transcrita a matéria em discussão nesse momento processual refere-se, exclusivamente, a alegação de nulidade por mudança no critério jurídico.

2) DA MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO NO ARTIGO 146 DO CTN – PRESSUPOSTOS.

Tendo em vista tratar-se de matéria bastante complexa, antes de analisar a situação específica dos autos, entendo necessária a exposição dos critérios utilizados pelo Código Tributário Nacional quando ao tema do artigo 146 do CTN.

No âmbito doutrinário, a interpretação do artigo 146 do CTN se divide em duas frentes: uma restritiva e outra extensiva. Para a primeira corrente, a disposição de tal regra legal não serviria para abarcar fatos geradores ulteriores, ainda que não lançados, nem como instrumento para tutelar a boa-fé de outros sujeitos passivos para além daquele ao qual o lançamento originalmente se destinou (v.g.: DERZI, Misabel Abreu Machado, nota in BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 812.). Já para uma segunda corrente doutrinária o valor segurança jurídica, inspirador da aludida norma,

admitiria uma interpretação mais elástica e também contemplaria as hipóteses aqui mencionadas (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 534)

O CARF, assim como o poder judiciário, tem adotado a interpretação restritiva, a qual também adoto, conforme já manifestado no voto vencedor proferido no Acórdão nº 1402-003.850, por entender que é a posição que melhor se adequa à sistemática do código e à literalidade do artigo 146.

Sendo assim, a primeira premissa jurídica é: a alteração do critério jurídico por parte da autoridade lançadora **deve se referir aos mesmos fatos geradores?**

A segunda questão essencial a ser esclarecida é a distinção entre “erro de fato” e “erro de direito”. Nesse ponto, importante analisar a *ratio decidendi* estabelecida no julgamento do REsp nº 1.130.545- RJ submetido à sistemática dos recursos repetitivos prevista à época no artigo 543-C do CPC/73. A tese firmada no referido precedente foi a seguinte:

retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), **quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior**, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.

Embora a decisão se refira a tributo distinto do discutidos nos autos (IPTU), sua própria ementa fornece os critérios para distinção entre erro de fato e erro de direito e os limites do poder de revisão fiscal. Confira-se:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. 1CARACTERIZAÇÃO.

1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.

2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis:

(...)

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que **a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.**

6. Ao revés, nas hipóteses de **erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável**, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório.

Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coelho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despedido de relevância, tenha o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...).

Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as

hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

(...)

10. Consectariamente, **verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais** (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

De acordo com a referida decisão o erro de fato refere-se às provas enquanto o erro de direito refere-se a qualificação jurídica efetuada pela autoridade lançadora. Isso se dá, como esclarece RUBENS GOMES DE SOUZA, porque *“se admitirmos que o fisco possa variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador estaremos admitindo que possa adotar o critério que prefira por motivos de simples oportunidade, o que equivale a admitir que atividade de lançamento seja discricionária, quando ao contrário já vimos que se trata de atividade vinculada.”* (SOUZA, Rubens Gomes – *Compendio de Legislação Tributária*, ed. Financeiras, 3ª edição, 1960, p. 86)

Em resumo, duas são as premissas a serem analisada no caso concreto:

- a) A mudança de critério jurídico deve se referir ao mesmo fato gerador;
- b) A alteração deve se referir a qualificação jurídica dos fatos.

Ressalte-se que tais premissas já foram adotadas por esta turma em diversas ocasiões, como se verifica pelas ementas abaixo transcritas:

MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. ART. 146 CTN. FUNDAMENTAÇÃO EXARADA POSTERIORMENTE AO FATO GERADOR E À FISCALIZAÇÃO.

Se o fundamento que embasa o lançamento de ofício foi exarado e veiculado após a ocorrência do fato gerador, bem como posteriormente ao início da fiscalização que culminou na lavratura de Autuação, resta configurada a modificação dos critérios jurídicos, como trata o art. 146 do CTN. (Acórdão 1402.002.419, sessão de 22/03/2017)

RECURSO DE OFICIO. NORMAS PROCESSUAIS. NOVO LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. VEDAÇÃO. O disposto no art. 146 do CTN veda ao Fisco a introdução de modificações em lançamentos de ofício perfeitos e acabados, sem que se verifique qualquer das hipóteses do art. 149 do CTN. Observância à certeza e segurança das relações jurídicas. (Acórdão nº 1402.000.828, sessão de 23/11/2011)

LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO REGULARMENTE NOTIFICADO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE. Somente o erro de fato, desconhecido quando da autuação, autoriza a revisão do lançamento. **Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será**

caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, o que revela-se inadmissível.

A revisão do lançamento tributário por erro de fato reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução" (Precedente RESP 1.130.546 - RJ, julgado sob a forma do artigo 543-C, do CPC, de relatoria do Ministro Luiz Fux., julgado em 09/08/2010. Ver itens 5 e 6 da ementa do citado acórdão). **No caso dos autos, a revisão do lançamento não se deu por fato desconhecido da autoridade fiscal, quando do lançamento. O que ocorreu foi nova qualificação jurídica a fatos já conhecidos e descritos no primeiro termo de verificação fiscal.** Tal procedimento, isto é, diante dos mesmos fatos atribuir outra qualificação jurídica, está a revelar hipótese de erro de direito, situação que à luz do artigo 146 do CTN, não admite revisão do lançamento.

Se o ato deve ser motivado para ser válido, uma vez motivado, não pode a autoridade administrativa, em momento subsequente, alterar a motivação, sob pena de nulidade. Ou os motivos determinantes do ato administrativo existiam quando de sua prática e ele é válido, ou inexistiam e o ato, neste caso, é inapto a produzir efeitos no mundo jurídico. Ademais, a situação dos autos está a demonstrar simples omissão, ensejando, igualmente, a aplicação da Súmula 14 do CARF, para afastar a multa qualificada.

Conforme esclarece THAIS DE LAURENTIIS em obra intitulada “*Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária – regime de controle e garantia do contribuinte.*” Existem duas modalidades de garantias contra modificação do critério jurídico pela administração: a intraprocessual e a extraprocessual. A primeira ocorre dentre de um mesmo processo administrativo, quando, por exemplo, a autoridade julgadora de primeira instância altera o critério jurídico utilizado pela autoridade fiscal para realizar o lançamento. A segunda (extraprocessual) entre atos administrativos distintos, como esclarece a autora:

Logo em seguida a autora analisa os atos ensejadores de mudança de critérios jurídicos da modalidade extraprocessual e dedica um capítulo à *mudança de interpretação entre lançamentos tributários*. Nessa situação, os pressupostos necessários à aplicação do artigo 146 do CTN seriam os seguintes: (i) existência de um lançamento tributário (ii) identidade do sujeito passivo; e (iii) revisão *latu sensu* (retificação ou suplementação) do lançamento original. Esclarecedor o exemplo fornecido pela autora:

Um inicial exemplo foi aquele enfrentado pelo Carf no Acórdão nº 107.07.264. Houve um primeiro lançamento em que a autoridade fiscal utilizou o percentual de presunção de 8% (oito por cento) para a apuração do IRPJ constituído de ofício. O contribuinte, concordando com a interpretação posta neste auto de infração, recolheu os devidos montantes e o processo foi finalizado. Posteriormente, em um segundo lançamento, analisando o mesmo período e os mesmos fatos, a Fiscalização aplicou o percentual de 32%. Diante desse cenário, a unanimidade dos membros do Colegiado acolheu a preliminar de nulidade do segundo lançamento, que alterou o critério jurídico anteriormente adotado pela Administração Pública, com base nos dizeres do art. 146 do CTN.

Com efeito, trata-se de caso a ser resolvido com base nos próprios dizeres do art. 146 do CTN, porque aqui o período de apuração objeto das autuações é o mesmo. Então o que aconteceu foi que, na tentativa de revisar o motivo e a motivação adotados no primeiro lançamento, foi efetuado o segundo auto de infração. Ocorre que, caso pretendesse efetivar qualquer alteração no lançamento desse período, a autoridade fiscal deveria lançar mão de auto de infração complementar observando o art. 18,§3º, do PAF. Nem mesmo isso houve no caso posto à análise do Conselho. Mas é preciso colocar que, mesmo que tivesse sido lavrado auto de infração complementar, este não poderia ser validade no âmbito do processo administrativo fiscal pois, como visto anteriormente (item 4.2.1), o agravamento do lançamento deve sempre observar os limites postos na lei complementar; dentre eles os arts. 146 e 149 do CTN.

(...)

Dessarte, o art. 146 do CTN protege os contribuintes contra alteração do critério jurídico promovida pela autoridade fiscal entre lançamentos, quando o segundo pretende revisar os elementos de fato e de direito que foram objeto dos fatos geradores (mesmo período de apuração) abarcado pelo primeiro. (ob. cit. pgs. 283/284_

Dessa forma, conforme será detalhado a seguir, verifica-se que os pressupostos para aplicação do art. 146 se fazem presentes, quais sejam: existência de lançamento anterior relativo ao mesmo período (2006) contra o mesmo contribuinte (identidade do sujeito passivo) e alteração dos fundamentos jurídicos abarcados pelo primeiro lançamento (tributação que tomou como base de cálculos os valores relativos à equivalência patrimonial e posteriormente ao lucro).

3) DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO

Em face da alegação da contribuinte de que estaria havendo duplicidade de exigências essa turma converteu o processo em diligência. O voto do conselheiro relator traz elementos importantes para análise do caso e, por isso, reproduzo os trechos abaixo:

De fato, a alegação da recorrente nesse ponto parece ter fundamento. Visitando os autos daquele processo observa-se, no termo de verificação fiscal, fls. 1.019, que os valores lançados, contemplam os decorrentes de lucros não disponibilizados pela Azben no ano-calendário de 2006. Veja-se os excertos do TVF:

Valores lançados no Auto.

(1) Lucros não disponibilizados.

Controladas/Coligadas	Ano Calendário	% Part.	Lucros/Prej. Exerc.	Lucros não Dispon.
Votorantim International Holding	2001	50%	14.350.159,00	7.175.079,50
Votorantim International Holding	2002	100%	17.976.507,00	17.976.507,00
St. Helen Holding N.V.	2003	50%	15.157.769,00	7.578.884,50
Hailstone Limited	2004	100%	10.289.678,88	10.289.678,88

Fonte: Anexo. Valores declarados nas DIPJ.

(2) Resultados Positivos da Equivalência Patrimonial

Ano Calendário	Resultados Positivos da Equivalência. Patrimonial Azben (R\$)	Resultados Positivos da Equivalência. Patrimonial Azben Participação da VPAR: 40% (R\$)
2.006 ✓	80.024.986,04	32.009.994,42

VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A. CNPJ : 61.082.582/0001-97
Mandado de Procedimento Fiscal nº.:08.1.71.00-2007-00005-0.
Termo de Verificação Fiscal.

Às fl. 1.028 daquele processo encontra-se o demonstrativo de apuração do auto de infração IRPJ.

Contribuinte		Período-Base		
CNPJ		01/01/2006 a 31/12/2006		
61.082.582/0001-97				
Razão Social				
VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S. A.				
Infrações Apuradas				
Multa (%)	Moeda	Valor Tributável	Alíquota (%)	Imp. Apurado (R\$)
0,00	R\$	32.009.994,42	15,00	4.801.499,16
Cálculo do Imposto Adicional				
Valor Decl. (R\$)				
Multa (%)	Val. Apurado (R\$)	Base Tributável	Alíquota (%)	Imp. Adic. Dev (R\$)
0,00				
0,00	32.009.994,42	240.000,00	0,00	0,00
		31.769.994,42	10,00	3.176.999,44
Imposto Total Devido em R\$ por Percentual de Multa				
Multa (%)	Espécie de Imposto			Imposto em (R\$)
0,00	Sobre Infrações			4.801.499,16
	Adic. Demais Infrações			3.176.999,44
Total Devido				7.978.498,60

Constata-se, entretanto, divergência na base tributável considerada no presente processo, extrato de fl. 363 deste processo abaixo.

Sujeito Passivo				
CNPJ		Período-Base		
61.082.582/0001-97		01/01/2006 a 31/12/2006		
Razão Social				
VOTORANTIM PARTICIPACOES S A				
Infrações Apuradas				
Multa (%)	Moeda	Valor Tributável	Aliquota (%)	Imp. Apurado (R\$)
75,00	R\$	68.590.460,80	15,00	10.288.569,12
Cálculo do imposto Adicional				
Valor Decl. (R\$)	Val. Apurado (R\$)	Base Tributável	Aliquota (%)	Imp. Adic. Dev (R\$)
Multa (%)				
0,00				
75,00	68.590.460,80	240.000,00	0,00	0,00
		68.350.460,80	10,00	6.835.046,08
Imposto Total Devido em R\$ por Percentual de Multa				
Multa (%)	Espécie de Imposto	Imposto em (R\$)		
75,00	Sobre Infrações	10.288.569,12		
	Adic. Demais Infrações	6.835.046,08		
Total Devido				17.123.615,20

Assim, em que pese haver, aparentemente, tributação em duplicidade para o caso, entendo que remanesce a dúvida quanto à divergência nos valores da base tributável.

Dessa forma, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade lançadora se pronuncie acerca do assunto, lavrando relatório consubstanciado, cientificando-se a contribuinte para se manifestar no prazo de 30 dias, caso deseje.

Em resposta à diligência a autoridade fiscal elaborou o relatório de fls. 661/664, no qual faz os seguintes esclarecimentos:

Em 2007, foi lavrado Auto de Infração, tendo como sujeito passivo a Votorantim Participações S.A., conforme processo 16.561.000194/2007-11.

Entretanto, **por engano da Autoridade Autuante, foi determinada base de cálculo incorreta, tendo como origem o resultado da equivalência patrimonial e não dos lucros, conforme preconizava o art. 74 da MP nº 2.158/2001, no valor de R\$ 32.009.994,42 (Fls. 1.011 daquele processo), não obstante os valores dos lucros dos anos-calendário de 2.003 a 2.006 estivessem consignados às fls. 433, 449, 445 e 441 do mesmo processo;**

Em se constatando tal equívoco, optou-se por abrir MPF 08.1.71.002009000341 em reexame conforme relatado por mim, no item 1.3 da TVF da presente autuação (fls. 378):

1.3. Em razão de equívoco ocorrido quando da fiscalização mencionada no item 1.1, na determinação da base de cálculo referente aos lucros auferidos em 2006 pela AZBEN Holding GmbH. (AZBEN), residente na Áustria, foi emitido o presente MPF com autorização de reexame;

que foi a mim atribuído em virtude do falecimento da Autoridade Autuante original, como forma de sanear o lançamento. Tal autuação, levando em conta os valores referentes aos lucros auferidos pela Azben Áustria de 2004 a 2006 (fls. 344, 338, 327 e

322) e não os resultados de equivalência patrimonial, foi consignada no presente processo.

Ressalte-se que os montantes dos lucros auferidos pela Azben, utilizados no presente processo, foram obtidos em documentos apresentados pela autuada em virtude de intimação (fls. 004 a 006);

Quanto ao processo que contém a autuação em que figura como sujeito passivo a Cazben (16.561.000209/200813), controlada da Votorantim Participações S.A., e detentora de 60% de participação da AzbenÁustria, autuada como se tivesse participação de 100% na sociedade austríaca, informo que tal equívoco já foi sanado conforme informação abaixo, extraída da própria resolução que determinou a presente diligência, conforme abaixo:

O processo de n.º 16561.000209/200813, relativo a empresa Cazben foi julgado pela 5ª Turma de Julgamento de São Paulo SPO que corretamente exonerou 40% da matéria tributável, atribuída agora ao sujeito passivo do presente procedimento (fls.286).

E ainda, conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal do presente processo em seu item 1.4:

1.4 Em 30 de setembro de 2009, ou seja, estando a presente fiscalização em andamento, recebi representação do Sr. Presidente da 5ª Turma da DRJ I/SPO dando conta da necessidade de se efetuar o presente auto de infração tendo em vista que a Cazben S.A. Participações do Brasil Ltda., controlada pela Vpar e detentora de 60% das quotas da AzbenÁustria, havia sido equivocadamente autuada como se tivesse participação de 100%, tendo sido, portanto, corretamente exonerada em 40% da matéria tributável, atribuída, agora, ao sujeito passivo do presente procedimento fiscal (fls. 286);

Portanto, o processo nº 16.561.000209/2008-13 não influi absolutamente nada no presente lançamento, por ter sido saneado no curso do contencioso fiscal instaurado;

De acordo com o relatório de diligência é possível se constatar o seguinte:

- a) Ao examinar a questão da tributação em duplicidade, a autoridade fiscal admite que tanto ele quanto o processo nº 16561.000194/2007-11 tem por objeto os resultados da empresa AZBEN em 2006. Aponta, contudo, que há uma diferença nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL
- b) O mesmo objeto foi tributado pelo processo nº 16561.000194/2007-11 e pelo presente processo.
- c) A origem da diferença das bases de cálculo utilizadas decorre do critério jurídico adotado em cada lançamento. O critério jurídico adotado para constituição do crédito tributário lançado no processo nº 16561.000194/2007-11 foi o resultado da equivalência patrimonial registrado na contabilidade da Recorrente. Por outro lado, ainda de acordo com o relatório de diligência, no presente processo, o critério jurídico usado para calcular o crédito tributário foi o lucro registrado nas demonstrações financeiras da AZBEN. (grifamos)

Diante do exposto, é possível concluir que, na hipótese dos autos, houve mudança do critério jurídico utilizado, relativo ao mesmo fato gerador e período de apuração e o mesmo sujeito passivo, o que é vedado nos termos do artigo 146 do Código Tributário Nacional.

4) CONCLUSÃO

Em face do exposto, dou provimento ao recurso para reconhecer a nulidade do lançamento em face da alteração do critério jurídico por parte da autoridade fiscal.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio