



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

Processo nº 16643.720018/2013-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.686 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente VOTORANTIM PARTICIPACOES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO. NULIDADE.

É nula, por implicar cerceamento do direito de defesa, a decisão da DRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte, quando restar configurada a omissão quanto à motivação sobre a desconsideração das provas e argumentos de mérito trazidos pela Recorrente durante a fiscalização e em sede de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em anular o acórdão da DRJ, para que outro seja proferido, com expressa manifestação acerca dos documentos relativos ao resultado de VOTO-III e VOTO-IV. O Conselheiro José Carlos acompanhou o Relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

EDITADO EM: 31/05/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Gustavo Guimarães da Fonseca (Suplente) e José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração de IRPJ e CSLL (fls. 1.344/1.354), que resultou em retificação do saldo de prejuízo fiscal e base negativa, em razão da adição dos lucros auferidos, no ano calendário de 2008, por meio de empresas controladas e coligadas domiciliadas no exterior.

Os fundamentos dessa autuação foram expostos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.355/1.389, dos quais reproduzo as seguintes passagens:

“[...]

A CAZBEN declarou possuir apenas uma única participação societária: a AZBEN Holding G.M.B.H. (AZBEN), sediada na Áustria, com uma participação societária de 60%.

[...]

14. Como pode-se notar pelas informações contidas nos itens acima, bem como na DIPJ 2008, a Vpar era, antes da incorporação da Cazben, em 30/12/2008, controladora dela, com uma participação de 99,99% e da Azben com 40% das quotas;

15. Por sua vez, a Cazben é controladora da Azben com uma participação de 60%, participação essa integralizada pela Vpar na empresa brasileira, ou seja, a Vpar constituiu a Cazben com quotas da Azben de sua titularidade;

16. Portanto, a Vpar, embora sua participação direta na Azben seja de apenas 40%, é controladora indireta da empresa austríaca com mais de 99,99% de participação;

Em razão do acima exposto, no presente Auto de Infração a Vpar será autuada, entre outros resultados, em 40% do resultado da Azben. Os restantes 60% foram autuados em outro processo, tendo como sujeito passivo a mesma Vpar, sucessora por incorporação da Cazben;

Conforme informações apresentadas pela Vpar, temos abaixo suas participações societárias:

18.1 - Azben (Atual Votorantim GmbH -Áustria) - 40%;

- Voto-Votorantim Overseas Trading Operations III Ltd. (Cayman) - 100%;

- *Voto-Vorantim Overseas Trading Operations IV Ltd. (Cayman)* - 50%

- *Hailstone Ltd. (Ilhas Virgens Britânicas)* - 100%;

- *Sta. Helen Holding II BV (Curaçao)* - 100%;

19. A Azben (razão social alterada para Votorantim GmbH em 17 de janeiro de 2008), por sua vez, possui as seguintes participações societárias em 2008, conforme organograma apresentado:

19.1 - *Votorantim International Holding NV (Curaçao)*, constituída em

11/10/91 - 100%;

19.2 - *Votorantim International North America (USA - Delaware)*, constituída em 13/08/92 - 100%;

19.3 - *Votorantim International Europe GmbH (Alemanha)*, constituída em 06/12/95 - 100%;

- *Votorantim International Australia Pty (Australia)*, constituída em 16/04/04 - 100%;

- *Citrovita NV (Belgica)*, constituída em 05/06/08 - 99,9%;

- *The Bulk Services Corp (Cayman)*, constituída em 17/02/98 - 100%;

- *Votorantim Terminal NV (Bélgica)*, constituída em 02/04/97 97%;

- *US Zinc Asian Pacific (Barbados)*, constituída em 31/01/06 - 100%;

19.9 - *Votorantim Europe KFT (Hungria)*, constituída em 31/01/08 - 100%.

[...]

21. *Lucros Auferidos no Exterior:*

Base de Cálculo do IRPJ e reflexo na CSLL:

Tendo em vista todas as informações acima expostas, listamos abaixo, resumidamente, os lucros das empresas controladas pela Vpar, não disponibilizados, e portanto, componentes da Base de Cálculo do Auto de Infração que integra o presente processo:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR PELAS CONTROLADAS DA VPAR EM 2008			
Empresa	Participação (%)	Resultado	Resultado Proporcional (Autuação)
Voto-Vorantim Overseas Trading	100	R\$ 119.759.718,37	R\$ 119.759.718,37

Operations III Ltd. (Cayman)			
Voto-Votorantim Overseas Trading Operations VI Ltd. (Cayman)	50	R\$ 74.799.014,66	R\$ 37.399.507,33
Votorantim International Holding NV (Curaçao)	40	US\$ 22.889.000	US\$ 9.155.600
Votorantim International North America (USA -Delaware)	40	US\$ 2.146.391	US\$ 858.556,40
Votorantim Intl Australia PTY (Australia)	40	752.268 AUD	300.907,20 AUD
Citrovita NV (Bélgica)	39,96	923.958,03€	369.213,62 €
The Bulk Services Corp. (Cayman)	40	US\$ 1.310.602	US\$ 524.240,80
Votorantim Terminal NV (Belgica)	40	139.676,21 €	55.870,48 €
Votorantim Europe KFT (Hungria)	40	2.685.142.268 HUF	1.074.056.907,20 HUF

Note-se que as participações da tabela acima referem-se ao percentual de titularidade da Vpar nas empresas, tanto como controladora direta, como indireta.

Ressaltamos que os valores dos resultados da Voto III e Voto IV foram extraídos da DIPJ/ano-calendário 2008 da Vpar, tendo em vista a discrepância entre esses valores e aqueles apresentados pela empresa, nos demonstrativos em moeda original.

*Questionada a respeito da diferença, em intimação (Termo de Intimação nº 10) na qual se exigia comprovação por **documentação hábil, idônea e legível**, o contribuinte apresentou apenas explicações textuais e tabelas apócrifas sem, no entanto, documentar os dados apresentados. Portanto, temos os seguintes resultados abaixo que deverão ser tributados no Brasil:*

R\$ 157.159.225,70

US\$ 10.538.397,20 X 2,337 = R\$ 24.628.234,26

425.084,1€ X 3,23815 = R\$ 1.376.486,08

1.074.056.907,20 HUF X 0,012197 = R\$ 13.100.272,09

300.907,20 AUD X 1,60435 = R\$ 482.760,47

As taxas de câmbio acima são do dia 31/12/2008.

*Portanto, tendo em vista que não houve disponibilização da variação patrimonial positiva decorrente dos resultados auferidos pelas suas coligadas e controladas no exterior, por parte da Vpar, o presente auto de infração tem uma base de cálculo de **R\$ 196.746.978,60**.*

22. Legislação aplicável:

22.1 - Da Tributação em Bases Universais:

22.1.1 - A Lei nº. 9.249/95 [...]

22.1.2. - A Medida Provisória nº. 2.158-35, editada em 27 de Julho de 2001 dispõe como deverão ser considerados para fins de apuração do lucro real os lucros auferidos por intermédio de

controladas ou coligadas, sediadas no exterior a partir do ano calendário de 2002. [...]

22.2 - Da Tributação de Resultados de Controladas Indiretas A legislação brasileira não restringe a tributação universal aos lucros auferidos via controladas diretas, mas alcança também os resultados apurados pelas controladas indiretas, conforme exposto abaixo.

Para maior facilidade e compreensão do complexo esquema engendrado pela Cazben para evitar a tributação dos resultados de suas controladas no exterior, passamos a agrupá-las conforme denominação abaixo:

22.2.1 -Azben, atual Votorantim GmbH (Áustria) – controlada direta da Cazben;

22.2.2 - Sub-Grupo "Controladas Indiretas da Cazben", formado pelas empresas controladas diretas da Azben, atual Votorantim GmbH (Áustria):

- Votorantim International Holding NV (Curaçao), constituída em 11/10/91 - 100%;

- Votorantim International North America (USA -Delaware), constituída em 13/08/92 - 100%;

- Votorantim International Europe GmbH (Alemanha), constituída em 06/12/95 - 100%;

- Votorantim International Australia Pty (Australia), constituída em 16/04/04 - 100%;

22.2.2. - Citrovita NV (Belgica), constituída em 05/06/08 - 99,9%;

- The Bulk Services Corp (Cayman), constituída em 17/02/98 - 100%;

- Votorantim Terminal NV (Bélgica), constituída em 02/04/97- 97%;

22.2.2.8 - US Zinc Asian Pacific (Barbados), constituída em 31/01/06 - 100%;

22.2.2.9 - Votorantrade NV (Curaçao), constituída em 11/10/91

Os lucros conduzidos por intermédio da Azben (Áustria) não foram oferecidos à tributação pela Cazben, sob o argumento de que estariam resguardados pelo Tratado Brasil-Áustria.

Em que pese o fato do art.74 da MP 2.158-35 evitar o diferimento da tributação do acréscimo patrimonial auferido pela empresa sediada no Brasil, em decorrência dos lucros obtidos por sua(s) controlada(s) ou coligada(s) no exterior (V. ITEM 22.4), independentemente do fato de ser(em) sediada(s) ou não em país com acordo para evitar dupla tributação com o

Brasil, o acordo internacional não alcança os lucros gerados por pessoa jurídica que não reside em qualquer dos Estados-Contratantes, ou seja, gerados pelos Sub-Grupos "Controladas Indiretas da Cazben 1" e "Controladas Indiretas da Cazben 2" como decidido pela antiga Primeira Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no julgamento do caso Eagle:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS - Para fins de aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, os resultados de controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, e sua tributação no Brasil não se submete às regras do tratado internacional firmado com o país de residência da controlada direta, mormente quando esses resultados não foram produzidos em operações realizadas no país de residência da controlada, evidenciado o planejamento fiscal para não tributá-los no Brasil.

(Acórdão 101-97.070. Relatora: Sandra Faroni. Sessão de 17/12/2008)

[...]

Em suma: não há qualquer dispositivo legal que exclua os resultados apurados por sociedade controlada indiretamente da tributação universal, e, portanto, a Cazben deveria ter disponibilizado os lucros auferidos por TODAS as suas controladas indiretas.

22.4 Tratados internacionais para evitar a dupla tributação

[...]

22.5 - Convenção Brasil-Austria para evitar a dupla tributação e da interposição de sociedade com finalidade elisiva:

A ligação societária indireta entre a Cazben (Brasil) e a Votorantim International Holding NV (Curaçao), Votorantim International North America (USA - Delaware, Votorantim International Europe, Votorantim International Australia Pty (Australia, Citrovita NV (Belgica, The Bulk Services Corp (Cayman), Votorantim Terminal NV (Bélgica), US Zinc Asian Pacific (Barbados), Votorantim Europe KFT (Hungria) e a Votorantrade NV (Curaçao) é um exemplo típico de interposição de sociedade por razões exclusivamente elisivas. Aliás, a Austria não possui restrições legais ao recebimento de rendimentos de empresas sediadas em outros países por suas holdings e os dividendos pagos a residente no Brasil por residente na Austria estão isentos de tributação também no Brasil por força do TDT.

Diante do que foi explicado, fica claro que a criação da Votorantim GMBH (antiga Azben) - Austria, foi, sem dúvida nenhuma, a busca de uma elisão tributária abusiva destinada a subtrair os rendimentos das controladas indiretas acima elencadas, da base tributária do imposto de renda e da contribuição social dos seus reais beneficiários no Brasil.

A expressão "beneficial owner", trazida para o vernáculo como beneficiário efetivo ou real beneficiário, foi criada para designar aquele que, na realidade, auferirá as vantagens decorrentes do tratado, no caso de interposição de terceira pessoa. Trata-se de alguém reconhecido como proprietário por equidade, por lhe pertencerem o uso da coisa, embora o título legal pertença a outra pessoa.

[...]

A Convenção de Dupla Tributação com a Austria, como todo tratado internacional, deve ser interpretada de **boa fé e à luz do respectivo objeto e fim**, conforme, inclusive, recomendações da OCDE, descartando-se interpretações que conduzam a resultados manifestamente absurdos ou despropositados (seja fuga tributária, seja dupla tributação).

A holding austríaca, mera **sociedade condutora de rendimentos**, foi constituída por razões de economia tributária, auferindo e pagando dividendos não por sua própria conta, mas para seus beneficiários efetivos no Brasil. **A Votorantim GmbH - Áustria, possui apenas posse temporária dos dividendos**, se tanto, e em função exclusiva do interesse fiscal dos seus controladores. Assim, a interposição da holding austríaca em operação internacional (Austria, Curaçao, Bélgica, Alemanha, EUA-Delaware, Cayman, Barbados, e Hungria com o Brasil), por razões tributárias, constitui um caso de confronto direto com a finalidade da Convenção Brasil/Austria.

Não podemos nos esquecer que nos demonstrativos da Votorantim GmbH - Áustria, está bem claro que seu resultado é apenas resultado de operações intragrupo que poderiam ser efetuadas de qualquer outro lugar do mundo e por qualquer outra empresa do grupo.

Dessa forma constata-se o abuso ao tratado. Este abuso se materializa basicamente quando entre uma sociedade A e uma sociedade B, se interpõe uma sociedade C que atua como condutora entre A e B, de forma tal que a sociedade A seja beneficiada com acordo existente entre os Estados das sociedades A e C. Para nosso caso particular A é representada pela Votorantim Participações (brasileira), B as empresas Votorantim International Holding NV (Curaçao), Votorantim International North America (USA -Delaware, Votorantim International Europe, Votorantim International Australia Pty (Australia), Citrovia NV (Bélgica), The Bulk Services Corp (Cayman), Votorantim Terminal NV (Bélgica), US Zinc Asian Pacific (Barbados), Votorantim Europe KFT (Hungria) e a Votorantim NV (Curaçao) e C a Votorantim GmbH - Áustria, empresa chamada de condutora, sendo que "A" representa a beneficiária final mercê do acordo de evitar a bi-tributação.

É evidente que o esquema resulta conveniente sempre que a tributação no Estado cujo tratado constitui a sociedade condutora, não seja elevada (no caso, a Áustria tributa apenas os resultados positivos obtidos dentro de seu território).

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

*Nos tratados mais recentes, temos as chamadas **medidas antiabuso**, que não são mais do que cláusulas introduzidas nos próprios tratados, que buscam criar limites à aplicação do mesmo tratado em determinadas circunstâncias, que vão se multiplicando à medida que a prática das "Treaty Shopping" são mais e mais disseminadas. Hoje em dia, modelos da OCDE da ONU e especialmente o modelo dos Estados Unidos, contém uma série de cláusulas e mecanismos que buscam evitar os abuso no uso dos tratados.*

Já com relação ao propósito comercial ou negocial, é estabelecido que se a empresa os tem, então sua operação não será considerada como artificial, usando-se como parâmetro o princípio do "arms length".

Para evitar abusos ao contrário, ou seja, inserir diversas cláusulas que tornem o tratado de difícil negociação ou aplicação, surgiu a cláusula chamada cláusula de "boa fé", já mencionada anteriormente, que estabelece que as cláusulas antiabuso, não se aplicam quando a sociedade é motivada por razões comerciais e não tem objetivo, ao menos central, de obter benefícios do tratado pelo que lhes seriam aplicados as normas antiabuso.

A conclusão é de que, quando um estado renuncia total ou parcialmente à sua autoridade de tributar uma determinada atividade, o faz com a finalidade de beneficiar a seus próprios residentes e não a terceiras pessoas. Se estamos frente a um contribuinte que realiza atos ao amparo de uma norma, iludindo a aplicação de outra, contra os princípios do direito tributário internacional, ficamos frente à fraude da lei tributária. Por isso não se pode pretender fazer prevalecer figuras societárias ou contratuais cujo único fim seja a evasão de impostos disfarçada de elisão.

Sobre a estrutura de um TDT (Tratado de Dupla Tributação) cita que as pessoas visadas são aquelas residentes em Estados Contratantes, enquanto que, o domicílio fiscal, também denominado residência, define-se utilizando primeiramente o critério de habitação permanente, posteriormente o de centro de interesses vitais, depois o de permanência habitual, em seguida o de nacionalidade e, finalmente, o de mutuo acordo entre os Estados Contratantes.

*Conclui-se, portanto, que para as pessoas jurídicas, o critério é o lugar de sua sede de direção efetiva, que no caso da fiscalização em análise é o Brasil, pois entendemos que **a Votorantim GmbH - Áustria é mero conector, travestido de***

empresa operacional, para aproveitamento do benefício tributário.

*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 estabelecimento permanente se esta pessoa **tiver e habitualmente exercer autoridade para concluir contratos em nome da empresa**, excluídos os de compra de bens ou mercadorias para a empresa."*

Conclui-se, portanto, 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 são estabelecimentos estáveis as instalações que adquirem ou realizam diretamente um lucro, tendo caráter imediatamente produtivo, o que não é o caso da Votorantim GmbH.

Por tudo o que foi arrazoadado, entendemos que devem ser tributados os lucros auferidos pelas Votorantim International Holding NV (Curaçao), Votorantim International North America (USA - Delaware, Votorantim International Europe , Votorantim International Australia Pty (Australia, Citrovita NV (Belgica, The Bulk Services Corp (Cayman), Votorantim Terminal NV (Bélgica), US Zinc Asian Pacific (Barbados), Votorantim Europe KFT (Hungria) e a Votorantrade NV (Curaçao), por ser a VPar efetivamente a beneficiária de tais resultados além de, conforme a legislação brasileira, ser controladora indireta das empresas sediadas em terceiros países.

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

[...]"

A contribuinte apresentou defesa tempestiva (fls. 1.394/1.437), por meio da qual sustenta, em síntese, que:

(i) o Auto de Infração é nulo porque apoia-se em argumentos conflitantes e porque não é possível aferir o verdadeiro fundamento da exigência;

(ii) houve erro na determinação do crédito tributário, que desconsiderou indevidamente a sistemática de consolidação prevista na legislação tributária;

(iii) o sistema de tributação de lucros no exterior adotado pelo Brasil se baseia na consolidação dos resultados na controlada direta. Ante a expressa exclusão dos resultados de equivalência patrimonial, a tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras só é possível com base no art. 74 da MP 2.158/35, cuja lógica se assenta na sistemática de consolidação (cf. corroborada pela IN nº 213/02);

(iv) o modelo de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL estabelece adições e exclusões taxativas, que não incluem o reconhecimento direto e isolado dos lucros das investidas das controladas e coligadas estrangeiras;

(v) o artigo 74 da MP 2.158/35 criou uma indevida ficção de fato gerador de renda. Os lucros ora tributados não foram distribuídos, inexistindo qualquer disponibilidade jurídica ou econômica de renda;

(vi) as demonstrações financeiras comprovam que VOTO III não auferiu lucro no ano base de 2008; e VOTO IV apurou lucro de R\$ 4.432.267,00, sendo que o IRPJ e CSLL incidentes sobre o lucro proporcional de R\$ 2.216.134,00 (correspondente à 50%) foram liquidados por meio de compensação (fls. 1.303 a 1.306);

(vii) o art. 7º da CONVENÇÃO ÁUSTRIA veda a tributação por um Estado contratante do lucro da empresa residente no outro Estado (ressalvada a existência de estabelecimento permanente no primeiro Estado). Essa previsão abrange a totalidade do lucro da empresa, não havendo argumentos para limitar a vedação apenas aos lucros gerados em um País;

(viii) a fiscalização ao menos deveria ter aplicado as Convenções para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil e Bélgica e com a Hungria, para excluir da base de cálculo da suposta infração os resultados auferidos por VOTORANTIM TERMINAL, CITROVITA e VOTORANTIM KFT; e

(ix) sejam compensados os impostos pagos no exterior com os valores supostamente devidos no Brasil.

Em Sessão de 20 de março de 2013, a 2ª Turma da DRJ/SP1, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente por meio do acórdão nº 16-56.296 (fls. 1.473/1.509), cuja ementa foi assim redigida:

“LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA E COLIGADA NO BRASIL

Os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e dos artigos 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

LIVRE INICIATIVA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

Um dos fundamentos para a proteção estatal à livre iniciativa é a produção de riqueza, benéfica ao empreendedor e à sociedade em geral, mediante a geração de empregos e tributos, hipótese não observada em estrutura empresária desprovida de propósito comercial e constituída com o objetivo primordial de deixar de recolher tributos, configurando planejamento tributário abusivo, cujos efeitos são inoponíveis ao Fisco.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS.

Para fins de aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, os resultados de controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, e sua tributação no Brasil não se submete às regras do tratado internacional

firmado com o país de residência da controlada direta, mormente quando esses resultados não foram produzidos em operações realizadas no país de residência da controlada, evidenciando o planejamento fiscal para não tributá-los no Brasil.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

Os créditos de imposto de renda relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior e adicionados à base de cálculo do imposto de renda brasileiro poderão ser compensados com este desde que o pagamento seja comprovado de acordo com as exigências legais, dentre elas, a exibição de comprovante de recolhimento reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto ou, se demonstrado que, de acordo com a lei estrangeira, o documento apresentado é hábil e legítimo para confirmar o referido pagamento.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual, quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Cientificada dessa decisão em 27/04/2014 (fls. 1.514), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 29/04/2014 (fls. 1.525/1.584), onde, além de reiterar suas alegações de defesa, afirma que a decisão de piso teria se omitido no que diz respeito à análise dos argumentos acerca da comprovação do prejuízo apurado por VOTO III e da apuração de lucro em montante bem inferior ao considerado em relação à VOTO IV.

Tramitado o feito, a PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 1.652/1.708), requerendo que seja negado provimento ao recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

O recurso voluntário atende aos requisitos previstos no Decreto nº 70.235/1972, razão pela qual dele conheço.

É possível segregar a autuação em dois itens: (i) tributação dos lucros auferidos por intermédio de empresas controladas diretamente (VOTO III e VOTO IV); e (ii)

tributação dos lucros auferidos por controle indireto, por empresas controladas pela VOTORANTIM GMBH Áustria ("antiga Azben").

Ressalte-se, nesse contexto, que do montante total das supostas infrações apontadas - R\$196.746.978,60, R\$ 157.150.225.70 referem-se ao item (i) - lucros auferidos por VOTO III e VOTO IV no ano-calendário de 2008.

Com efeito, ao computar o montante correspondente aos lucros que teriam sido auferidos por VOTO III e VOTO IV, no ano-calendário de 2008, o TVF atesta que a fiscalização considerou os valores informados na DIPJ/2009 sob a seguinte justificativa:

"Ressaltamos que os valores dos resultados da Voto III e Voto IV foram extraídos da DIPJ/ano-calendário 2008 da Vpar, tendo em vista a discrepância entre esses valores e aqueles apresentados pela empresa, nos demonstrativos em moeda original".

*Questionada a respeito da diferença, em intimação (Termo de Intimação nº 10) na qual se exigia comprovação por **documentação hábil, idônea e legível**, o contribuinte apresentou apenas explicações textuais e tabelas apócrifas sem, no entanto, documentar os dados apresentados." (Grifos do original.)*

Da análise dos autos, verifica-se que a Recorrente de fato foi chamada a se manifestar sobre a divergência entre os valores informados de lucros no exterior em DIPJ e os documentos apresentados (demonstrações financeiras datadas de 31/12/2008), tendo apresentado considerações a esse respeito em mais de uma oportunidade. Senão, vejamos:

Em resposta apresentada em 27/04/2012 (fls. 82/84), esclareceu que:

"5. Especificamente em relação à Voto-Votorantim Overseas Trading Operations IV Limited, a INTIMADA informa que o lucro proporcional de R\$2.216.134.00 (cf. Doc. 02) foi oferecido à tributação pelo Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica ("IRPJ") e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSL"). e os respectivos tributos foram pagos por meio de compensação formalizada sob o nº 23769.06481.190111.1.3.02-6594 (fls. 04 do Doc. 13).";

Ato contínuo, em atendimento ao Termo de Intimação nº 3, a Recorrente, em 23/07/2012 (fls. 90/92), apresentou as seguintes considerações:

"2. No que se refere ao item 9 do TIF, a INTIMADA esclarece que a Voto-Votorantim Overseas Trading Operations III ("VOTO III") não auferiu lucro no ano-calendário de 2008, conforme comprovam as demonstrações financeiras da referida empresa apresentada à fiscalização em 27.04.2012. Em relação à Voto-Votorantim Overseas Trading Operations IV Limited ("VOTO IV"), conforme informado pela INTIMADA naquela oportunidade, o lucro proporcional de R\$2.216.134.00 foi oferecido à tributação pelo Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica ("IRPJ") e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSL"). Os referidos tributos foram pagos por meio de compensação formalizada sob o nº 23769.06481.100111.1.3.02-6504 (Docs. 02 e 13 da resposta protocolizada em 27.04.2012).

Saliente-se que a referida compensação somente foi efetuada em 19.01.2011, em virtude da revogação da decisão judicial, concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.61.00.003686-0, que determinava a abstenção de qualquer ato tendente à cobrança de IRPJ e CSL sobre os lucros auferidos pelas empresas no exterior antes de sua efetiva disponibilidade econômica ou jurídica (Doc. 01)."

Em seguida, conforme registra a petição de fls. 102/103, datada de 19/11/2012, a Recorrente apresentou, dentre outras, *"a composição das contas Interest Expenses e Financial Expenses da Votorantim Overseas Trading Operations III Limited, nos valores de USD16.397.246 e USD39.328.847 (Doc. 02), respectivamente"*.

Na resposta de 04/03/2013 (fls. 109/110), relativa ao Termo de Intimação nº 09, a Recorrente prestou o seguinte esclarecimento adicional:

"2. Conforme informado na resposta protocolizada em 23.07.2012, no ano-calendário de 2008: (i) a Voto-Votorantim Overseas Trading Operations III ("VOTO III") não auferiu lucro (demonstrações financeiras apresentadas à fiscalização em 27.04.2012); e (ii) a Voto-Votorantim Overseas Trading Operations IV Limited ("VOTO IV") apurou lucro de R\$4.432.267,00 fdemonstrações financeiras apresentadas à fiscalização em 27.04.2012). O lucro proporcional de R\$2.216.134,00 foi oferecido à tributação pelo Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica ("IRPJ") e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSL"). e os referidos tributos foram pagos pela INTIMADA, em 19.01.2011, por meio de compensação formalizada sob o n.º 23769.06481.190111.1.3.02-6594 (Docs. 02 e 13 da resposta protocolizada em 27.04.2012).

3. A DIPJ/2009 da INTIMADA foi elaborada com base em balanço preliminar de VOTO III e VOTO IV, que, por equívoco, deixou de contemplar as oscilações nos resultados financeiros das respectivas empresas.

4. Com efeito, em relação à VOTO III, o balanço utilizado de base para a elaboração da DIPJ/2009 da INTIMADA não contemplou as perdas financeiras no montante de USD39.426.596,08.

5. Já com relação à VOTO IV, o balanço utilizado de base para a elaboração da DIPJ/2009 não contemplou as receitas de juros no montante de USD33.527.777,78 e as despesas de juros no montante de USD 30.483.333,33, conforme aberturas anexas (Doc. 01).

6. A INTIMADA identificou os equívocos cometidos por ocasião do presente procedimento fiscal, razão pela qual não foi possível retificar a DIPJ/2009."

Finalmente, ainda durante a fiscalização, a Recorrente, em atendimento ao Termo de Intimação nº 10, esclareceu que (fl. 111):

"VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A., já devidamente qualificada ("INTIMADA"), vem, por seus advogados, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 10 ("TIF"):

(i) em relação à Voto-Votorantim Overseas Trading Operations III ("VOTO III"): apresentar as aberturas/esclarecimentos pertinentes;

(ii) em relação à Voto-Votorantim Overseas Trading Operations IV Limited ("VOTO IV"): esclarecer que o compute do resultado da respectiva empresa e do montante oferecido à tributação pela INTIMADA foi efetuado com base nas aberturas devidamente apresentadas à fiscalização, na resposta protocolizada em 04.03.2013."

Toda essa documentação e esclarecimentos, entretanto, foram considerados, nas palavras do fisco, *apenas explicações textuais e tabelas apócrifas sem, no entanto, documentar os dados apresentados*. E com base nessa premissa, o fisco tomou como base os valores dos lucros de VOTO III e VOTO IV informados na DIPJ, não levando em conta os documentos e argumentos apresentados pelo contribuinte nos diversos atendimentos feitos no curso da fiscalização.

Por ocasião da defesa, a Recorrente insiste no argumento de que a DIPJ teria tomado como base um valor de lucro intermediário, razão pela qual deve prevalecer o lucro informado no balanço levantado em 31/12/2008, na linha, aliás, do que foi considerado pela própria autoridade autuante para fins de formalizar a exigência relativa às empresas controladas indiretamente.

Nas palavras do contribuinte (fl. 1.406):

"5.15 - Com a finalidade de corroborar as informações prestadas durante o curso do procedimento de fiscalização, e demonstrar a improcedência dos AUTOS nesse tocante, a IMPUGNANTE solicitou à PricewaterhouseCoopers, uma das maiores empresas de auditoria independente do mundo, que auditasse as demonstrações financeiras de VOTO III e de VOTO IV (Doc. 02).

5.16 - Como se pode notar, os relatórios auditados preparados pela PricewaterhouseCoopers ratificam justamente as informações constantes nas demonstrações financeiras de VOTO III e VOTO IV, apresentadas às autoridades fiscais durante o procedimento de fiscalização. Frise-se: a auditoria independente confirmou o que já havia sido informado, por quatro vezes, pela IMPUGNANTE: no ano-calendário em questão, (i) VOTO III não auferiu lucros; e (ii) VOTO IV auferiu lucros no montante USD 1.896.563,00."

Como se pode observar, a Recorrente sempre buscou esclarecer e comprovar que os resultados auferidos por VOTO III e VOTO IV no ano-calendário de 2008 de fato são diferentes do que foi informado na DIPJ. Para tanto, além das considerações pontuais feitas ao longo do procedimento fiscalizatório, juntou os respectivos balanços das empresas controladas diretamente, balanços estes aprovados por empresa de auditoria renomada.

A decisão de primeiro grau, porém, ao tratar especificamente dos resultados de VOTO III e VOTO IV, foi extremamente singela. Veja-se:

"A contribuinte afirma que: 1) Os resultados de VOTO III e VOTO IV, relativos ao ano-calendário de 2008, devem ser excluídos, pois o montante de R\$ 2.216.133,50 foi oferecido à tributação e; 2) Requer sejam compensados os impostos pagos no exterior com os valores supostamente devidos no Brasil.

A Impugnante não juntou documentos para comprovar não só a tributação do mencionado valor como também o pagamento do imposto no exterior.

Desta maneira, não é possível acolher a solicitação da Impugnante para que seja compensado o imposto pago no exterior por sua controlada, uma vez que os requisitos legais que lhe confeririam certeza e liquidez não estão presentes" (fls. 1.503)

A referida decisão de piso, após fazer considerações genéricas acerca do ônus da prova por parte do sujeito passivo, concluiu que a Recorrente não cumpriu com este ônus, razão pela qual teria agido corretamente a autoridade fiscal autuante ao tomar como base os valores dos lucros apontados na DIPJ.

De fato, da análise da decisão recorrida, nota-se de imediato que o voto condutor apenas menciona de forma genérica o descumprimento quanto ao ônus probatório do contribuinte, mas não identifica as razões concretas para desconsiderar as demonstrações financeiras apresentadas, os relatórios dos auditores independentes, a informação sobre pagamento parcial em relação ao lucro de VOTO IV e os demais apontamentos.

Restou evidenciado que a Recorrente sempre sustentou que a tributação dos lucros de VOTO III e VOTO IV não deve ser afastada apenas "porque o montante de R\$ 2.216.133,50 foi oferecido à tributação", como quer fazer crer a decisão recorrida, mas principalmente porque (i) VOTO III não teria auferido lucros no ano-calendário de 2008, e (ii) o resultado positivo apurado por VOTO IV proporcional à participação da Recorrente não teria sido de R\$37.399.507,33, mas sim de R\$2.216.133,50, valor este adicionado ao resultado tributável e liquidado por compensação.

Tudo leva a crer que a decisão de primeira instância, na verdade, ignorou o argumento e provas relativas aos itens (i) e (ii) acima. Isso porque a decisão recorrida não faz qualquer menção a própria existência dos referidos documentos juntados pela Recorrente na tentativa de fazer prova quanto ao erro da DIPJ, preferindo se concentrar quase que exclusivamente ao tema da tributação das controladas indiretas.

Ressalte-se, por oportuno, que os balanços (demonstrações financeiras) das empresas controladas e localizadas no exterior constituem documentos hábeis para aferição dos respectivos lucros, na linha do que prescreve o artigo 25 da Lei nº 9.249/95, *in verbis*:

"Artigo 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" Grifei.

Nesse contexto, salta aos olhos o fato de que a Recorrente invocou essa base legal na tentativa de legitimar suas alegações quanto ao equívoco cometido ao preencher a

DIPJ, mas este argumento também sequer mereceu uma única palavra ou frase ao longo de toda a decisão.

Também não há no *decisum* nenhuma pista sobre a análise do argumento da Recorrente no sentido de que teria efetivamente compensado o IRPJ apurado em relação aos lucros de VOTO IV. A cópia da DCOMP apresentada também não foi objeto de nenhuma consideração.

O que se tem no caso, pois, é uma decisão administrativa omissa, proferida sem respeito aos princípios da motivação e da ampla defesa.

Ora, a demonstração clara acerca da desconconsideração dos documentos apresentados, assim como sobre os fundamentos para o não provimento das alegações de mérito arguidas pela Recorrente, constitui dever da DRJ.

Dito de outros modos, a omissão na análise de provas e argumentos de mérito que questionam a base de cálculo utilizada para fins de constituição de créditos tributários implica verdadeiro cerceamento de defesa.

Nessas condições, o Decreto nº 70.235/72 prescreve que *são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa* (cf. artigo 59, II).

Ademais, a ausência de motivação das razões que levaram as autoridades julgadoras de primeira instância a refutarem os argumentos e documentos relativos aos lucros de suas controladas diretas (VOTO III e VOTO IV), e respectiva compensação do IRPJ apurado, compromete o julgamento da presente lide por este Colegiado por caracterizar supressão de instância.

A decisão de primeira instância, portanto, mais do que superficial, é nula em face de ter incorrido em verdadeira omissão quanto à análise e motivação acerca dos argumentos invocados pela Recorrente e o conjunto probatório por ela trazidos aos autos.

Nulidades como esta, ressalte-se, vêm sendo reconhecida pelo CARF, conforme atestam os julgados abaixo colacionados:

“NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO. O julgador administrativo não está obrigado a responder todos os argumentos da defesa se já expôs motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio. Todavia, a omissão acerca do exame de argumento apresentado como hábil a isoladamente afastar o vínculo de responsabilidade enseja cerceamento do direito de defesa por supressão de instância e impõem a declaração de nulidade parcial da decisão recorrida.” (Acórdão nº 1302-001.815. Sessão de 03 de Março de 2016).

“ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA MOTIVAÇÃO CLARA E DE APRECIÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA. NULIDADE. Deve ser declarada nula a decisão da DRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte, por ter deixado de fundamentar com clareza os motivos que levaram à decisão proferida e de ter deixado de analisar os documentos apresentados juntamente com a peça

Processo nº 16643.720018/2013-29
Acórdão n.º **1201-001.686**

S1-C2T1
Fl. 10

impugnatória, o que acarretou ofensa ao princípio da ampla defesa.” (Acórdão nº 1202-001.041. Sessão de 09 de Outubro de 2013).

Feitas essas considerações, voto no sentido de ANULAR o Acórdão nº 16-56.296 da DRJ/SP1, para que outro seja proferido sem a omissão apontada, cientificando-se novamente a Recorrente para interposição de novo recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli