



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

Processo n° 16643.720067/2013-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.405 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de abril de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A. (NA QUALIDADE DE SUCESSORA DA CAZBEN PARTICIPAÇÕES DO BRASIL LTDA.- CNPJ N° 05.322.792/0001-34)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ERRO DE DIREITO. VEDAÇÃO.

É vedada à administração pública o reexame de matéria e período já fiscalizados com base na mudança de critério jurídico e/ou erro de direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin,

Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Leticia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo De Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário. Em relação às peças iniciais de acusação e defesa, adoto o relatório elaborado pela autoridade julgadora recorrida, que passo a transcrever:

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas –IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, lavrados em 18/12/2013, pela Delegacia de Maiores Contribuintes - DEMAC de São Paulo/SP, para constituir o crédito tributário no total de R\$ 78.430.122,48 (incluídos o principal, a multa de ofício de 75% e os juros de mora devidos até a data da lavratura, tendo em conta as irregularidades apuradas, no ano-calendário 2008, descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1377/1413, parte integrante da peça acusatória, e abaixo transcrito:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e como resultado dos trabalhos de fiscalização realizados no contribuinte acima indicado, iniciados em 19/11/2013, seguindo o disposto nos artigos 904, 911, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26/03/99, verificamos os seguintes fatos:

ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL

Esclarecimentos Iniciais:

1. A presente fiscalização, respaldada no Mandado de Procedimento Fiscal -MPF nº 08.1.85.00-2011-00324-0, teve origem na Diligência autorizada pelo MPF-D nº 08.1.85.00-2013-00257-0, iniciada em 08/11/2013, conforme data de recebimento constante do Aviso de Recebimento dos Correios;
2. Os tributos abrangidos pelo referido mandado são o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e o período fiscalizado é de 01 de janeiro de 2008 a 31 dezembro de 2008 e tem, como sujeito passivo, a VPar, incorporadora da Cazben e, portanto, responsável por sucessão pelas infrações cometidas por sua incorporada;
3. A presente reanálise tem como causa a discrepância entre os valores de lucros auferidos pelas controladas da Votorantim GmbH - Áustria (antes AZBEN Holding G.M.B.H.), conforme documentos apresentados pela fiscalizada (prejuízo de 200.700.00 € ou seja, R\$ 469.035.900,00), e o resultado, constante dos demonstrativos da CAZBEN PARTICIPAÇÕES DO BRASIL LTDA., CNPJ nº 05.322.792/0001-34, controlada da fiscalizada, quando de sua incorporação pela mesma em novembro de 2008 (resultado positivo de equivalência patrimonial de R\$ 254.369.940,49);
4. A Cazben sempre teve como único ativo, sua participação de 60% na Votorantim GmbH - Áustria, na qual sua controladora, a fiscalizada, detinha os restantes 40%;
5. Pelo motivo acima e por ser uma holding, o único resultado da Cazben se dava exclusivamente em razão de sua participação societária na empresa Austríaca;

Histórico:

6. A fiscalizada, doravante apenas VPar, foi constituída em 1918 e sua denominação à época era S.A. Indústrias Votorantim.
7. Em 30 de abril de 2002 foram alteradas tanto sua denominação quanto seu objeto social para, respectivamente, Votorantim Participações S.A. e "participar de sociedades

civis ou comerciais, de qualquer natureza, e administrar seus bens e interesses”.

8. A CAZBEN PARTICIPAÇÕES DO BRASIL LTDA. (doravante apenas Cazben), CNPJ 05.322.792/0001-34, NIRE 35.217.866.921, incorporada pela VPar em dezembro de 2008, foi constituída em 3 de outubro de 2002 como sociedade por ações, JUCESP PROTOCOLO 433776/02-0, com sede na Cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Rua Professor Aprígio Gonzaga, 282, sala 03, CEP 04303-000;

9. Quando de sua constituição o capital social subscrito foi de R\$ 200,00 (duzentos reais), divididos em 200 quotas de ações, distribuídas em partes iguais entre seus dois sócios, Diego Rodrigues Agudo e Carlos Eduardo Azedo.

9.1. O objeto declarado da Sociedade era:

9.1.1 A administração patrimonial de bens próprios;

9.1.2 A participação em empreendimentos comerciais e industriais, e

9.1.3. A participação como acionista ou quotista em quaisquer sociedades de quaisquer ramos de negócios, no Brasil e no Exterior.

10. Em 19 de dezembro de 2002 foi efetivada a primeira alteração contratual da Sociedade, JUCESP PROTOCOLO 65503/03-0;

11. O quotista Diego Rodrigues Agudo retirou-se da sociedade mediante a cessão e transferência de 100 (cem) quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma, representativas da totalidade de sua participação no capital social da sociedade para o novo quotista VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A., CNPJ 61.082.582/0001- 97, que ingressara na sociedade;

12. O quotista Carlos Eduardo Azedo renunciou aos seus direitos de preferência na cessão e transferência das quotas e retirou-se também da sociedade mediante a cessão e transferência de:

12.1. 99 (noventa e nove) quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma, para o novo quotista VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A., (uma) quota, no valor total de R\$ 1,00 (um real) para o novo quotista VOTORANTIM INVESTIMENTOS INTERNACIONAIS S.A., CNPJ 04.480.652/0001-21, que ingressara na sociedade.

12.2. Os novos quotistas decidiram:

12.2.1. Alterar o endereço da sede da CAZBEN para a R. Amauri, 255, 11º Andar, Conjunto B, Chácara Itaim, São Paulo, Capital, CEP 01.448-000 e;

12.2.2. Aumentar o capital social para R\$ 1.000,00 (um mil reais) mediante a emissão de 800 (oitocentas) novas quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma;

12.2.3. O aumento de capital foi totalmente subscrito pelo quotista VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A., a ser integralizado no prazo de 01 (um) ano, a contar de 19/12/2002 em moeda corrente nacional e/ou bens. A quotista VOTORANTIM INVESTIMENTOS INTERNACIONAIS S.A. renunciou expressamente ao seu direito de preferência na subscrição das novas quotas;

12.2.4. A sócia gerente VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A. nomeou para o cargo de Gerentes Delegados da sociedade os Srs. Mário Bavaresco Júnior, RG nº 5.409.858 SSP-SP, inscrito no CPF nº 988.166.758-53 e Nelson Koichi Shimada, RG nº 5.763.570 SSP-SP, inscrito no CPF nº 001.231.868-03;

13. Ainda em 19 de dezembro de 2002 foi efetivada a segunda alteração contratual da Sociedade, registrada na JUCESP sob o PROTOCOLO 65504/03-3;

13.1. Os novos sócios decidiram aumentar o capital social de R\$1.000,00 (um mil reais) para R\$ 146.222.944,00 (cento e quarenta e seis milhões, duzentos e vinte e dois mil, novecentos e quarenta e quatro reais) com um aumento efetivo de 146.221.944,00 (cento e quarenta e seis milhões, duzentos e vinte e um mil, novecentos e quarenta e quatro reais), mediante a emissão de 146.221.944 (cento e quarenta e seis milhões, duzentos e vinte e um mil, novecentos e quarenta e quatro) novas quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma. A totalidade do capital social subscrito foi integralizada da seguinte forma:

13.1.1. - 146.221.943 (cento e quarenta e seis milhões, duzentos e vinte e um mil, novecentos e quarenta e três) quotas pela quotista VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A. Sendo:

13.1.1.1.- 89.374.943 (oitenta e nove milhões, trezentos e setenta e quatro mil, novecentos e quarenta e três) quotas, mediante a conferência de 60% de sua participação societária no capital social da VOTORANTIM INTERNATIONAL HOLDING N.V., fundamentado no Balanço Patrimonial da própria empresa sediada em Curaçau, levantado em 31 de outubro de 2002; e

13.1.1.2.- 56.848.000 quotas em Nota Promissória "Pro Soluta" emitida pela investidora VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A em favor da CAZBEN, com vencimento em 31 de janeiro de 2003;

13.1.1.3.- 1 quota (equivalente a um Real) pela quotista VOTORANTIM INVESTIMENTOS INTERNACIONAIS S. A., em moeda corrente nacional.

13.2. A quotista VOTORANTIM INVESTIMENTOS INTERNACIONAIS S.A. renunciou expressamente ao seu direito de preferência na subscrição das novas quotas;

13.3. A sócia gerente VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A. ratificou a nomeação para o cargo de Gerentes Delegados da sociedade dos Srs. Mário Bavaresco Júnior, RG nº 5.409.858 SSP-SP, inscrito no CPF nº 988.166.758-53 e Nelson Koichi Shimada, RG nº 5.763.570 SSP-SP, inscrito no CPF nº 001.231.868-03;

14. 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%.

15. O objeto social da AZBEN (atual Votorantim GmbH) é segundo a CAZBEN:

15.1.- A aquisição e administração de participações em sociedades de todo o tipo e o investimento em bens de capital;

15.2. Todas as atividades oportunas e/ou necessárias, com exceção de transações bancárias, para o alcance dos objetivos citados no item (15.1);

16. 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;

17. 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;

18. Portanto, fica claro que a VPar e a Cazben pertencem ao mesmo grupo empresarial;

19. Em razão do acima exposto, no presente Auto de Infração a VPar será atuada, em 60% do resultado da Azben (Votorantim GmbH), excluídos os valores anteriormente atuados no processo nº 16643.720017/2013-84, em razão dos motivos adiante explanados. Os restantes 40% foram atuados em outro processo, tendo como sujeito passivo a mesma VPar;

20. Conforme informações apresentadas pela VPar, temos abaixo suas participações societárias diretas:

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

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

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

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

20.5 - Sta. Helen Holding II BV (Curacao) - 100%;

21. 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. Portanto, as empresas abaixo são controladas indiretas da VPar:

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

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

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

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

21.5 - Citrovida NV (Bélgica), constituída em 05/06/08 - 99,9%;

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

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

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

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

Lucros auferidos no exterior por controladas/coligadas já tributados

22. Em razão dos fatos acima descritos, a fiscalizada foi autuada no processo nº 16643.720017/2013-84, por lucros auferidos por suas controladas indiretas (ou seja, controladas diretas da Votorantim GMBH), nos montantes constantes da tabela abaixo:

Base de Cálculo do IRPJ e reflexo na CSLL:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR PELAS CONTROLADAS INDIETAS DA VPAR EM 2008

Empresa	Participação (%)	Resultado	Resultado Proporcional (Autuação)
Votorantim International Holding NV (Curaçao)	60	US\$ 22.889.000	US\$ 13.733.400
Votorantim International North America (USA -Delaware)	60	US\$ 2.146.391	US\$ 1.287.834,60
Votorantim Intl Australia PTY (Australia)	60	752.268 AUD	451.360,80 AUD
Citrovida NV (Bélgica)	59,94	923.958,03 €	553.820,44 €
The Bulk Services Corp. (Cayman)	60	US\$ 1.310.602	US\$ 786.361,20
Votorantim Terminal NV (Bélgica)	60	139.676,21 €	83.805,73 €
Votorantim Europe KFT (Hungria)	60	2.685.142.268 HUF	1.611.085.360,80 HUF

Note-se que as participações da tabela acima referem-se ao percentual de titularidade da Cazben nas empresas, como controladora indireta. Portanto, temos os seguintes resultados abaixo que já foram objeto de autuação:

Em Dólares Americanos: US\$ 13.733.400,00+ US\$ 1.287.834,60+ US\$ 786.361,20 = US\$ 15.807.595,80 X 2,337 = R\$ 36.942.351,38

Em Euros: 553.820,44 €+83.805,73 €=637.626,17€ X 3,23815 = R\$ 2.064.729,18

Em Forints Húngaros: 1.611.085.360,80 HUF X 0,012197 = R\$ 19.650.408,15

Em Dólares Australianos: 451.360,80 AUD X 1,60435 = R\$ 724.140,70

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 lucros auferidos pelas suas coligadas e controladas no exterior, por parte da VPar, o auto de infração anteriormente lavrado teve base de cálculo relativa às suas controladas indiretas, representado pela adição das seguintes parcelas: R\$ 36.942.351,38+ R\$ 2.064.729,18+ R\$ 19.650.408,15+ R\$ 724.140,70, perfazendo um total de R\$ 59.381.629,41.

Lucros auferidos no exterior pelas controladas indiretas da VPar autuados no presente processo

23. Entretanto, constatou-se na última página dos documentos de incorporação da Cazben por sua controladora, a VPar, existir um saldo de imposto a tributar conforme abaixo detalhamos;

24. O documento em questão, de nome Docs Incorp Cazben.pdf apresenta um demonstrativo da empresa incorporada, onde consta um Resultado de Equivalência Patrimonial/Lucro Operacional/Lucro antes do IR e CSLL/Lucro Líquido do Período, em novembro de 2008, de R\$ 254.369.940,49, e um PL de R\$ 465.894.782,39;

25. A fiscalizada foi então intimada a apresentar os documentos abaixo e explicar:

1. Demonstrativo da Votorantim GmbH (antes Azben Holdings GmbH) de novembro de 2008, em moeda original e em Reais, que embasou o Balanço e DRE da Cazben, quando da sua incorporação pela VPar;

2. No demonstrativo acima separar os resultados das controladas/coligadas dos resultados da própria Azben;

3. Explicar e documentar por meio de documentos hábeis, idôneos e legíveis, o que motivou prejuízo em dezembro de 2008, transformando o lucro apurado até novembro em um resultado negativo de 200.700.000 €;

26. Em resposta protocolizada em 09 de dezembro de 2013, a VPar solicitou prazo adicional de 20 dias, culminando em 29 de dezembro de 2008, alegando que as "solicitações envolvem informações de terceiros". Ora, se a demonstração constante no documento Docs Incorp Cazben.pdf foi elaborada com base nessas "informações de terceiros", é óbvio que a fiscalizada possui tais documentos em seus arquivos. Além disso, os terceiros são, na verdade, controladas da fiscalizada, que tem sobre eles total controle e acesso. Junte-se a isso a rapidez em se obter informações no mundo informatizado de hoje e chegamos à conclusão do mote apenas protelatório do requerimento;

27. Pelo motivo acima, passamos a calcular o valor dos lucros auferidos por suas controladas indiretas, ainda não autuados em procedimento fiscal anteriormente concluído;

28. Portanto, se a Cazben não possuía nenhum ativo além de sua participação de 60% na Votorantim GmbH, esse resultado se refere ao resultado da equivalência patrimonial da empresa austríaca na brasileira;

29. Sabendo-se que a moeda original do demonstrativo da Votorantim GmbH é o Euro, calculou-se a variação cambial sobre o PL da empresa do início de 2008 até o final do mesmo ano:

PL = R\$ 465.894.782,39 no final de 2008

Taxa de câmbio do Euro naquela data é de 3,23815

Sabendo que o PL em Euro, em 2008, era de 143.876.837,82 €, que à taxa de câmbio do Euro em 01/01/2008, de 2,61143, perfaz um total de R\$ 375.724.290,59, a diferença entre o PL em reais do começo e do final de 2008 é o resultado da variação cambial do PL, ou seja, R\$ 90.170.491,80;

30. Porém, no caso em tela, o resultado da equivalência patrimonial é a soma da variação cambial do PL e do lucro da empresa austríaca. Portanto, o percentual do lucro da empresa austríaca que cabe à Cazben, em razão de sua participação (60%), foi de R\$ 254.369.940,49 menos R\$90.170.491,80, ou seja, R\$ 164.199.448,69;

31. Da mesma forma, o lucro total da Votorantim GmbH é de R\$ 164.199.448,69 dividido pela participação da Cazben na empresa, ou seja 60%, e portanto, seu valor é R\$ 273.665.747,82;

32. Entretanto sabemos que a Cazben possuía 60% da Votorantim GmbH e, portanto, o lucro a ela atribuído é de R\$ 164.199.448,69;

33. Sabemos também que desse valor, R\$ 59.381.629,41 já haviam sido anteriormente autuados (V. Item 22), restando R\$ 104.817.819,28 objeto de autuação no presente processo;

Legislação aplicável

34 - Da Tributação em Bases Universais:

34.1 - A Lei nº. 9.249/95 aboliu a aplicação do princípio da territorialidade ao imposto de renda das pessoas jurídicas, substituindo-o pelo princípio da universalidade. O art. 25 dessa Lei dispõe:

“Art. 25º 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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II- caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

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

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

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

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

34.2. - A Medida Provisória n.º. 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.

A vigência da Medida Provisória n.º. 2.158-35 a partir de 29/07/01, fundamenta-se nos termos do art. 2º da EC n.º 32 de 11 de setembro de 2001 que dispõe em seu Art. 2º:

“As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional”.

O art. 74 da citada Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 dispõe da seguinte forma sobre a disponibilização de lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior:

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

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização ^vistas na legislação em vigor”.

Essa alteração está fundamentada no Art. 43 do Código Tributário Nacional, cuja redação é a seguinte:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção (Parágrafo incluído pela LCP n.º 104, de 10.1.2001).

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (Parágrafo incluído pela LCP nº 104, de 10.1.2001)”.

Os lucros auferidos a partir de 1º de janeiro de 2002 por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados, portanto, para fins de inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora ou coligada no Brasil, na data da sua apuração em balanço.

34.3 - Compensação de Prejuízos de Anos Anteriores:

A Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002 dispõe:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

(...)

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

34.4 - Tratamento do prejuízo apurado no exterior:

A IN/SRF 213/02 dispõe em seu art. 4º:

É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada (grifo nosso).

§ 3º Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 2º não se aplica a restrição de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

Da Tributação de Resultados de Controladas Indiretas

35. 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:

35.1 - Azben, atual Votorantim GmbH (Áustria) - controlada direta da Cazben e indireta da VPar;

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

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

- 35.2.2 - Votorantim International North America (USA - Delaware), constituída em 13/08/92 - 100%;
- 35.2.3 - Votorantim International Europe GmbH (Alemanha), constituída em 06/12/95 - 100%;
- 35.2.4 - Votorantim International Australia Pty (Austrália), constituída em 16/04/04 - 100%;
- 35.2.5 - Citrovita NV (Bélgica), constituída em 05/06/08 - 99,9%;
- 35.2.6 - The Bulk Services Corp (Cayman), constituída em 17/02/98 - 100%;
- 35.2.7 - Votorantim Terminal NV (Bélgica), constituída em 02/04/97 - 97%;
- 35.2.8 - US Zinc Asian Pacific (Barbados), constituída em 31/01/06 - 100%;
- 35.2.9 - Votorantrade NV (Curaçao), constituída em 11/10/91

36. Os lucros conduzidos por intermédio da Azben (Áustria) não foram oferecidos à tributação pela VPar, 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 nº 101-97.070 - Relatora: Sandra Faroni - Sessão de 17/12/2008).

Não existe, na legislação brasileira, qualquer regra que limite a tributação universal apenas aos lucros apurados por controladas diretas. O conceito legal de sociedade controlada definido no art. 243, § 2º, da Lei nº 6.404/76 abarca tanto as controladas diretas quanto as indiretas, e esse conceito foi recepcionado sem qualquer ressalva pela legislação tributária, como será pormenorizado a seguir.

Para fins societários a sociedade controlada é aquela na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos amestradores, nos termos dos arts. 116 e 243, § 2º, da Lei das S/A:

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

(...)

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

(...)

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

(...)

§ 2º *Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (grifos nossos).*

Mais:

Art. 384 do RIR/99. Serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica (Lei nº 6.404, de 1976, art. 248, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI):

I - em sociedades controladas;

[...]

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

Ainda:

Art. 466 do RIR/99. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI) (grifos nossos).

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.

Da compensação do imposto pago no exterior

37. Como exhaustivamente discorrido desde o início do presente Termo, os fatos em questão ocorreram em 2007, portanto, há 4 anos atrás e, segundo a DIPJ 2008, 2009 e 2010, não houve qualquer compensação de imposto pago no exterior.

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR99), em seu art. 395 dispõe:

Compensação do Imposto Pago no Exterior

Art. 395. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 15).

§ 1º *Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, (...)*

§ 6º *Os créditos de imposto de renda pagos no exterior, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto*

devido no Brasil, se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração (Lei n° 9.532, de 1997, art. 1º, § 4º) (Grifo nosso).

Portanto, eventual imposto pago no exterior à época não poderá ser compensado com o tributo devido no Brasil.

Tratados internacionais para evitar a dupla tributação

38. As convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, não podem ser interpretadas ou empregadas como um tratado internacional destinado a garantir isenção de impostos.

39. Tais acordos e convenções visam a evitar a dupla tributação jurídica. Vale, assim, dizer que o tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, firmado entre dois Estados, não tem a finalidade de atribuir competência exclusiva a um dos Estados contratantes de tributar o lucro da pessoa jurídica domiciliada em seu território. O tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda visa, sim, a evitar a dupla tributação jurídica internacional.

40. A dupla tributação jurídica internacional está definida no capítulo introdutório dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)”:

“1. A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos. Seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e serviços e a movimentação de capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.

2. Há muito os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconhecem a conveniência de esclarecer, padronizar e confirmar a situação fiscal de contribuintes que exerçam atividades comerciais, industriais, financeiras, ou de qualquer outro tipo, em outros países por meio da aplicação por todos os países de soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação.

3. Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional. Conforme recomendação do Conselho OCDE, os países membros, ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo” (Grifos nossos).

41. Ainda nos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)”, no capítulo que trata do “Comentário ao Artigo 1 relativo às pessoas visadas”, Parágrafo 23, encontramos o disposto a seguir:

“23. A utilização de sociedades-base também pode ser tratada por meio de disposições que tratem de sociedades controladas no exterior. Um número significativo de países membros e não-membros atualmente adota essa legislação. Embora o objetivo desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas normas, agora internacionalmente reconhecidas como instrumento legítimo de proteção da base tributária interna, é que resultam na tributação, pelo Estado Contratante, do rendimento atribuído à participação de seus residentes em certas entidades estrangeiras. Argumenta-se, por vezes, com base em certa interpretação de disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de controladas estrangeiras entraria em conflito com essas disposições. Pelas razões expostas no parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7 e 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está de acordo com

a redação das disposições. Também não se sustenta quando as disposições são interpretadas em seu contexto. Assim, embora alguns países entendam ser útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das controladas estrangeiras não entra em conflito com a Convenção, esse esclarecimento não se faz necessário. Admite-se que a legislação de controladas estrangeiras estruturada dessa maneira não é contrária às disposições da Convenção”.

42. O parágrafo 1 do artigo 7 do Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Áustria (Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976), Brasil-Bélgica (Decreto nº 75.542/1973) e Brasil-Hungria (Decreto nº 510/1992) dispõe que:

“ARTIGO 7º

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente”.

43. No capítulo que trata do “Comentário ao Artigo 1” dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)”, título II “Comentários às disposições do Artigo”, Parágrafo 14, encontramos a seguinte orientação quanto à interpretação do Parágrafo 1 do Artigo 7:

“14. O propósito do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante de tributar seus próprios residentes segundo as disposições referentes a empresas estrangeiras controladas contidas em sua legislação interna, embora o imposto incidente sobre esses residentes possa ser calculado por referência à parcela dos lucros de empresa residente no outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes na empresa. O imposto exigido dessa forma por um Estado de seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se poderá, dizer que está sendo exigido sobre tais lucros (vide também o parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1 e os parágrafos 37 a 39 do Comentário ao Artigo 10)” (Grifos nossos).

44. A legislação fiscal pátria, quando determina que os lucros auferidos no exterior por controladas domiciliadas em outros Estados sejam adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora brasileira, permite que o Estado contratante (Brasil) exerça o direito de tributar seu próprio residente, que é a controladora brasileira (VPar), segundo as disposições inerentes à matéria em sua legislação doméstica.

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

45. 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 Austrália Pty (Austrália), Citrovita NV (Bélgica), 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 Áustria 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 Áustria 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) - Áustria, 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.

Como regra geral, presumem-se idôneos os documentos apresentados pela parte como comprovantes de sua prática. Por consequência, o exame da regularidade dos atos prescinde do exame do grau de conformidade entre o comprovante e a realidade comprovada, isto é, que em determinadas situações, emergem evidências de que existiu, na realidade fática, um determinado negócio jurídico, enquanto que os comprovantes apresentados à fiscalização registram a ocorrência de negócio jurídico distinto, provocando um negócio de natureza diversa.

Entendemos que os tratados para evitar a dupla tributação internacional ganharam maior relevância, dada a preocupação devida ao incremento do comércio internacional e da consequente ativação do fluxo de investimento entre nações.

O fenômeno da bi-tributação internacional, se caracteriza pela imposição de tributos semelhantes em dois ou mais Estados, sobre um mesmo contribuinte, a respeito de um mesmo fato gerador e em períodos idênticos, que não poderiam passar despercebidos no mundo jurídico, havendo suscitado inúmeros estudos que o situam como o ponto principal do direito tributário internacional, fazendo-o objeto de uma rede de tratados, os TDT (Tratados de Dupla Tributação).

A globalização da economia, com o crescimento acelerado do comércio internacional, veio acarretar o incremento das possibilidades de múltipla incidência de tributação.

Fez se então necessário apresentar proposições que facultem evitar essa incidência danosa ao comércio internacional e ao fluxo de capitais entre os diversos países, ao mesmo tempo que, evitem prejudicar os interesses tributários de cada um deles.

É preciso deixar bem claro que as convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, como o próprio nome indica, não são tratados internacionais destinados a garantir a manutenção de impostos em nível ínfimo ou mesmo a isenção dos mesmos, mas sim, a evitar da dupla tributação. Portanto, antes mesmo de examinar o inteiro teor do tratado, pode-se concluir que é falsa a assertiva de que o lucro da pessoa jurídica domiciliada na Áustria somente poderia ser tributado na própria Áustria, bastando comprovar a tributação sobre o lucro efetuado na Áustria para ver afastada ou proporcionalmente diminuída a exigência do crédito tributário, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249/95.

A Convenção de Dupla Tributação com a Áustria, 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 (Austrália, 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/Áustria.

Não podemos nos esquecer que nos demonstrativos da Votorantim GmbH - Áustria, está bem claro que seu resultado é apenas resultado de operações intra-grupo 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 Austrália Pty (Austrália), Citrovita NV (Bélgica), The Bulk Services Corp (Cayman), Votorantim Terminal NV (Bélgica), US Zinc Asian Pacific (Barbados), Votorantim Europe KFT (Hungria) e a Votorantrade 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 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 anti-abuso, 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 anti-abuso, 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 aplicadas as normas anti-abuso.

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 mútuo acordo entre os Estados Contratantes.

Conclui-se, portanto, que para as pessoa 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 arrazoado, 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 Austrália Pty (Austrália), Citrovita NV (Bélgica), 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.

46. Das infrações à legislação:

A fiscalizada infringiu:

Art. 74 da MP 2158-35/2001

Art. 25, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/95;

Art. 16 da Lei nº 9.430/96;

Arts. 249, inciso II, e 394, do RIR/99;

47. Do encerramento parcial do procedimento fiscal:

Os lançamentos de ofício foram elaborados nos termos do art. 926 do Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), apurando valores sujeitos à incidência da Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Fica ressalvado o direito da Fazenda Nacional efetuar outras verificações, no mesmo ou em outros períodos de apuração, para a constituição de eventuais créditos tributários a seu favor.

E para constar e surtir efeitos legais, lavramos o presente termo em duas vias de igual teor que vão assinadas por nós Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil sendo uma das vias enviadas ao domicílio fiscal do contribuinte, por via postal, com aviso de recebimento (AR).

Cientificada dos lançamentos, por via postal (AR de fls. 1416) em 20/12/2013 (sexta-feira), a contribuinte, por intermédio de seus advogados e bastantes procuradores (cf. instrumentos de procuração e de substabelecimento de fls. 1460/1461), protocolizou a impugnação de fls. 1419/1459, em 21/01/2014, alegando em sua defesa as seguintes razões de fato e de direito.

Afirma a tempestividade da impugnação.

Tece comentários acerca do procedimento fiscal que teria originado os Autos de Infração, autuados no processo nº 16643.720017/2013-84, sobre os lucros auferidos pelas controladas diretas e indiretas, sediadas no exterior, no montante tributável de R\$ 59.373.488,12, considerados individualmente, sem obedecer a

sistemática da consolidação dos resultados, com base em decisão do Conselho de Contribuintes (Acórdão n° 101-97.070 – Caso Eagle II).

Anota a Impugnante que, no Termo de Verificação Fiscal, lavrado no âmbito daquele processo, não teria sido feita referência às expressões “método de equivalência patrimonial”, “tributação de ganho de equivalência patrimonial”, ou similar. Naqueles autos de infração teria sido formalizada a tributação sobre os lucros individualmente auferidos pelas controladas estrangeiras diretas e indiretas da Impugnante. Faz menção ao seguinte trecho do termo de verificação fiscal, integrante daquele processo:

“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’ 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 n° 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. [...]

Por tudo o que foi arrazoado, 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 (Austrália), Citrovita NV (Bélgica), 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”.

Passa-se a transcrever as razões apresentadas pela contribuinte contra a presente autuação:

“2.5. Não obstante o encerramento do procedimento de fiscalização referido no item 2.1. e a lavratura dos autos de infração em março de 2013, as autoridades fiscais iniciaram, em novembro do mesmo ano, uma diligência, nos termos do Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência (“MPF-D”) n.º 08.1.85.00-2013-00257-0 (do qual a IMPUGNANTE foi cientificada em 19.11.2013), para obter, em síntese, informações a respeito da composição dos resultados de VOTORANTIM GMBH e suas controladas no ano-calendário de 2008 (fls. 3 a 5 dos autos).

2.6. Em 09.12.2013, a IMPUGNANTE protocolizou pedido de dilação de prazo para atendimento a tal solicitação, tendo em vista que as questões referiam-se a informações de terceiros (fls. 7 a 17 dos autos).

2.7. Em 11.12.2013, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (“MPF-F”) n.º 08.1.85.00-2013-00324-0, que transformou a diligência em fiscalização para reexame

de informações relativas ao ano-calendário de 2008. Contudo, a IMPUGNANTE somente foi cientificada do início dessa fiscalização posteriormente, na mesma ocasião em que foi notificada da lavratura dos AUTOS, o que fica evidente pela leitura do “Termo de Intimação n° 2” (fls. 1414 e 1415 dos autos).

2.8. Ou seja, curiosamente, a IMPUGNANTE foi cientificada em 20.12.2013, ao mesmo tempo, do início e do encerramento da fiscalização de que trata o MPF-F n.º 08.1.85.00-2013-00324-0, e ainda da lavratura dos AUTOS.

2.9. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal que acompanha os AUTOS (“TVF”), o reexame das informações da IMPUGNANTE relativas ao ano-calendário de 2008 teria sido justificado por uma diferença de valores entre dois documentos examinados: (i) as demonstrações financeiras de VOTORANTIM GMBH e (ii) o “Laudo de avaliação contábil dos bens, direitos e obrigações de CAZBEN PARTICIPAÇÕES DO BRASIL LTDA. para fins de incorporação em outra sociedade” (“LAUDO DE INCORPORAÇÃO”) (fls. 1328 a 1334 dos autos).

2.10. Lê-se no TVF (fls. 1378 e 1379 dos autos):

“3. A presente reanálise tem como causa a discrepância entre os valores de lucros auferidos pelas controladas da Votorantim GmbH - Áustria (antes AZBEN Holding G.M.B.H.), conforme documentos apresentados pela fiscalizada (prejuízo de 200.700.000 € ou seja, R\$ 469.035.900,00), e o resultado, constante dos demonstrativos da CAZBEN PARTICIPAÇÕES DO BRASIL LTDA., CNPJ n° 05.322.792/0001-34, controlada da fiscalizada, quando de sua incorporação pela mesma em novembro de 2008 (resultado positivo de equivalência patrimonial de R\$ 254.369.940,49);”

2.11. Conforme apontado nas planilhas do item 2.1., acima, a Impugnante informou à fiscalização os resultados auferidos em 31.12.2008 por suas investidas no exterior (fls. 1182 a 1207 dos autos), tendo a VOTORANTIM GMBH apurado prejuízo de € 200.700.000,00 no período. Especificamente quanto às controladas de VOTORANTIM GMBH, as planilhas do item 2.1. apontam que seus lucros em 31.12.2013 somavam R\$59.373.488,12 (proporcionalmente à participação da CAZBEN), os quais foram integralmente tributados pelos autos de infração lavrados em 26.03.2013.

2.12. Não obstante, segundo o TVF, teria sido constatado, por meio da leitura do LAUDO DE INCORPORAÇÃO de CAZBEN, um saldo de imposto a cobrar (fls. 1387 dos autos):

“23. Entretanto, constatou-se na última página dos documentos de incorporação da Cazben por sua controladora, a VPar, existir um saldo de imposto a tributar conforme abaixo detalhamos;

24. O documento em questão, de nome Docs Incorp Cazben.pdf apresenta um demonstrativo da empresa incorporada, onde consta um Resultado de Equivalência Patrimonial/Lucro Operacional/Lucro antes do IR e CSLL/Lucro Líquido do Período, em novembro de 2008, de R\$ 254.369.940,49, e um PL de R\$ 465.894.782,39;”

2.13. Com base, portanto, em uma informação extraída de uma planilha do LAUDO DE INCORPORAÇÃO, que aponta que, em novembro de 2008, a CAZBEN tinha como resultado de equivalência patrimonial o valor de R\$254.369.940,49, as autoridades fiscais entenderam que haveria “saldo de imposto a cobrar”.

2.14. Para chegar ao alegado “saldo de imposto a cobrar”, o TVF obedeceu à seguinte - curiosa - metodologia de cálculo:

(i) considerando o patrimônio líquido (“PL”) de CAZBEN relativo a novembro de 2008 no valor de R\$465.894.782,39, constante do LAUDO DE INCORPORAÇÃO, realizou a sua conversão para Euros pela taxa de 31.12.2008 (e não de novembro de 2008) de R\$3,23815, alcançando o montante de €143.876.837,82;

(ii) considerando o PL de CAZBEN em Euros como €143.876.837,82, procedeu à sua conversão para Reais pela taxa de 01.01.2008 de R\$2,61143, chegando a um montante de R\$375.724.290,59;

(iii) em seguida, subtraiu o PL em Reais do começo de 2008 do PL em Reais de novembro de 2008, perfazendo um total de R\$90.170.491,80, que equivaleria à variação cambial do PL de CAZBEN nesse período;

(iv) considerando que o resultado de equivalência patrimonial de CAZBEN abrangeria a soma da variação cambial do seu PL e dos lucros de sua “única investida” (VOTORANTIM GMBH), diminuiu a variação cambial apontada no item (iii) do valor tido como resultado de equivalência patrimonial (R\$254.369.940,49), chegando a um montante de R\$164.199.448,69, que equivaleria aos lucros VOTORANTIM GMBH, refletidos nas demonstrações financeiras de CAZBEN por meio da equivalência patrimonial;

(v) esse valor (R\$164.199.448,69), portanto, seria o montante dos lucros de VOTORANTIM GMBH que caberia à CAZBEN, considerando sua participação de 60% na empresa austríaca; e

(vi) considerando que o valor de R\$59.373.488,12 já havia sido tributado no âmbito do processo administrativo n.º 16643.720017/2013-84, conforme item 2.11., acima, excluiu esse valor do suposto lucro de VOTORANTIM GMBH, chegando ao montante de R\$104.819,28 (R\$164.199.448,69 - R\$59.373.488,12), que é o objeto de autuação dos AUTOS.

2.15. Conquanto a metodologia descrita acima deixe claro que os AUTOS partiram do resultado de equivalência patrimonial registrado no LAUDO DE INCORPORAÇÃO de CAZBEN para chegar ao suposto crédito tributário, em certos trechos do TVF as autoridades fiscais se contradizem e pretendem impor a tributação sobre os lucros das controladas indiretas da IMPUGNANTE (os quais já haviam sido integralmente tributados no processo administrativo n.º 16643.720017/2013-84) (fls. 1388 dos autos):

“27. Pelo motivo acima, passamos a calcular o valor dos lucros auferidos por suas controladas indiretas, ainda não atuado em procedimento fiscal anteriormente concluído;” (Grifou-se.)

2.16. Embora os AUTOS reconheçam impor tributação sobre os lucros originalmente auferidos pelas investidas da IMPUGNANTE e de VOTORANTIM GMBH, o TVF não aplicou as Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas pelo Brasil com a Áustria (“CONVENÇÃO ÁUSTRIA”) (país onde é domiciliada VOTORANTIM GMBH), e tampouco as Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas pelo Brasil com a Bélgica (“CONVENÇÃO BÉLGICA”) (país onde são domiciliadas VOTORANTIM TERMINAL e CITROVITA) e com a Hungria (“CONVENÇÃO HUNGRIA”) (país onde é domiciliada VOTORANTIM KFT).

2.17. O TVF teceu, ainda, uma série de considerações a respeito das Convenções para Evitar Dupla Tributação e utilizou, de forma aleatória e imprecisa, diversos conceitos de direito tributário internacional como “sociedade meramente condutora”, “interposição de sociedade por razões exclusivamente elisivas”, “busca de elisão tributária abusiva”, “treaty shopping” e “beneficial owner”.

2.18. Entretanto, em momento algum os referidos conceitos foram efetivamente utilizados para sustentar a autuação, o que é plenamente justificável não só pela sua inaplicabilidade ao presente caso, como também pela inexistência de fundamento na legislação brasileira.

2.19. Em síntese, o TVF alega que:

(i) a reanálise de documentos e informações relativos ao ano-calendário de 2008 (já examinados no âmbito de fiscalização encerrada anteriormente com a lavratura dos autos de infração de 26.03.2013) teria como causa a discrepância entre as demonstrações financeiras de VOTORANTIM GMBH e o LAUDO DE INCORPORAÇÃO de CAZBEN;

(ii) o valor constante da linha “Resultado de Equivalência Patrimonial” relativo a novembro de 2008, do LAUDO DE INCORPORAÇÃO de CAZBEN, abrangeria os lucros auferidos por controladas estrangeiras de CAZBEN (VOTORANTIM GMBH e suas investidas), os quais,

com suposto fundamento no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24.08.2001 (“MP n.º 2.158-35/01”), poderiam ser tributados na pessoa da IMPUGNANTE;

(iii) a tributação dos lucros apurados pelas controladas de VOTORANTIM GBMH (VIH, VINA, VOTORANTIM AUSTRÁLIA, THE BULK, VOTORANTIM TERMINAL, CITROVITA e VOTORANTIM KFT) seria possível, porque não haveria regra na legislação brasileira que limitasse a tributação universal apenas aos lucros auferidos via controladas diretas;

(iv) as convenções internacionais para evitar a dupla tributação celebradas com outros países não impedem a tributação no Brasil dos lucros auferidos por controladas e coligadas residentes nesses países, porquanto a pretensão do fisco brasileiro recairia sobre os lucros da IMPUGNANTE, e não das investidas estrangeiras; e

(v) os impostos pagos no exterior por investidas da IMPUGNANTE somente seriam compensáveis com o IRPJ e a CSL devidos no Brasil até o fim do segundo ano-calendário a partir da ocorrência de tais lucros, com pretensão apoio no parágrafo 6º do art. 395 do Decreto n.º 3.000, de 26.03.1999 (Regulamento do Imposto de Renda - “RIR”).

2.20. Os AUTOS não podem prosperar, como restará demonstrado a seguir.

3. DA IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS PELA AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS PARA A REVISÃO DE LANÇAMENTO ANTERIORMENTE EFETUADO

3.1. Como visto acima, a IMPUGNANTE foi intimada da abertura de procedimento fiscal para verificação do cumprimento das suas obrigações tributárias relativas ao ano-calendário 2008 em 12.12.2011, por meio do MPF-F n.º 08.1.85.00-2011-00311-0.

3.2. Após prestar os seus esclarecimentos, em 26.03.2013, a IMPUGNANTE foi cientificada da lavratura de autos de infração exigindo crédito tributário relativo a IRPJ e CSL, sob o fundamento de que os lucros auferidos por empresas domiciliadas no exterior (controladas diretas e indiretas) deveriam ter sido oferecidos à tributação.

3.3. Não obstante o encerramento do procedimento de fiscalização acima referido, em novembro de 2013, a IMPUGNANTE foi intimada do MPF-D n.º 08.1.85.00-201300257-0, em que a fiscalização a intima a prestar esclarecimentos a respeito dos mesmos fatos e período que originaram os autos de infração mencionados acima (ou seja, informações sobre a composição dos resultados de VOTORANTIM GMBH e suas controladas no ano-calendário de 2008).

3.4. Embora o referido MPF-D não fizesse qualquer menção à autorização para reexame de obrigações tributárias relativas a exercício já atuado, a IMPUGNANTE se colocou à disposição para prestar esclarecimentos e, por tratar-se de informações referentes a empresas estrangeiras, requereu a prorrogação de prazo para o seu atendimento.

3.5. Ocorre que, sem que quaisquer esclarecimentos tenham sido prestados ou documentos fornecidos pela IMPUGNANTE, a fiscalização requereu a conversão do MPF-D em MPF-F (MPF-F n.º 08.1.85.00-2013-00324-0), no qual consta autorização para o reexame das obrigações tributárias relativas ao ano-calendário de 2008 (conforme art. 906 do RIR), e lavrou os AUTOS, dos quais a IMPUGNANTE foi cientificada em 20.12.2013.

3.6. Engana-se a fiscalização ao presumir que a mera autorização para reexame das obrigações tributárias seria suficiente para embasar a lavratura de novos autos de infração, relativamente a período e fatos já atuados, sem que esteja presente qualquer das circunstâncias autorizadas da revisão do lançamento.

3.7. O artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 25.10.1966 (Código Tributário Nacional - “CTN”), estabelece que, como procedimento necessário à constituição do crédito tributário, o lançamento pressupõe a verificação de todos os seus aspectos e, por essa razão, é definitivo, regendo-se pelo princípio da inalterabilidade:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

3.8. A alteração do lançamento tributário, portanto, é exceção e pode ser realizada de ofício pela fiscalização apenas nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN, que dispõe:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

3.9. Assim, embora a mera autorização (nos termos do art. 906 do RIR) seja suficiente para permitir o reexame, pela fiscalização, de período já autuado, a efetiva revisão do lançamento relativo a esse período para exigência de eventual diferença de tributo não exigido anteriormente está condicionada à comprovação da ocorrência de uma das situações descritas no art. 149 do CTN. Cite-se, a esse respeito, o seguinte trecho do voto proferido pelo Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA no acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – (“CSRF”) n.º 02-02.922:

“Nessa esteira de entendimento, é de bom alvitre esclarecer que não basta o fiscal atuante consignar no Termo de Verificação Fiscal o documento da lavra da autoridade superior determinando o reexame de período já fiscalizado, tendo em vista não ter o condão de motivar o lançamento, de forma a torná-lo válido, devendo haver a efetiva comprovação de uma das hipóteses previstas no artigo 149, do CTN, sob pena de cerceamento do seu direito de defesa da contribuinte, não lhe oferecendo, igualmente, a segurança jurídica, que deve nortear os atos da administração.

Mais a mais, o artigo 906, do RIR/1999, contempla tão somente o reexame de período já fiscalizado, ou seja, a re-fiscalização, que estará vinculada à ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. Entrementes, a revisão do lançamento anteriormente efetuado, objeto do reexame, somente poderá ser

procedida quando restar comprovada uma das hipóteses permissivas constantes do artigo 149, do CTN.

Em outras palavras, existindo ordem expressa da autoridade fiscal competente, o fisco poderá refiscalizar/reexaminar períodos já fiscalizados quantas vezes entender necessárias. Porém, a revisão do lançamento anterior, ou melhor, a exigência de diferenças relativas a períodos já fiscalizados, objetos de lançamento pretérito, somente deverá ser efetuada quando encontrar sustentáculo na norma legal que regulamenta a matéria, artigo 149 do CTN, o qual impõe a comprovação da efetiva ocorrência das hipóteses insculpidas em seus incisos, o que não se constata no caso vertente.

[...]

Destarte, ao proceder de forma omissa, deixando de demonstrar e comprovar no Termo de Verificação Fiscal os motivos que levaram o fisco a promover a revisão do lançamento, bem como o dispositivo legal que a contempla, qual seja, artigo 149, e incisos, do CTN, na forma que determina a legislação tributária, o ilustre fiscal atuante incorreu em vício insanável, capaz de determinar a improcedência do feito.” (Grifou-se.)

(CSRF. Acórdão n.º 02-02.922. Rei. RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA. 28.01.2008.)

3.10. No mesmo sentido, os seguintes acórdãos do CARF:

“A revisão de lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente enquadrada no artigo 149, e incisos, do CTN, impondo, ainda, ao fiscal atuante a devida comprovação da ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes daquele dispositivo legal, em observância à segurança jurídica dos atos administrativos, bem como à ampla defesa e contraditório do contribuinte, sob pena de improcedência da atuação.

[...]

Em outras palavras, existindo ordem expressa da autoridade fiscal competente, o Fisco poderá refiscalizar/reexaminar períodos já fiscalizados quantas vezes entender necessárias. Porém, a revisão do lançamento anterior, ou melhor, a exigência de diferenças relativas a períodos já fiscalizados, objetos de lançamento pretérito, somente deverá ser efetuada quando encontrar sustentáculo na norma legal que regulamenta a matéria, artigo 149 do CTN, o qual impõe a comprovação da ocorrência das hipóteses insculpidas em seus incisos, o que não se constata no caso vertente.

[...]

Destarte, ao proceder de forma omissa, deixando de demonstrar e comprovar no Relatório Fiscal os motivos que levaram o fisco a promover a revisão do lançamento, na forma que determina a legislação tributária, o ilustre fiscal atuante incorreu em vício insanável, capaz de determinar a improcedência do feito” (Grifou-se).

(CARF. Acórdão n.º 2401-00.889. Rel. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. 27.01.2010.)

“REVISÃO LANÇAMENTO. ART. 149 CTN. AUSÊNCIA DE MOTIVO. A constituição de um novo lançamento ou a revisão de crédito previdenciário decorrente de auditoria fiscal previdenciária que abranja períodos e fatos já objeto de auditorias fiscais anteriores, nas quais a contabilidade foi verificada, está condicionada a ocorrência das hipóteses previstas no art. 149 do CTN, cuja ocorrência deve restar plenamente demonstrada. Constata-se uma efetiva ausência dos motivos que poderiam justificar a revisão do lançamento, o que acarreta a improcedência do lançamento.

[...]

Portanto, apesar de uma re-fiscalização poder ser determinada independente da efetiva constatação da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN. Em procedimento de re-fiscalização, a realização tanto de um novo lançamento como a revisão de lançamento necessitam de suporte fático e de direito em uma das hipóteses

previstas no já aludido dispositivo legal” (CARF. Acórdão n.º 2401-00.534. Rei. Elias Sampaio Freire. 19.08.2009).

[...] II - O lançamento pode ser revisto ex-officio, condicionando-se a necessidade da administração fiscal comprovar a ocorrência de uma das situações do art. 149 do CTN; III - Fora dessas hipóteses, a segurança jurídica prestigiada pelo Códex Tributário não permite que o Fisco modifique de ofício, crédito já devidamente constituído, ou imponha uma exigência fiscal referente a período já fiscalizado e onde teria se constatado naquela oportunidade anterior não haver; [...]

Nesse passo, entendo que a fiscalização previdenciária quando no primeiro procedimento fiscal, já teve a oportunidade de verificar a natureza dos pagamentos aqui englobados, e naquele momento não fez incidir as contribuições que ora se cobra. Vale dizer, a autoridade fiscal anterior teve ao crivo dos seus olhos, os mesmos fatos que levaram ao presente levantamento, não tendo sobre eles considerado qualquer ocorrência da hipótese de incidência do tributo em estudo, o que nos leva a entender que aqui se tem um lançamento por revisão, sem qualquer motivação de fato ou de direito.

Nem se diga que sobre os valores aqui discutidos não teriam sofrido tributação em lançamento anterior, para se afirmar que não se trataria de procedimento revisional, na medida em que a revisão em si não ocorre apenas quando presente um lançamento, mas igualmente quando a fiscalização analisa os recolhimentos do contribuinte e os considera corretos ou tributa outros valores. Em linguagem mais clara, ao tributar outras parcelas, o agente fiscal estará homologando tacitamente as que eventualmente não forem tributadas, de forma que nova exigência fiscal sobre o período já analisado, somente poderá ser empreendida nas estritas hipóteses do art. 149 do CTN, como já exposto acima” (CARF. Acórdão n.º 2401-00.049. Rel. Rogério de Lellis Pinto. 04.03.2009).

“A revisão de lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente enquadrada nas regras do artigo 149 do CTN, impondo, ainda, ao fiscal atuante a devida motivação da ocorrência de uma ou mais hipóteses declaradas no citado dispositivo”.

(CARF. Acórdão n.º 2301-02.561. Rei. Damião Cordeiro de Moraes. 07.02.2012).

3.11. Em outras palavras, ainda que haja autorização para reexame, a validade do novo lançamento relativo a período já fiscalizado e atuado está condicionada à comprovação (pela fiscalização) da ocorrência de pelo menos uma das circunstâncias previstas no art. 149 do CTN, que deverá ser motivada e constar do documento que fundamenta a revisão do lançamento.

3.12. No caso, a fiscalização não tece qualquer comentário no TVF (ou nos AUTOS) sobre a circunstância prevista no art. 149 do CTN que supostamente autorizaria a revisão do lançamento anteriormente efetuado (autos de infração relativos ao processo administrativo n.º 16643.720017/2013-84), limitando-se a afirmar que a “causa” da reanálise seria a “discrepância entre os valores de lucros auferidos pelas controladas da Votorantim GmbH-Áustria”.

3.13. E não o faz simplesmente porque não há circunstância no caso que possa ser utilizada para fundamentar a revisão do lançamento. Todos os fatos e documentos relativos à composição dos resultados de VOTORANTIM GMBH e suas controladas no ano-calendário de 2008, objeto dos autos de infração lavrados em 26.03.2013 e dos AUTOS, foram disponibilizados e analisados por ocasião do lançamento pretérito, tendo a fiscalização meramente alterado o seu entendimento.

3.14. Tanto isso é verdade, que a fiscalização não precisou de qualquer novo documento ou esclarecimento para lavrar os AUTOS, tendo se baseado unicamente no LAUDO DE INCORPORAÇÃO de CAZBEN, documento já analisado no âmbito do procedimento fiscal

amparado pelo MPF-F n.º 08.1.85.00-2011-00311-0 (conforme processo administrativo n.º 16643.720017/2013-84).

3.15. A esse respeito, transcrevemos o seguinte trecho do TVF:

22. Em razão dos fatos acima descritos, a fiscalizada foi autuada no processo n.º 16.643-720.017/2013-84, por lucros auferidos por suas controladas indiretas (ou seja, controladas diretas da Votorantim GMBH), nos montantes constantes da tabela abaixo: [...]

23. Entretanto, constatou-se na última página dos documentos de incorporação da Cazben por sua controladora, a VPar, existir um saldo de imposto a tributar conforme abaixo detalhamos:

24. O documento em questão, de nome Docs Incorp Cazben.pdf apresenta um demonstrativo da empresa incorporada, onde consta um Resultado de Equivalência Patrimonial/Lucro Operacional/Lucro antes do IR e CSLL/Lucro Líquido do Período, em novembro de 2008, de R\$ 254.369.940,49, e um PL de R\$ 465.894.782,39;

25. A fiscalizada foi então intimada a apresentar os documentos abaixo e explicar:

- 1. Demonstrativo da Votorantim GmbH (antes Azben Holdings GmbH) de novembro de 2008, em moeda original e em Reais, que embasou o balanço e DRE da Cazben, quando da sua incorporação pela VPar;*
- 2. No demonstrativo acima separar os resultados das controladas/coligadas dos resultados da própria Azben;*
- 3. Explicar e documentar por meio de documentos hábeis, idôneos e legíveis, o que motivou prejuízo em dezembro de 2008, transformando o lucro apurado até novembro em um resultado negativo de 200.700.000 €;*

26. Em resposta protocolizada em 09 de dezembro de 2013, a VPar solicitou prazo adicional de 20 dias, culminando em 29 de dezembro de 2008, alegando que as 'solicitações envolvem informações de terceiros'. Ora, se a demonstração constante no documento Docs Incorp Cazben.pdf foi elaborada com base nessas 'informações de terceiros', é óbvio que a fiscalizada possui tais documentos em seus arquivos. Além disso, os terceiros são, na verdade, controladas da fiscalizada, que tem sobre eles total controle e acesso. Junte-se a isso a rapidez em se obter informações no mundo informatizado de hoje e chegamos à conclusão do mote apenas protelatório do requerimento;

27. Pelo motivo acima, passaremos a calcular o valor dos lucros auferidos por suas controladas indiretas, ainda não autuados em procedimento fiscal anteriormente concluído;

28. Portanto, se a Cazben não possuía nenhum ativo além de sua participação de 60% na Votorantim GmbH, esse resultado se refere ao resultado de equivalência patrimonial da empresa austríaca na brasileira;

3.16. Reforça esse entendimento o fato de que os valores exigidos nos autos de infração lavrados em 26.03.2013 foram deduzidos do valor apurado pela fiscalização nos AUTOS, todos relativos à composição dos resultados de VOTORANTIM GMBH e suas controladas domiciliadas no exterior no ano-calendário de 2008, o que comprova claramente tratar-se de revisão do lançamento por mudança de entendimento (e, por conseguinte, alteração de critério jurídico, conforme se demonstrará na seção 4).

3.17. Ocorre que a mera "mudança de entendimento" para passar a dar relevância a fato já conhecido e não considerado por ocasião do lançamento não está listada no artigo 149 do CTN como circunstância autorizadora da sua revisão. A esse respeito, citamos o entendimento de EDUARDO SABBAG e ALBERTO XAVIER:

EDUARDO SABBAG:

“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 despido 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” (Grifou-se).

(SABBAG, Eduardo Sabbag. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Saraiva (1ª edição). P. 707.)

ALBERTO XAVIER:

“O verdadeiro fundamento da limitação da revisão do lançamento à hipótese de erro de fato resulta do caráter taxativo dos motivos da revisão do lançamento enumerados no artigo 149 do Código Tributário Nacional e que, como vimos, são, além da fraude e do vício de forma, dever apreciar-se ‘fato não conhecido ou não provado por ocasião de lançamento anterior’ (inciso VIII). Significa isto que, se só pode haver revisão pela invocação de novos fatos e novos meios de prova referentes à matéria que foi objeto de lançamento anterior, essa revisão é proibida no que concerne a fatos completamente conhecidos e provados” (Grifou-se).

(XAVIER, Alberto. Do lançamento. Teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1997. P. 255.)

3.18. Assim, ausente no TVF e nos AUTOS a comprovação, pela fiscalização, da ocorrência de uma das hipóteses permissivas da revisão do lançamento previstas no art. 149 do CTN, devem ser cancelados os AUTOS.

4. DA IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS EM DECORRÊNCIA DA MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO PELAS AUTORIDADES FISCAIS

4.1. Ainda que, por absurdo, sejam superados os argumentos acima, os AUTOS devem ser cancelados, porque modificaram o critério jurídico adotado nos autos de infração lavrados em março de 2013, em desacordo com o que estabelece o art. 146 do CTN.

4.2. Conforme descrito na seção 2, os autos de infração de 26.03.2013 (que originaram o processo administrativo n.º 16643.720017/2013-84) têm por objeto os lucros auferidos pelas controladas estrangeiras diretas e indiretas da IMPUGNANTE, considerados individualmente, sem obediência à sistemática da consolidação prevista no art. 1º, parágrafo 6º, da Instrução Normativa SRF n.º 213, de 07.10.2002 (“IN SRF n.º 213/02”).

4.3. No processo administrativo mencionado acima, as autoridades fiscais chegaram ao suposto crédito tributário devido por meio das informações fornecidas pela IMPUGNANTE durante o procedimento de fiscalização, com as quais elaboraram a tabela constante das fls. 1385 e 1386 dos autos, que indica os lucros auferidos por cada controlada de VOTORANTIM GMBH, individualmente.

4.4. No termo de verificação fiscal do referido processo, não há qualquer menção à equivalência patrimonial; o que se tributa são os lucros computados individualmente por cada controlada (direta ou indireta), conforme a tabela mencionada acima, e com suposto apoio, aliás, em precedente do 1º CC (o Caso Eagle II), como apontado no item 2.4, supra.

4.5. A despeito da lavratura dos referidos autos de infração em 26.03.2013, as autoridades fiscais pretenderam, em novembro de 2013, reexaminar documentos e informações fornecidos pela IMPUGNANTE relativamente a 2008 (período de apuração já fiscalizado e autuado), nos termos do MPF-D n.º 08.1.85.00-2013-00257-0 e do MPF-F n.º 08.1.85.00-2013-00324-0.

4.6. Ao proceder a tal reanálise, as autoridades fiscais alegam ter verificado a existência de um saldo de imposto a cobrar da IMPUGNANTE em relação ao referido período de apuração (2008). Ora, considerando o critério utilizado para a lavratura dos autos de infração de 26.03.2013, seria possível esperar que tal “saldo a cobrar” se referisse a lucros de controladas diretas ou indiretas, individualmente considerados, que, por alguma razão, tivessem deixado de ser computados pela fiscalização, pela mesma linha de argumentos anteriormente adotada. Isso porque, só assim haveria coerência jurídica entre os autos de infração de março e os AUTOS; em outras palavras, só assim poder-se-ia dizer que os AUTOS seguiram o mesmo critério jurídico adotado nos autos de 26.03.2013.

4.7. Para surpresa da IMPUGNANTE, todavia, não foi o que ocorreu; os AUTOS foram lavrados com base em critério jurídico totalmente distinto daquele que havia sido adotado nos autos de infração de 26.03.2013.

4.8. De acordo com o TVF, as autoridades fiscais identificaram, ao analisar o LAUDO DE INCORPORAÇÃO - documento, frise-se, a que já tinham tido acesso durante o procedimento de fiscalização encerrado em março de 2013 - que, em novembro de 2008, a CAZBEN tinha registrado como resultado de equivalência patrimonial o valor de R\$ 254.369.940,49.

4.9. Com base meramente no referido LAUDO DE INCORPORAÇÃO e na informação supostamente discrepante de que VOTORANTIM GMBH apurara prejuízo no ano-calendário de 2008 (encerrado em 31.12.2008, e não em novembro de 2008), as autoridades fiscais entenderam haver saldo de tributo a cobrar.

4.10. Para chegar ao montante supostamente remanescente a exigir, o TVF seguiu o raciocínio demonstrado no item 2.14., supra. Em resumo, as autoridades entenderam que o resultado de equivalência patrimonial de CAZBEN referia-se aos lucros de VOTORANTIM GMBH a que faria jus em função de sua participação de 60% em VOTORANTIM GMBH.

4.11. Não foram examinados, nesta nova fiscalização, documentos ou informações relativos aos lucros de VOTORANTIM GMBH, ou de qualquer outra empresa estrangeira; para chegar ao suposto crédito tributário, partiu-se simplesmente do valor apontado como “resultado de equivalência patrimonial” no LAUDO DE INCORPORAÇÃO de CAZBEN.

4.12. É dizer, o TVF tributou, na IMPUGNANTE, o resultado positivo de equivalência patrimonial (relativo a novembro de 2008, repita-se) que supostamente caberia a CAZBEN em razão de sua participação de 60% em VOTORANTIM GMBH, sem se deter na análise dos resultados efetivamente apurados individualmente pelas investidas estrangeiras, critério adotado quando da lavratura dos autos de infração de 26.03.2013.

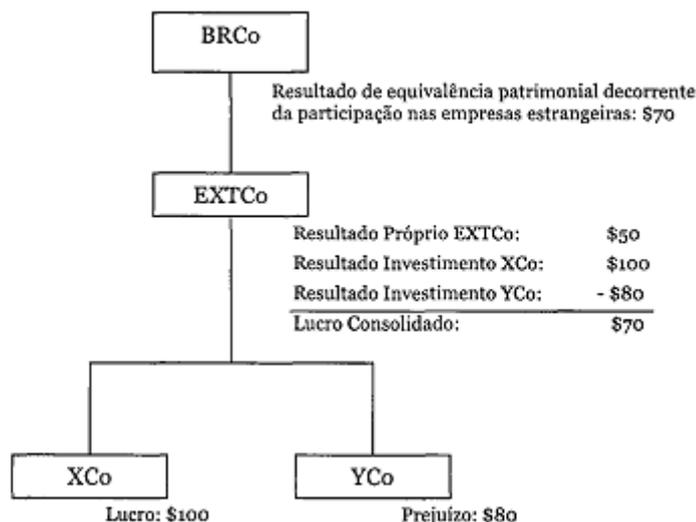
4.13. Ou seja, (i) no lançamento efetuado em março de 2013, a fiscalização tributou os lucros auferidos por controladas estrangeiras diretas e indiretas da IMPUGNANTE, individualmente consideradas; mas, (ii) nos AUTOS, por meio da revisão do lançamento anteriormente efetuado, as autoridades fiscais tributaram o resultado positivo de equivalência patrimonial registrado no LAUDO DE INCORPORAÇÃO de CAZBEN, e deduziram os valores exigidos de acordo com o critério apontado no item (i).

4.14. Evidentemente, trata-se de critérios jurídicos absolutamente diferentes. A título ilustrativo, a IMPUGNANTE apresenta a seguir um quadro exemplificativo por meio do qual fica evidente a disparidade (e incompatibilidade) entre as duas formas utilizadas pelas autoridades fiscais (nos autos de março e nos AUTOS) para chegar ao suposto crédito tributário:

EXEMPLO:

Sociedade brasileira (BRCo) é titular de investimento em sociedade situada no exterior (EXTCo) que, por sua vez, é titular de participações em sociedade residente em X (XCo) e em sociedade residente em Y (YCo).

XCo auferir, em determinado ano-calendário, lucro de \$100. Nesse mesmo período, YCo incorre em prejuízo de \$80. Em decorrência, os resultados de EXTCo são compostos não apenas pelos seus rendimentos auferidos em EXT, mas também externamente (i.e., em bases universais), de modo que os resultados de suas controladas repercutem no seu próprio resultado. Imagine-se, ainda, que as atividades próprias de EXTCo gerem um saldo de \$50. Nesse cenário, o lucro de EXTCo será de \$70.



4.15. De acordo com o critério jurídico adotado pelos autos de 26.03.2013, diante da situação hipotética posta no exemplo acima, as autoridades fiscais calculariam o tributo devido com base nos lucros auferidos individualmente por cada empresa estrangeira; ter-se-ia, portanto: (i) lucro de EXTCo de \$50; (ii) lucro de XCo de \$100, e (iii) desconsideração do prejuízo de YCo, chegando-se ao montante total de \$150, que seria objeto de tributação.

4.16. Por outro lado, caso fosse seguido, no exemplo acima, o mesmo critério adotado pelos AUTOS, ter-se-ia a tributação sobre o resultado positivo de equivalência patrimonial de BRCo, no valor de \$70.

4.17. Conclusão: diante de um mesmo cenário fático, as autoridades administrativas conceberam duas formas distintas de se calcular o suposto crédito tributário devido pela IMPUGNANTE, com base em fundamentos jurídicos diferentes e incompatíveis; e, o que é pior, pretenderam aplicar ambos à IMPUGNANTE em relação ao mesmo período de apuração, o que não se pode, em hipótese alguma, admitir.

4.18. Com efeito, é cediço que, na atividade de lançamento, cabe às autoridades administrativas verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, e sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN); tudo isso por meio de atividade administrativa plenamente vinculada (arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN).

4.19. Ora, não se pode admitir que, em momento posterior à lavratura de um auto de infração, as mesmas autoridades administrativas autuantes venham buscar novo fundamento jurídico para determinar a matéria tributável e o valor do tributo relativamente ao mesmo período já autuado, de modo a afetar o lançamento anteriormente efetuado.

4.20. A própria existência de dois lançamentos em relação ao mesmo período de apuração com base em critérios jurídicos diversos é inadmissível, pois equivale a fazer letra morta dos arts. 3º e 142 do CTN, segundo os quais o ato de lançamento é vinculado e deve ser

fundado em certeza da fiscalização, e jamais pode ser orientado por lógica de “tentativa e erro”.

4.21. A jurisprudência administrativa é pacífica ao entender que a falta de certeza no lançamento - que fica evidente in casu, em razão da utilização de critérios diferentes para tributar o mesmo período - macula-o de forma insanável:

“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - CERTEZA NECESSÁRIA - O lançamento tributário não comporta incertezas. As dúvidas em relação aos elementos em que se baseou devem beneficiar o contribuinte e não o fisco” (1º CC. Acórdão n.º 107-09.530. Rel. Luiz Martins Valero. 16.10.2008).

“IRPJ - DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL - NULIDADE - A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto” (1º CC. Acórdão n.º 101-96.537. Rel. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. 24.01.2008).

“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - CERTEZA NECESSÁRIA - O lançamento tributário não comporta incertezas. As dúvidas em relação aos elementos em que se baseou devem beneficiar o contribuinte e não o fisco” (Grifou-se.) (1º CC. Acórdão n.º 107-07.902. Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima. 26.01.2006).

“LANÇAMENTO - REQUISITOS OBRIGATÓRIOS MÍNIMOS - Nulo é o lançamento que não contempla corretamente a matéria tributável e os dispositivos legais infringidos, não cabendo à autoridade julgadora aperfeiçoá-lo para suprir a falta implicando em vício de forma na apuração da matéria tributável” (1º CC. Acórdão n.º 103-21.789. Rel. Victor Luís de Salles Freire. 12.11.2004).

(...)

4.22. Por oportuna, cite-se a lição de HUGO DE BRITO MACHADO:

“A possibilidade de mudança de critério jurídico, seja pela mudança de interpretação, seja pela mudança do critério de escolha de uma das alternativas legalmente permitidas, transformaria a atividade de lançamento em atividade discricionária, o que não se pode admitir em face da própria natureza do tributo, que há de ser cobrado, por definição, mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. III. São Paulo: Atlas, 2005. P. 126.)

4.23. O fato de que os AUTOS excluíram o montante tributado no processo administrativo n.º 16643.720017/2013-84 não afasta a ilegalidade contida neles. Isso porque, se, (i) por um lado, tal exclusão demonstra claramente que se trata de uma revisão e complementação do lançamento anterior, (ii) por outro, evidencia que o crédito tributário apurado nos AUTOS foi calculado com base em critério jurídico diverso do critério adotado para a lavratura dos autos de 26.03.2013, tanto que ambos chegaram a resultados diferentes.

4.24. Dispõe o art. 146 do CTN:

“Art. 146. 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” (Grifou-se).

4.25. Dessa forma, é possível concluir que é vedada a lavratura de auto de infração (ato administrativo de ofício) fundado em critério jurídico diverso do critério adotado em lançamento anterior contra o mesmo sujeito passivo para complementar o crédito tributário exigido relativo ao mesmo período de apuração.

4.26. Nesse sentido, afirma LUCIANO AMARO:

“O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera revisão de lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido já objeto de lançamento). Se, quanto ao fato gerador de ontem, a autoridade não pode, hoje, aplicar novo critérios jurídico (diferente do que, no passado, tenha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere (ou não se resume) à revisão de lançamento (velho), mas abarca a consecução de lançamento (novo). É claro que, não podendo o novo critério ser aplicado para lançamento novo com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este também não poderá ser aplicado para rever lançamento velho. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critério não seriam apenas lançamentos anteriores, mas fatos geradores passados” (Itálicos do original. Grifou-se) (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pp. 377 e 378.)

4.27. Segue a mesma linha HUGO DE BRITO MACHADO:

“Um novo auto de infração, ou auto de infração além do anteriormente lavrado, serão desvaliosos [sic] se nestes estiver envolvida questão meramente jurídica, questão de direito, porque neste caso haverá mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional” (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. III. São Paulo: Atlas, 2005. P. 130.)

4.28. Idêntica posição consolidou-se, já há muito tempo, na jurisprudência judicial, conforme evidencia a Súmula n.º 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que dispõe:

“A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.”

4.29. Não é outro, aliás, o entendimento da jurisprudência administrativa sobre a matéria, conforme demonstram os acórdãos abaixo, prolatados pelo CARF e pelo 1º CC:

“ATO DE LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. FATOS GERADORES PRETÉRITOS. INAPLICABILIDADE.

A modificação introduzida, de ofício, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, em relação a um mesmo sujeito passivo, somente será aplicado em relação aos fatos geradores futuros (art. 146 do CTN).

[...]

É inquestionável que o dispositivo em apreço trata de modificação de critério jurídico adotado em relação a prévio ato de lançamento tributário, realizado pela autoridade administrativa (lançamento de ofício), que a alteração do critério jurídico aplicado anteriormente seja introduzida por meio de ato de autoridade administrativa (ato de ofício) ou de decisão administrativa ou judicial, e que tanto o lançamento quanto o ato de ofício ou decisório refiram-se a um mesmo sujeito passivo.

Assim, com base no conteúdo jurídico do referido preceito legal, verifica-se que três condições deverão ser atendidas para que haja a configuração da mudança do critério jurídico, no âmbito do lançamento tributário:

a) a primeira: haja um prévio ato de lançamento de ofício, em que a autoridade administrativa tenha adotado um determinado critério jurídico;

b) a segunda: a modificação do critério jurídico anteriormente aplicado seja introduzida pela autoridade administrativa (mediante ato de ofício) ou pelo órgão julgador administrativo ou judicial (por meio de decisão administrativa ou judicial); e

c) a terceira: tanto o ato de lançamento quanto o ato de ofício e as decisões administrativa e judicial refiram-se a um mesmo sujeito passivo.

[...]

Em outras palavras, o novo critério jurídico não poderá ser aplicado para rever lançamento (lançamento velho) nem para lançamento novo, atinente a evento tributário ou fato gerador ocorrido antes da sua introdução no mundo jurídico” (Grifou-se) (CARF. Acórdão n.º 3102-00.684. Rel. José Fernandes do Nascimento. 26.05.2010.)

“Na forma do Art. 146 do CTN, a modificação 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, impedindo novo lançamento sobre o mesmo objeto” (1º CC. Acórdão n.º 302-35783. Rel. Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior. 14.06.2007).

“LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS - VEDAÇÃO - O disposto no art. 146 do CTN veda à administração tributária introduzir modificações, benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas” (1º CC. Acórdão n.º 101-96.209. Rel. Paulo Roberto Cortez. 14.06.2007.)

“NORMAS PROCESSUAIS - PROCESSO ADMINISTRATIVO FINDO -LANÇAMENTO ULTERIOR - MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS - VEDAÇÃO - O disposto no art. 146 do CTN veda ao Fisco a introdução de modificações, benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas. Dessa forma, findo o processo administrativo em razão do recolhimento do tributo lançado, não é admissível a revisão posterior com novo lançamento de ofício em razão de modificação dos critérios jurídicos” (1º CC. Acórdão n.º 107-08.912. Rel. Natanael Martins. 01.03.2007).

“NORMAS PROCESSUAIS - PROCESSO ADMINISTRATIVO FINDO -LANÇAMENTO ULTERIOR - MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS -VEDAÇÃO. O disposto no art. 146 do CTN veda ao Fisco a introdução de modificações, benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas. Dessa forma, findo o processo administrativo em razão do recolhimento do tributo lançado, não é admissível a revisão posterior com novo lançamento de ofício em razão de modificação dos critérios jurídicos.

[...]

Na acusação primitiva foi apurada omissão de receitas da recorrente relativa ao ano-calendário de 1997, tendo a fiscalização exigido imposto de renda com a utilização da alíquota de 8% para a apuração do lucro presumido.

Já na nova acusação, após o recolhimento por parte da contribuinte da imposição que lhe foi aplicada, o Fisco muda de interpretação e, diante do mesmo caso concreto, da mesma legislação vigente, retoma e lavra novo auto de infração, porém, neste, o lucro presumido passou a ser calculado sob o percentual de 32%. Ressalte-se que foi aplicado sobre a mesma matéria anteriormente lançada de ofício.

[...]

A modificação dos critérios jurídicos do lançamento é vedada pelo art. 146 do CTN. com o fito de garantir a estabilidade das relações jurídicas, conferindo-lhe certeza e segurança. A administração não pode ‘de forma alguma introduzir modificações, sejam elas benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, uma vez que nestes já está completa toda a estrutura da relação obrigacional [...]’ (Américo Masset Lacombe In ‘Comentários ao Código Tributário Nacional’, Ives Gandra Martins (coord.), Saraiva, 1998, Vol. 2, p. 293).

Se fosse possível que a administração fazendária pudesse modificar critérios jurídicos a seu favor na valoração do fato gerador, a atividade de lançamento passaria a ser discricionária, e não vinculada, como determina o parágrafo único do art. 142 do CTN.

[...]

Ora, o caso concreto, a toda evidência, não se ajusta dentre as hipóteses passíveis de revisão do lançamento, dado que a autoridade administrativa, quando do exercício da atividade fiscalizadora, teve pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a infração,

tendo interpretado a legislação vigente no sentido de que o percentual aplicável para a apuração do lucro presumido seria de 8%. retornando, posteriormente, para aperfeiçoar o lançamento, agora com o entendimento de que a alíquota correta seria de 32%, e não aquela aplicada no lançamento primitivo.

É flagrante a alteração do critério jurídico do lançamento, não sendo cabível nem mesmo em relação ao ano-calendário de 1996, em obediência ao estabelecido no art. 146 do CTN, anteriormente descrito, tendo em vista que a modificação dos critérios jurídicos somente por ser aplicada quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Dessa forma, tendo em vista que em relação ao mesmo sujeito passivo, indiscutivelmente, houve a alteração nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa em relação ao ano-calendário de 1997, o que a legislação de regência não autoriza, deve ser acolhida a preliminar de nulidade do lançamento, cujo efeito, evidentemente, também deve ser aplicável ao ano-calendário de 1996" (Grifou-se) (1º CC. Acórdão n.º 107-07.264. Rel. Natanael Martins. 13.08.2003).

4.30. Ante o exposto, conclui-se que os AUTOS fundamentam-se em critério jurídicos diverso daquele que orientou a lavratura dos autos de infração de 26.03.2013, sendo que ambos pretendem tributar a IMPUGNANTE em relação ao mesmo período de apuração (ano-calendário de 2008), razão por que devem ser cancelados, nos termos do art. 146 do CTN.

5. DA IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS EM RAZÃO DA ILEGALIDADE DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO PARA O CALCULO DO SUPOSTO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

5.1. Caso, por absurdo, sejam superados os argumentos acima aduzidos, que comprovam a total improcedência dos AUTOS, o que se cogita apenas para argumentar, é inadmissível a pretensa tributação do resultado positivo de equivalência patrimonial registrado no LAUDO DE INCORPORAÇÃO de CAZBEN relativo a novembro de 2008, conforme se demonstrará a seguir.

5.2. De acordo com o TVF, o que os AUTOS pretendem tributar é o resultado positivo de equivalência patrimonial a que faria jus a CAZBEN em novembro de 2008, em razão de sua participação de 60% no capital de VOTORANTIM GMBH. Lê-se no TVF:

"5. Pelo motivo exposto acima e por ser uma holding, o único resultado da Cazben se dava exclusivamente em razão de sua participação societária na empresa Austríaca [VOTORANTIM GMBH - antes AZBEN Holding GmbH];

[...]

16. 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;

17. 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 de Azben de sua titularidade;

18. Portanto, fica claro que a VPar e a Cazben pertencem ao mesmo grupo empresarial;

19. Em razão do acima exposto, no presente Auto de Infração, a VPar será autuada, em 60% do resultado da Azben (Votorantim GmbH), excluídos os valores anteriormente autuados no processo nº 16643.720.017/2013-84, em razão dos motivos adiante explanados. Os restantes 40% foram autuados em outro processo, tendo como sujeito passivo a mesma VPar;

[...]

23. Entretanto, constatou-se na última página dos documentos de incorporação da Cazben por sua controladora, a VPar, existir um saldo de imposto a tributar conforme abaixo detalhamos;

24. O documento em questão, de nome Docs Incorp Cazben.pdf apresenta um demonstrativo da empresa incorporada, onde consta um Resultado de Equivalência Patrimonial/Lucro Operacional/Lucro antes do IR e CSLL/Lucro Líquido do Período, em novembro de 2008, de R\$254.369.940,49, e um PL de R\$ 465.894.782,39;

[...]

28. Portanto, se a Cazben não possuía nenhum ativo além de sua participação de 60% na Votorantim GmbH, esse resultado se refere ao resultado da equivalência patrimonial da empresa austriaca na brasileira;

[...]

32. Entretanto, sabemos que a Cazben possuía 60% da Votorantim GmbH e, portanto, o lucro a ela atribuído é de R\$ 164.199.448,69;" (Destques do original. Grifou-se.)

5.3. Conforme mencionado acima, o item 28. do trecho acima transcrito deixa claro que os AUTOS impõem a tributação sobre o resultado positivo de equivalência patrimonial do investimento de CAZBEN em VOTORANTIM GMBH em novembro de 2008, a que faria jus a CAZBEN.

5.4. Ao proceder dessa forma, as autoridades autuantes violaram o critério temporal a ser considerado na determinação do crédito tributário e, com isso, incorreram em erro no seu cálculo, na medida em que partiram de montante que não poderia ter sido utilizado para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL.

5.5. De acordo com o caput do art. 74 da MP n.º 2.158-35/01, os lucros da controlada estrangeira "serão considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados":

"Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento" (Grifou-se).

5.6. Ou seja, consideram-se disponibilizados os lucros apurados no balanço da controlada estrangeira referente ao momento em que se encerra o período de apuração contábil da referida empresa, instante no qual efetivamente se pode falar em lucro ou prejuízo.

5.7. Isso porque, até o encerramento do período de apuração, não é possível definir se a empresa auferiu lucros ou prejuízos; o que se tem são resultados parciais, que não equivalem ao resultado final da empresa no referido período.

5.8. Com efeito, o LAUDO DE INCORPORAÇÃO de CAZBEN aponta, na melhor das hipóteses, o resultado parcial de equivalência patrimonial relativo à participação em VOTORANTIM GMBH, pois o documento reflete as demonstrações financeiras da empresa austriaca relativas a 30.09.2008, conforme informado em resposta à fiscalização (fls. 86 dos autos). Ou seja, trata-se de resultado referente a momento anterior ao fim do período de apuração contábil de VOTORANTIM GMBH (31.12.2008).

5.9. Isto é, ao contrário do que afirma o TVF, o resultado de equivalência apontado no LAUDO DE INCORPORAÇÃO de CAZBEN se refere não a novembro de 2008, mas a setembro daquele ano-calendário, conforme permitido pelo art. 248, I, da Lei n.º 6.404, de 15.12.1976 ("Lei das S.A.").

5.10. A IMPUGNANTE apresentou, durante o procedimento de fiscalização encerrado em março de 2013, as demonstrações financeiras de VOTORANTIM GMBH, cujo período de apuração se encerra em 31.12 de cada ano-calendário, e que apontam a apuração de um prejuízo de € 200.700.000,00 em 31.12.2008.

5.11. Esse é o balanço da empresa estrangeira que poderia ter sido utilizado para apuração de IRPJ e CSL supostamente devidos pela IMPUGNANTE, nos termos do caput do art. 74 da MP n.º 2.158-35/01.

5.12. Como reconhece o TVF, os AUTOS baseiam-se em informação constante do LAUDO DE INCORPORAÇÃO de CAZBEN, de novembro de 2008. Esse documento, por óbvio, (i) não é o balanço da controlada estrangeira VOTORANTIM GMBH, (ii) não reflete o resultado da empresa estrangeira no período, pois se refere a momento anterior ao encerramento do seu exercício (31 de dezembro) e (iii) ao contrário do que afirma o TVF, sequer se refere a lucros de VOTORANTIM GMBH em novembro de 2008, mas à sua situação patrimonial em 30.09.2008.

5.13. Ora, não se pode admitir que as autoridades fiscais simplesmente ignorem as demonstrações financeiras de VOTORANTIM GMBH apresentadas, escolhendo um outro documento que, sob o ponto de vista arrecadatório, lhe favorece, mas que viola a própria base legal da suposta infração (art. 74 da MP n.º 2.158-35/01).

5.14. Em resumo, o que os AUTOS tributaram, ao se basearem no LAUDO DE INCORPORAÇÃO, é uma “não renda”, pela própria inoccorrência do fato gerador do IRPJ e da CSL naquele momento (novembro de 2008), ausente qualquer acréscimo patrimonial neste momento.

5.15. Não há, aliás, nos autos, qualquer elemento que permita desqualificar as demonstrações financeiras de VOTORANTIM GMBH relativas a 31.12.2008, que apontam a apuração de prejuízo. E tampouco o TVF se preocupou em justificar as razões por que esse documento foi absolutamente desconsiderado, em benefício do LAUDO DE INCORPORAÇÃO, o qual, conforme demonstrado acima, não contempla o resultado final de VOTORANTIM GMBH no ano-calendário de 2008.

5.16. Não cabe às autoridades fiscais autuantes, por óbvio, criar métodos de tributação simplesmente porque lhes favorecem do ponto de vista da arrecadação, sobretudo quando tais métodos violam frontalmente as normas que regem a incidência dos tributos em questão.

5.17. Como se não bastasse a ilegalidade cometida pelos AUTOS na apuração do montante supostamente tributável, as autoridades fiscais pretendem, ainda, em absoluta dissonância com a legislação tributária: (i) tributar o resultado positivo de equivalência patrimonial da IMPUGNANTE e (ii) desconsiderar os acordos para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil.

5.18. Conforme descrito acima, os AUTOS impõem a tributação sobre o resultado positivo de equivalência patrimonial do investimento em VOTORANTIM GMBH em novembro de 2008, a que faria jus a CAZBEN.

5.19. No entanto, de acordo com o art. 25, parágrafo 6º, da Lei n.º 9.249, de 26.12.1995 (“Lei n.º 9.249/95”), que instituiu a tributação da renda da pessoa jurídica em bases universais no Brasil - citado pelo próprio TVF como base legal das infrações imputadas, conforme fls. 1412 dos autos - o resultado positivo de equivalência patrimonial não deverá ser adicionado ao lucro real; é dizer, não será objeto de tributação pelo IRPJ:

Lei n.º 9.249/95:

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

[...]

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º” (Grifou-se).

Decreto-Lei n° 1.598, de 26.12.1977 (“DL n° 1.598/77”):

“Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22. por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Redação dada pelo Decreto-lei n° 1.648, de 1978).

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País” (Incluído pelo Decreto-lei n° 1.648, de 1978)” (Grifou-se).

5.20. Ou seja, de acordo com o disposto no art. 23 do DL n.º 1.598/77, o resultado positivo de equivalência patrimonial não será considerado para fins de apuração do IRPJ. Esse tratamento foi mantido expressamente pela legislação posterior que instituiu a tributação da renda da pessoa jurídica em bases universais, conforme demonstra o parágrafo 6º do art. 25 da Lei n° 9.249/95.

5.21. Diante disso, resta claro que a pretensão dos AUTOS não encontra base legal que a sustente; pelo contrário, a tributação do resultado de equivalência patrimonial é expressamente vedada pela legislação tributária.

5.22. Nem se alegue que o critério adotado pelos AUTOS encontra fundamento no caput do art. 74 da MP n.º 2.158-35/01. Primeiramente, esse dispositivo não afastou a regra da não tributação do ajuste de equivalência patrimonial, uma vez que faz referência expressa ao art. 25 da Lei n° 9.249/95 (item 5.5., supra).

5.23. Se, por outro lado, os AUTOS pretendessem tributar os lucros de VOTORANTIM GMBH, apenas mensurado pela equivalência patrimonial registrada na IMPUGNANTE, haveria de se aplicar a CONVENÇÃO ÁUSTRIA, de modo que tais lucros não estariam sujeitos à tributação no Brasil, de acordo com o art. 7º desse acordo.

5.24. Dessa forma, é possível concluir que, qualquer que seja a justificativa utilizada pelas autoridades fiscais para sustentar a tributação do resultado positivo de equivalência patrimonial das investidas em novembro de 2008 (constante do LAUDO DE INCORPORAÇÃO), tal pretensão não encontra apoio na ordem jurídica brasileira, já que:

(i) a tributação da receita de equivalência patrimonial é vedada pelo art. 25, parágrafo 6º, da Lei n° 9.249/95 e pelo art. 23 do DL n° 1.598/77; e

(ii) a tributação dos lucros não disponibilizados de investidas austríacas (como é o caso de VOTORANTIM GMBH), mensurados pelo ajuste de equivalência patrimonial, não são tributáveis no Brasil, nos termos do art. 7º da CONVENÇÃO ÁUSTRIA, como se evidenciará a seguir.

5.25. Com efeito, a linha de raciocínio segundo a qual devem ser tributados os lucros das controladas estrangeiras (apenas mensurados pelo método de equivalência patrimonial) contraria os compromissos assumidos internacionalmente pelo Brasil.

5.26. Como apontado acima, o art. 7º da CONVENÇÃO ÁUSTRIA veda a tributação por um Estado contratante do lucro de empresa residente no outro Estado contratante (ressalvada a existência de estabelecimento permanente no primeiro Estado), nos seguintes termos:

“ARTIGO 7 Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.”

5.27. Ou seja, a CONVENÇÃO ÁUSTRIA exclui a competência impositiva do Brasil sobre os lucros auferidos pelas sociedades residentes na Áustria, que somente podem ser tributadas neste país.

5.28. Contudo, segundo o TVF, a legislação nacional que pretende tributar os lucros originalmente auferidos por VOTORANTIM GMBH teria por objeto lucros da CAZBEN, razão pela qual não estaria em confronto com a CONVENÇÃO ÁUSTRIA (fls. 1406 dos autos):

“44. A legislação fiscal pátria, quando determina que os lucros auferidos no exterior por controladas domiciliadas em outros Estados sejam adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora brasileira, permite que o Estado contratante (Brasil) exerça o direito de tributar seu próprio residente, que é a controladora brasileira (VPar), segundo as disposições inerentes à matéria em sua legislação doméstica”.

5.29. Ora, o trecho reproduzido no item 5.28., supra, - que fundamenta o raciocínio de que o TVF pretende tributar os lucros da própria IMPUGNANTE - opõe-se à passagem reproduzida no item 5.2., acima, que deixa claro que os AUTOS impõem a tributação sobre os resultados positivos de equivalência patrimonial relativos à participação em VOTORANTIM GMBH.

5.30. Como se não bastassem os conflitos lógicos demonstrados acima, a autoridade fiscal adota, ainda, no item 27 do TVF, uma terceira linha de argumentação: a de que o objeto dos AUTOS seriam os lucros das controladas indiretas, e não de VOTORANTIM GMBH:

“27. Pelo motivo acima, passamos a calcular o valor dos lucros auferidos por suas controladas indiretas, ainda não autuado em procedimento fiscal anteriormente concluído;”

5.31. Essa linha de raciocínio não encontra suporte no método utilizado pelo TVF para apurar o suposto crédito tributário (item 2.14., acima). Além disso, os lucros das controladas indiretas foram integralmente tributados nos autos de infração de 26.03.2013.

5.32. Estas não são as únicas incoerências internas de que padece o TVF. As autoridades fiscais autuantes afirmam buscar apoio na decisão do 1º CC no julgamento do Caso Eagle II, e terminam por afastar a aplicação de todo e qualquer acordo para evitar a dupla tributação celebrado pelos países de residência das controladas diretas e indiretas da IMPUGNANTE com o Brasil. Lê-se no TVF (fls. 1396 e 1397 dos autos):

“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.

[...]

Por tudo o que foi arrazoado, 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 (Austrália), Citrovia NV (Bélgica), 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”.

5.33. Todavia, no Caso Eagle II, os conselheiros entenderam que os lucros não disponibilizados auferidos por empresas domiciliadas em países com os quais o Brasil celebrou acordo para evitar a dupla tributação não estavam sujeitos à tributação no País, em razão do disposto no art. 7º das referidas convenções, conforme se depreende do trecho abaixo da ementa do mencionado acórdão:

“LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA - Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto n.º 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil” (1º CC. Acórdão n.º 101-97.070. Relator designado Valmir Sandri. 17.12.2008).

5.34. Ou seja, o TVF alega fundamentar-se em julgado prolatado pelo 1º CC, mas, ao afastar todas as convenções para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil, acaba por seguir linha de raciocínio que diverge inteiramente da solução adotada no caso supostamente usado como precedente (Caso Eagle II).

5.35. Como se não suficientes as incoerências internas do TVF, o racional desenvolvido nele vai de encontro aos autos de infração de que decorre o processo administrativo n.º 16643.720015/2011-23 (Doc. 04), formalizado em face da IMPUGNANTE pelas mesmas autoridades fiscais, em relação à mesma estrutura societária e operacional, tendo por objeto apenas período de apuração anterior (o ano-calendário de 2007).

5.36. Nesse processo, ao contrário dos AUTOS, não foram tributados os resultados apurados por empresas domiciliadas em países parceiros de acordo de bitributação.

Reproduz-se a seguir trecho do termo de verificação fiscal do referido processo:

“Observe-se ainda que o resultado da Votorantim International Europe BV (Países Baixos) e da própria Azben (infimos US\$ 843 mil) não são por nós incluídos no Auto de Infração em virtude do TDT; e o resultado da Votorantim International Europe GmbH (Alemanha) é pífio, não influenciando em praticamente nada na presente autuação”.

5.37. A constatação de que o fisco se guia por critérios diversos e incompatíveis para impor a tributação sobre contribuintes na mesma situação reforça, uma vez mais, a conclusão de que a conduta das autoridades autuantes é orientada por uma lógica de “tentativa e erro”, discricionária e absolutamente distante do caráter vinculado da atividade de lançamento, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, conforme já evidenciado na seção 4, acima.

5.38. Adicionalmente, a interpretação pretendida pelo TVF esvazia completamente o conteúdo da CONVENÇÃO ÁUSTRIA (e de qualquer acordo para evitar a bitributação). Afinal, o art. 7º da referida convenção torna-se praticamente inaplicável, na medida em que qualquer lucro gerado por controlada/coligada na Áustria é tratado pelo Brasil como lucro da investidora brasileira.

5.39. O STJ já decidiu, no REsp n.º 1.161.467/RS, que a interpretação restritiva de convenção para evitar a dupla tributação que culmine com a sua não aplicação deve ser rechaçada, porquanto absurda. Discutia-se, neste caso, a aplicação do art. 7º das convenções celebradas pelo Brasil com o Canadá e com a Alemanha (então vigente) para afastar a imposição de imposto de renda sobre remessas para o exterior a título de contraprestação por serviços prestados por empresas estrangeiras. O fisco sustentava que tais pagamentos não representavam “lucro da empresa estrangeira”, de modo que não

estavam abrangidas pelo disposto no art. 7º das referidas convenções. O Tribunal, no entanto, entendeu o contrário:

“A expressão ‘lucro da empresa estrangeira’, contida no art. VII das duas Convenções, não se limita ao ‘lucro real’. Do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

É regra de hermenêutica que devem ser rechaçadas as interpretações que levem ao absurdo, como é o caso da interpretação aqui defendida pela Fazenda Nacional. Com efeito, ao equiparar ‘lucro das empresas estrangeiras’ com ‘lucro real das empresas estrangeiras’, tornou absolutamente inaplicável a norma” (Grifou-se).

5.40. Em suma, o TVF faz letra morta da CONVENÇÃO ÁUSTRIA, em absoluta contrariedade ao princípio da boa-fé, o qual, reconhecidamente, deve reger a interpretação dos tratados internacionais.

5.41. É regra clara da lógica e hermenêutica jurídica a que preceitua que se devem afastar conclusões e interpretações absurdas, despidas de sentido. Nesse sentido, são as lições de CARLOS MAXIMILIANO:

“Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de que resulte eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este, julgamento nulo.

[...]

Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido equitativo, lógico e acorde com o sentir geral e o bem presente e futuro da comunidade” (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. Pp. 270, 271).

5.42. Sobre o assunto, a doutrina de JOÃO MENDES NETO:

“O absurdo na lei não deve ser concebido. Quando a lei nos leva a admiti-lo, torna-se necessário, com o auxílio de processos tradicionais de hermenêutica, e até com os dados modernos da Sociologia, buscar nas suas expressões um sentido equitativo, lógico, ponderado. Quando isso não for possível, é preciso desprezar a lei.

‘Ordenar o que não há meio de fazer, proibir o que se não pode evitar, é desarrazoar, é ensandecer. Não se há de supor que a lei ordinária, quando mais a lei constitucional, caduque e delire. Da interpretação dos textos legislativos se deve refugar sempre o absurdo. Absurdus intellectu ab omni dispositione est abiciendus’ (Comentários à Constituição, vol. VI, pág. 205).

[...]

As regras mais elementares da hermenêutica nos ensinam que aos textos legislativos, quando suscetíveis de inteligência razoável, não se deve imputar intenção absurda [...] (Grifou-se) (MENDES NETO, João. *Rui Barbosa e a Lógica Jurídica - Ensaio de prática da argumentação*. São Paulo: Saraiva, 1949. Pp. 132,133).

5.43. Há que se ressaltar, ainda, que o racional desenvolvido pelo TVF - no sentido de que a legislação brasileira sujeita à tributação os lucros da investidora brasileira, auferidos por meio da participação na empresa estrangeira - também encontra obstáculos em peculiaridades da CONVENÇÃO ÁUSTRIA.

5.44. Com efeito, além de o art. 7º do referido acordo vedar a tributação pelo Brasil dos lucros auferidos por empresas austríacas, o art. 23 (2) da CONVENÇÃO ÁUSTRIA

determina que os dividendos distribuídos por sociedades austríacas (como é o caso de VOTORANTIM GMBH) à investidora brasileira que detenha mais de 25% do capital social da primeira (como é o caso da IMPUGNANTE) estão isentos de tributação no Brasil:

“ARTIGO 23 Método para eliminar a dupla tributação

[...]

2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Áustria a uma sociedade residente do Brasil que possua no mínimo 25% das ações do capital da sociedade que paga os dividendos serão isentos do imposto de sociedade no Brasil.”

5.45. Como se pode observar, de acordo com a CONVENÇÃO ÁUSTRIA, o Brasil não pode sujeitar à tributação os lucros não distribuídos das empresas estrangeiras (art. 7º) e, cumprido o requisito da participação mínima, tampouco pode tributar os lucros distribuídos na forma de dividendos (art. 23 (2)).

5.46. Contudo, a Solução de Consulta Interna da Coordenação Geral de Tributação (“COSIT”) n.º 18, de 08.08.2013 (“Solução de Consulta Interna COSIT n.º 18/13”) – que consolidou o entendimento da RFB de que o art. 74 da MP n.º 2.158-35/01 tem por objeto os lucros da investidora brasileira, e portanto não violaria os tratados internacionais para evitar a dupla tributação - sustenta que, quando o Estado Contratante deseja renunciar à competência para tributar os lucros não distribuídos por controladas estrangeiras, ele o faz expressamente (de modo que o art. 7º dos acordos não se prestaria a tais fins, deduz-se):

“32. É importante destacar contudo que, quando um Estado Contratante opta por abrir mão de tributar o seu próprio residente, ele o faz expressamente nos acordos, como se verifica em algumas convenções internacionais assinadas pelo Brasil, a exemplo dos tratados celebrados com a Dinamarca (Decreto n.º 75.106, de 20 de dezembro de 1974) e com as Repúblicas Tcheca e Eslovaca (Decreto n.º 43, de 25 de fevereiro de 1991), em que foi estabelecida cláusula mediante a qual não são tributáveis os lucros não distribuídos:

‘ARTIGO 23 Métodos para eliminar a dupla tributação

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado”.

5.47. Para sustentar sua conclusão, a Solução de Consulta Interna COSIT n.º 18/13 cita os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil com a Dinamarca e com as Repúblicas Tcheca e Eslovaca. Segundo a referida solução de consulta, os lucros auferidos, mas não distribuídos, por controladas dinamarquesas, por exemplo, não poderiam ser tributados pelo Brasil exclusivamente em razão do disposto em seu art. 23 (5), conforme trecho transcrito acima.

5.48. Entretanto, esses acordos (com a Dinamarca e com as Repúblicas Tcheca e Eslovaca) não limitam a tributação, pelo Brasil, dos dividendos distribuídos pela sociedade estrangeira à investidora brasileira, ao contrário da CONVENÇÃO ÁUSTRIA.

5.49. Nesse cenário, além de esvaziar por completo a função do art. 7º das convenções para evitar a dupla tributação, a interpretação adotada pelo TVF contém uma incoerência flagrante. Ora, se a própria COSIT reconhece que há convenções nas quais o Brasil renunciou ao direito de tributar lucros não distribuídos, como se pode admitir a tributação de lucros auferidos por sociedade residente em país cuja convenção com o Brasil impede a tributação até mesmo dos lucros distribuídos, como é o caso da Áustria?

5.50. Ou seja, se até mesmo os lucros eventualmente distribuídos por VOTORANTIM GMBH na forma de dividendos para a IMPUGNANTE não estariam sujeitos à tributação pelo Brasil, certamente os lucros não distribuídos auferidos pela empresa austríaca não devem ser tributados no País, de modo que devem ser cancelados os AUTOS.

6. DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR

6.1. A tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras, introduzida pela Lei n.º 9.249/95: (i) desconsiderava-lhes a personalidade jurídica, equiparando-as a meras filiais ou sucursais de sociedades brasileiras; e (ii) incorporava imediatamente os lucros de balanço da sociedade estrangeira à base de cálculo do IRPJ da sua controladora/coligada brasileira, ou seja, na data em que apurados no balanço da sociedade estrangeira (e os convertia à taxa de câmbio de venda do dia das demonstrações financeiras da sociedade estrangeira).

6.2. Foram duas as principais críticas feitas a esse regime de tributação, que implica a absoluta transparência da empresa do exterior para fins fiscais no Brasil: (i) infringência ao art. 146, III, “a”, da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”), e ao art. 43 do CTN (que define o fato gerador do imposto de renda), por desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade estrangeira geradora do lucro e tributá-lo de imediato como se desde o seu surgimento pertencesse à sua controladora, exatamente o que o Plenário do Supremo Tribunal Federal (“STF”) repudiara pouco antes ao declarar inconstitucional o imposto sobre o lucro líquido (“ILL”) no Recurso Extraordinário (“RE”) nº 172.058-SC (RTJ 161/1043); e (ii) violação das mais de 20 convenções para evitar bitributação da renda então já celebradas pelo Brasil, sob as quais os lucros das empresas são tributados apenas no país em que gerados.

6.3. Ante essas críticas, a Secretaria da Receita Federal (“SRF”) baixou a Instrução Normativa n.º 38, de 27.06.1996 (“IN SRF n.º 38/96”), que, a pretexto de regulamentar a Lei n.º 9.249/95, mudou-lhe totalmente a essência: os lucros da controlada ou coligada estrangeira passaram a ser tributados na investidora brasileira apenas quando “disponibilizados” em favor desta, ou seja, quando a esta efetivamente transferidos por pagamento, crédito, remessa, entrega ou emprego.

6.4. Ao contrário da Lei n.º 9.249/95, a IN SRF n.º 38/96 respeitou a personalidade jurídica da empresa estrangeira e os seus lucros passaram a ser tributados no Brasil apenas quando distribuídos, como dividendos, o que, em tese, a legislação interna e as convenções - salvo algumas exceções - admitiriam.

6.5. O regime da IN SRF n.º 38/96 foi elevado ao plano de lei ordinária em 1997, pela Lei n.º 9.532, de 10.12.1997 (“Lei n.º 9.532/97”), o que atesta o reconhecimento do fisco da invalidade das normas da Lei n.º 9.249/95 e da IN SRF n.º 38/96.

6.6. Nessa linha manifestou-se o Ministro de Estado da Fazenda, na Exposição de Motivos nº 644, com que encaminhou à Presidência o projeto de medida provisória que se transformou na Lei nº 9.532/97:

“4. O art. 1º do Projeto refere-se às hipóteses em que os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas ou coligadas de empresas brasileiras no exterior são considerados disponíveis para a investidora no Brasil. Esta definição é importante do ponto de vista tributário, tendo em vista que o fato gerador do imposto de renda, na hipótese desses rendimentos, ocorre com a disponibilização dos lucros auferidos no exterior” (Grifou-se).

6.7. O parágrafo 2º do art. 43 do CTN, acrescido pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001 (“LC n.º 104/01”), dispôs que a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a disponibilidade de receita e rendimentos oriundos do exterior.

6.8. Com suposto apoio nessa norma, o art. 74 da MP n.º 2.158-34, de 27.07.2001 (posteriormente revogada pela MP n.º 2.158-35/01): (i) determina a tributação, no Brasil e como se tivessem sido “disponibilizados” à investidora brasileira, os lucros de sua controlada ou coligada estrangeira na data em que registrados no balanço desta, ou seja, com transparência, com desconsideração da personalidade jurídica da empresa do exterior e violação do art. 146, III, “a”, da CF/88, como reconhecido pelo STF no precedente do ILL; (ii) reconstitui indiretamente o regime da Lei n.º 9.249/95, já revogado, nessa parte, pela Lei n.º 9.532/97; e (iii) na sua parte final, delega a “regulamento” dispor sobre contribuinte e base de cálculo de imposto de renda, o que cabe somente a lei complementar e sequer MP ou lei ordinária poderia fazer.

6.9. Em suma, o art. 74 da MP n.º 2.158-35/01 cria ficção de fato gerador de IR, tanto que “considera disponibilizados” os lucros do exterior em data certa; seja o tivessem sido, tal norma não precisaria “considerar disponibilizados” esses lucros, e tributa uma não renda, ou renda inexistente, e em poder de quem não teve acréscimo patrimonial algum.

6.10. Nesse sentido manifestou-se o Ministro JOAQUIM BARBOSA, ao proferir seu voto no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.588 (“ADI 2.588”), interposta pela Confederação Nacional da Indústria (“CNI”), em 21.12.2001, para questionar o art. 74 da MP n.º 2.158-35/01. Segundo o Ministro, não há qualquer espécie de correspondência entre o fim do ano civil e a disponibilização de lucros auferidos por sociedades investidas no exterior:

“[...] inexistente qualquer relação necessária entre o dia 31 de dezembro de cada ano e a disponibilização de recursos provenientes de participações nos lucros e nos resultados de investimentos. Nem mesmo os tortuosos jogos de palavras com as expressões ‘disponibilidade econômica’, ‘disponibilidade jurídica’ são capazes de escamotear essa dissociação.

[...]

Em conclusão, o término do ano civil para fins tributários não pode ser singelamente considerado como o momento no qual há ou deve haver a distribuição de lucros aos sócios ou aos acionistas. E, ao meu sentir, é incorreta a utilização do método chamado MEP para suprir essa dissociação entre o marco escolhido pela tributação e a disponibilidade jurídica da renda proveniente dos lucros distribuídos.

[...]

Na Ação Direta n.º 2.588, eu conheço da Ação Direta e a julgo parcialmente procedente, para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 74 da MP 2.158, de modo a limitar a sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas controladas ou coligadas no exterior estejam localizadas em países de tributação favorecida, ou seja, os países desprovidos de controles societários e fiscais adequados, normalmente conhecidos como Paraísos Fiscais. Esse é o meu voto.” (Grifou-se.)

6.11. Ou seja, ao equiparar o mero registro contábil dos lucros das sociedades investidas à sua efetiva disponibilização para a IMPUGNANTE, sem que tenha havido qualquer deliberação societária determinando o pagamento desse suposto “lucro” à investidora, o TVF desrespeitou o conceito de renda adotado pela legislação pátria, que pressupõe efetiva disponibilidade econômica ou jurídica. Em outras palavras, o art. 74 da MP n.º 2.158-35/01 não se coaduna com a sistemática brasileira de tributação da renda; é, portanto, ilegal.

7. DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DE MULTA À IMPUGNANTE POR SUPOSTA INFRAÇÃO COMETIDA POR CAZBEN

7.1. Caso sejam superados os argumentos expostos acima, o que se admite para fins de argumentação, ainda assim, a multa imposta à IMPUGNANTE não seria cabível. Isso porque, o crédito constituído contra a IMPUGNANTE refere-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2008, quando a participação societária em VOTORANTIM GMBH, objeto da presente autuação, pertencia à empresa CAZBEN, posteriormente sucedida pela IMPUGNANTE, por incorporação.

7.2. Neste contexto, aplica-se ao presente caso o art. 132 do CTN, assim redigido:

“Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.” (Grifou-se.)

7.3. Como se vê, a empresa sucessora é responsável apenas pelo pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica incorporada, mas não pelas penalidades pecuniárias decorrentes do não pagamento desses tributos. Nesse sentido, afirma LUCIANO AMARO:

“Outra questão que merece registro é o das multas por infrações que possam ter sido praticadas antes do evento que caracterize a sucessão. Tanto nas hipóteses do art. 132

como nas do art. 133, refere-se a responsabilidade por tributos. Estariam aí incluídas as multas? Várias razões militam contra essa inclusão. Há o princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas. Ademais, o próprio Código define tributo, excluindo expressamente a sanção de ilícito (art. 30). Outro argumento de ordem sistemática está no art. 134; ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não fala em tributos, mas em "obrigação tributária" (abrangente também as penalidades pecuniárias, ex vi do art. 113, § 1º). Esse artigo, contudo, limitou a sanção às penalidades de caráter moratório (embora ali se cuide de atos ou omissões imputáveis aos responsáveis). Se, quando o Código quis abranger penalidades, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar responsabilidade por tributos, não quis abarcar as sanções. Por outro lado, se dúvida houvesse, entre punir ou não o sucessor, o art. 112 do Código manda aplicar o princípio in dubio pro reo. O Supremo Tribunal Federal, em vários julgados, negou a responsabilidade do sucessor por multas referidas a infrações do sucedido" (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 325).

7.4. Destaque-se, inclusive, que as próprias cortes administrativas já reconheceram a inexistência de sucessão quanto às multas tributárias, como demonstra o acórdão proferido pelo 1º CC (atual CARF), assim ementado:

"Multa - Empresa Sucessora - Responsabilidade Pessoal da Imputação - Inaplicabilidade - Uma vez comprovado que a empresa sucedida foi incorporada anteriormente ao lançamento de ofício, sendo que os atos que conduziram a aplicação da multa foram apurados na gestão da empresa sucedida, não se pode responsabilizar a empresa sucessora, com a multa isolada, uma vez patente, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência administrativa e judiciária, a responsabilidade pessoal do agente em matéria penal, como é o presente caso. Portanto, inaplicável a multa conforme lançada contra a empresa sucessora. Lançamento improcedente. Recurso Provido" (1º CC. Acórdão n.º 101-94.950. Rel. Orlando José Gonçalves Bueno. 15.04.2005.)

7.5. Dessa forma, mesmo que fosse devido o IRPJ e a CSL ora lançados, não seria cabível a imposição da multa relativa ao seu não pagamento, sob pena de ofensa ao artigo 132 do CTN.

8. DAS CONCLUSÕES E DOS PEDIDOS

8.1. Conforme exhaustivamente demonstrado nesta impugnação, os AUTOS não podem prosperar, pois:

(i) não está presente nenhuma das hipóteses permissivas da revisão do lançamento previstas no art. 149 do CTN;

(ii) as autoridades autuantes alteraram o critério jurídico que fora adotado em autos de infração lavrados anteriormente para tributar a IMPUGNANTE em relação ao mesmo período de apuração, em violação ao art. 146 do CTN e também ao art. 142 do CTN, segundo a qual a atividade de lançamento é plenamente vinculada, de modo que não pode ser orientada por lógica de tentativa e erro;

(iii) fundamentam-se em documento (LAUDO DE INCORPORAÇÃO de CAZBEN) que não revela o resultado final de VOTORANTIM GMBH no ano-calendário de 2008, de modo que tal documento não tem relação com o fato gerador do IRPJ e da CSL e, portanto, não pode ser utilizado para fins de apuração dos referidos tributos;

(iv) desrespeitam a norma segundo a qual o resultado positivo de equivalência patrimonial relativo a investimentos no exterior não será considerado para fins de apuração do IRPJ;

(v) violam as convenções para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil, cujos arts. 7º dispõem que os lucros auferidos por empresas estrangeiras e não disponibilizados não serão tributados pelo Brasil;

(vi) o art. 74 da MP n° 2.158-35/01 cria ficção de fato gerador de IR, e tributa uma não renda, ou renda inexistente, e em poder de quem não teve acréscimo patrimonial algum, no caso, a IMPUGNANTE;

(vii) o mero registro contábil do lucro das sociedades no exterior não representa a imediata disponibilidade econômica ou jurídica desses lucros à IMPUGNANTE; e

(viii) na linha do voto do Min. JOAQUIM BARBOSA, o alcance do art. 74 da MP n.º 2.158-35/01 é restrito aos lucros auferidos em paraísos fiscais.

8.2. Dessa forma, a IMPUGNANTE requer sejam cancelados integralmente os AUTOS.

8.3. Subsidiariamente, a IMPUGNANTE requer seja excluída a multa de ofício imposta, nos termos do art. 132 do CTN.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão de primeiro grau negou provimento à impugnação nos termos da ementa abaixo transcrita:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

A admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se apenas em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, bem assim repercutem na tramitação processual defronte circunstâncias que denotem a ocorrência do cerceamento do exercício do direito de defesa do contribuinte.

LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. ADMISSIBILIDADE.

Revela-se plenamente regular a feitura de lançamento complementar diante da certificação de incorreções e inexatidões em exames supervenientes desde que promovido com coerência lógica com os fundamentos jurídicos e conclusões assentados na autuação originária, bem assim com observância com os demais pressupostos normativos essenciais para determinação da validade do auto de infração.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Descabe a alegação de mudança de critério jurídico relacionado ao lançamento complementar na hipótese em que evidente a observância da interpretação e da coerência lógica empregada na caracterização da infração tributária que determinou a lavratura da autuação originária.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Certificado que o sujeito passivo foi regularmente cientificado da autuação e concedido prazo regular para a instauração da fase contenciosa do procedimento, descabida a alegação de preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LIMITAÇÃO DETERMINADA PELO PRINCÍPIO DA UNICIDADE DE

JURISDIÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. INGRESSO DE MEDIDA JUDICIAL DE OBJETO E CAUSA DE PEDIR COM CONTEÚDO ANÁLOGO À IMPUGNAÇÃO APRESENTADA NA ESFERA ADMINISTRATIVA. CONCOMITÂNCIA. PREJUDICIALIDADE.

A imposição do princípio da unicidade de jurisdição no sistema processual brasileiro determina uma regra delimitadora à instauração da fase litigiosa do procedimento na esfera administrativa competente, visto que defeso a coexistência simultânea de litigância análoga àquela em tramitação na via judicial.

Importa em renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de medida judicial sob qualquer natureza de modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício e independentemente da consecução ou não de provimento jurisdicional, sobretudo quando configurada a identidade do conteúdo do objeto da pretensão e da causa de pedir demandada na esfera administrativa e na via judicial.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO.

A incorporadora é responsável pelo pagamento da multa decorrente de infração atribuída à incorporada, mormente se sucessora e sucedida são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte apresentou recurso voluntário (FL. 1.656-1.714) em que reitera as mesmas razões suscitadas na peça impugnatória.

CONTRARRAZÕES

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 1717-1774.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

O presente feito (16643.720067/2013-61) guarda relação com outros três: 16643.720017/2013-84, 16643.720068/2013-14 e 16643.720018/2013-29.

Os de número 16643.720017/2013-84, 16643.720068/2013-14 referem-se aos mesmos fatos com a mesma qualificação jurídica. A única diferença entre os dois diz respeito ao tipo de sucessão que levou os créditos lançados a serem atribuídos ao recorrente. A sucessão, porém, não é objeto de litígio. De igual sorte, os de número 16643.720067/2013-61 e 16643.720068/2013-14 guardam a mesma relação entre si.

Por outro lado, no processo 16643.720068/2013-14, agrava-se a exigência em relação ao processo 16643.720018/2013-29 e, da mesma maneira, no processo 16643.720067/2013-61, que estamos a julgar, formaliza-se idêntico agravamento em relação ao processo nº 16643.720017/2013-84.

Pois bem, as peças de acusação e defesa nos processos 16643.720068/2013-14 e 16643.720067/2013-61, exceto em relação ao caminho sucessório, são absolutamente similares e, naquele, já houve decisão proferida pelo CARF, mediante o acórdão nº 1201-001.687, de 17 de maio de 2017.

Naquela oportunidade, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Sessão decidiu dar provimento por unanimidade ao recurso voluntário, nos termos da seguinte ementa:

ARTIGO 149 DO CTN. REFISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO. A revisão de lançamento fiscal somente é cabível no caso da fiscalização fundamentar e motivar a ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes do artigo 149 do CTN, sob pena de improcedência do Auto de Infração.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ERRO DE DIREITO. VEDAÇÃO. É vedada à administração pública o reexame de matéria e período já fiscalizados com base na mudança de critério jurídico e/ou erro de direito.

IRPJ. TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. PRESUNÇÃO SIMPLES. ILEGALIDADE. É ilegal o lançamento de IRPJ feito com base na presunção simples de existência de lucro no exterior, apurado com base na receita de equivalência patrimonial registrada por empresa do grupo com base em balanço intermediário levantado em 30/11 para efeito de incorporação.

O voto condutor foi assim proferido:

A presente discussão é composta por argumentos preliminares que dizem respeito à legitimidade ou não da refiscalização e do respectivo critério jurídico empregado pela fiscalização.

Superados esses temas, e caso os argumentos em prol da ilegitimidade do procedimento fiscal não sejam acolhidos, necessária a análise do mérito propriamente dito, o qual, em suma, envolve as matérias da existência ou não de concomitância da presente lide com determinada ação judicial proposta pelo contribuinte, assim como sobre a "prevalência" ou não do artigo 7º do Tratado Brasil e Áustria em relação ao artigo 74 da MP 2.158/35.

É incontroverso na presente lide que as exigências constituídas por meio do presente processo são decorrentes de um reexame de período (2008) já fiscalizado. Isso pode ser facilmente constatado em diversas passagens do TVF, tais como no item 3 (que o

fiscal afirma categoricamente tratar-se de hipótese de reanálise) e no item 19, no qual a fiscalização certifica que os valores autuados no processo nº 16643-720018/2013-29 foram excluídos deste lançamento, por tratar-se de cobrança complementar.

Essa revisão do lançamento foi motivada em face da *"discrepância entre os valores de lucros auferidos pelas controladas da Votorantim GmbH -Áustria (antes AZBEN Holding G.M.B.H.), conforme documentos apresentados pela fiscalizada (prejuízo de 200.700.00 € ou seja, R\$469.035.900,00), e o resultado, constante dos demonstrativos da CAZBEN PARTICIPAÇÕES DO BRASIL LTDA., CNPJ nº 05.322.792/0001-34, controlada da fiscalizada, quando de sua incorporação pela mesma em novembro de 2008 (resultado positivo de equivalência patrimonial de R\$ 254.369.940,49" e fundamentada no artigo 906 do RIR/99 ("em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal").*

No entender, então, do auditor fiscal autuante, uma vez constatada eventual discrepância entre documentos já fiscalizados anteriormente, basta a emissão de uma ordem da Superintendência, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal para que seja juridicamente possível reexaminar período já fiscalizado.

Nenhum reparo caberia ao raciocínio, não fosse, é certo, um "pequeno detalhe": a refiscalização é matéria regulamentada pelos artigos 145 e 149 do CTN, que assim prescrevem:

"Artigo 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

[...]

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

"Artigo 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

Embora seja possível sustentar que a autorização referida no art. 906 do RIR/99 seja suficiente, do ponto de vista formal, a permitir o reexame de período já fiscalizado, a refiscalização ainda está condicionada às hipóteses descritas no artigo 149.

Como se nota, o artigo 149 do CTN regulamentou pormenorizadamente as hipóteses de refiscalização ao indicar uma lista numerosa e taxativa das situações que permitem a revisão de ofício do lançamento.

Nesse passo, a conhecida distinção entre "erro de fato" e "erro de direito" é pertinente, pois os incisos I a IX acima são hipóteses de erro de fato, e não de erro de direito.

O mencionado preceito legal, pois, só autoriza a revisão do lançamento quando, em procedimento de fiscalização, for confirmado de forma inequívoca que o contribuinte ou a autoridade fiscal se utilizaram de práticas irregulares resultando em não pagamento do tributo, pois caso contrário, estar-se-ia diante de um cenário de completa insegurança jurídica, onde o contribuinte, após ter o seu lançamento homologado pela administração, estaria sujeito a cobranças posteriores.

Destacam-se, nesse sentido, o posicionamento doutrinário sobre o assunto. Veja-se, a título exemplificativo, algumas lições sobre a matéria:

"O que o artigo (art. 149) afirma é que, se vier a ser comprovado que o sujeito passivo desvirtuou a sua declaração, agindo com dolo, fraude ou simulação, o lançamento efetivado com base nessa declaração poderá ser revisto de ofício, resultando daí a sua anulação, total ou parcial, ou sua complementação ou substituição por um novo lançamento, desta feita de ofício". - g.n. (FREITAS, Vladimir Passos. Código Tributário Nacional Comentado. Editora Revista dos Tribunais. 5ª edição, 2011, página 769)

"O tema da revisão do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa envolve a ponderação de um conflito latente entre o princípio da legalidade - favorável à eliminação da ilegalidade que tenha afetado o ato primário de lançamento - e o princípio da segurança jurídica - favorável à estabilidade das situações jurídicas subjetivas declaradas por atos da autoridade pública. Ora, se é certo que a restauração da legalidade violada, pela revisão do ato ilegal, reclama o afastamento de limites que a impeçam ou dificultem, também é verdade que a inexistência desses limites geraria para os particulares intoleráveis situações de incerteza, submetendo-os, porventura de surpresa, a uma pluralidade de novas definições da

mesma situação jurídica, por ato da mesma autoridade ou de autoridade distinta, num reexercício ilimitado do seu poder de lançar. Sistemas baseados numa ilimitada revisibilidade dos atos tributários por iniciativa da Administração só podem conceber-se em ordens jurídicas de inspiração totalitária, avessas à ideia de segurança jurídica, como a do nacional-socialismo alemão que autorizava a Administração fiscal a corrigir, sem quaisquer limites, os erros das suas decisões". (XAVIER, Alberto. Do lançamento: Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário. Editora Forense. 2ª edição, 1997, página 239)

"o lançamento, em razão das suas características e dos efeitos que dele decorrem, quer seja, mais exatamente, considerado como um elemento do processo formativo da obrigação tributária, não pode ser revisto, modificado ou substituído por outro, por ato espontâneo da Administração, em prejuízo do contribuinte, com fundamento em erro incorrido na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se tenha baseado, quer tal valoração jurídica tenha sido efetuada diretamente pela Administração, quer tenha sido adiantada pelo contribuinte ou terceiro obrigado à declaração ou informação, e aceita pela Administração" - (DE SOUZA. Rubens Gomes. Revista de Direito Administrativo, Volume 14, Pagina 24).

Nessa linha de raciocínio, temos que a homologação do lançamento, que no presente caso foi realizada de ofício pela administração pública quando da emissão dos Autos de Infração objeto do processo administrativo nº 16.643-720.018/2013-29, só poderia ser revista pela administração pública caso ela motivasse e comprovasse tratar-se de uma das hipóteses do artigo 149 do CTN.

Ocorre, entretanto, que os Autos de Infração e o TVF não indicam nenhuma das hipóteses previstas em tal dispositivo e sequer fazem menção ao referido artigo 149.

Ora, ao agravar um lançamento já finalizado e homologado de ofício, é dever do fisco demonstrar o preenchimento dos requisitos exigidos pelo artigo 149 do CTN. Uma omissão nesse sentido - como ocorreu no caso concreto - contamina a autuação.

Nesse sentido é o entendimento proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme atesta a ementa do julgado abaixo.

NORMAS PROCEDIMENTAIS. REFISCALIZAÇÃO. ARTIGO 149, CTN. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DOS FATOS ENSEJADORES DA REVISÃO DE LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA AUTUAÇÃO. A revisão de lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente enquadrada no artigo 149, e incisos, do CTN, impondo, ainda, ao fiscal autuante a devida comprovação da ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes daquele dispositivo legal, em observância à segurança jurídica dos atos administrativos, bem como à ampla defesa e contraditório do contribuinte, sob pena de improcedência da autuação. (Acórdão CSRF 02-02.922. Sessão de 28/01/2008).

Pela clareza do voto, trago à baila a seguinte passagem do voto condutor proferido no julgado em questão.

"Nessa esteira de entendimento, é de bom alvitre esclarecer que não basta o fiscal atuante consignar no Termo de Verificação Fiscal o documento da lavra de autoridade superior determinando o reexame de período já fiscalizado, tendo em vista não ter o condão de motivar o lançamento, de forma a torná-lo válido, devendo haver a efetiva comprovação de uma das hipóteses previstas no artigo 149, do CTN, sob pena de cerceamento do seu direito de defesa da contribuinte, não lhe oferecendo, igualmente, a segurança jurídica, que deve nortear os atos da administração.

Mais a mais, o artigo 906, do RIR/1999, contempla tão somente o reexame de período já fiscalizado, ou seja, a refiscalização, que estará vinculada à ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. Entrementes, a revisão do lançamento anteriormente efetuado, objeto do reexame, somente poderá ser procedida quando restar comprovada uma das hipóteses permissivas constantes do artigo 149, do CTN.

Em outras palavras, existindo ordem expressa da autoridade fiscal competente, o fisco poderá refiscalizar/reexaminar períodos já fiscalizados quantas vezes entender necessárias. Porém, a revisão do lançamento anterior, ou melhor, a exigência de diferenças relativas a períodos já fiscalizados, objetos de lançamento pretérito, somente deverá ser efetuada quando encontrar sustentáculo na norma legal que regulamenta a matéria, artigo 149, do CTN, o qual impõe a comprovação da efetiva ocorrência das hipóteses inculpidas em seus incisos, o que não se constata no caso vertente.

De igual forma, referida omissão impossibilita que as autoridades julgadoras tenham conhecimento pleno de todos os fatos motivadores do lançamento, com a finalidade de formar sua livre convicção quanto a regularidade do feito, sobretudo quando é cediço que, tratando-se de erro de direito na autuação anterior, não poderá haver a revisão do lançamento.

Nessa toada, a indicação clara e precisa, dos fatos que ensejaram a revisão do lançamento, devidamente comprovados, com a respectiva motivação na norma legal (artigo 149, CTN), é condição sine qua non à validade do ato administrativo sub examine.

Corroborando o entendimento acima esposado, frise-se que a própria autoridade julgadora de primeira instância, reconhecendo a omissão incorrida pelo fiscal atuante, tentou, sem muita especificidade, demonstrar a existência dos requisitos necessários à revisão do lançamento, procurando enquadrá-la nos incisos IV e VIII, do artigo 149, do CTN, não logrando êxito em sua empreitada, eis que, igualmente, não foi precisa em suas conclusões nem muito mesmo comprovou a ocorrência de fato novo ou erro/omissão no lançamento anterior.

Destarte, ao proceder de forma omissa, deixando de demonstrar e comprovar no Termo de Verificação Fiscal os motivos que levaram o fisco a promover a revisão do lançamento, bem como o dispositivo legal que a contempla, qual seja, artigo 149, e incisos, do CTN, na forma que determina a legislação tributária, o ilustre fiscal atuante incorreu em vício insanável, capaz de determinar a improcedência do feito."

Caminhando nessa mesma trilha, entendo que, diante da ausência de motivação e fundamentação para ter adotado o método excepcional de refiscalização, entendo que a revisão do lançamento levada a cabo pela autoridade fiscal responsável pelo presente lançamento configura-se ato administrativo ilegal.

Mas, não é só.

No caso presente, a autoridade fiscal voltou a examinar a mesma relação jurídica que foi objeto do processo administrativo nº 16643.720018/2013-29, mas adotou um critério jurídico diferente do que foi empregado naquela ocasião e também contraditório com os próprios termos relatados no TVF.

No "primeiro caso", do qual também fui designado como relator, os Autos de Infração de IRPJ e CSLL também têm por objeto a tributação dos lucros auferidos pelas controladas indiretas, apurados individualmente considerados, lucros estes que foram apurados pela fiscalização com base na DIPJ e nos demais documentos fornecidos pela Recorrente, notadamente as demonstrações financeiras levantadas em 31/12/2008.

A autoridade fiscal autuante, após citar determinados dispositivos legais, e com base em determinado precedente jurisprudencial do CARF (Acórdão 101.97.070 - "caso Eagle"), sustenta que (fls. 1.408 e 1.410):

Não existe, na legislação brasileira, qualquer regra que limite a tributação universal apenas aos lucros apurados por controladas diretas. O conceito legal de sociedade controlada definido no art. 243, parágrafo 2º, da Lei nº 6.404/76 abarca tanto as controladas diretas quanto as indiretas, e esse conceito foi recepcionado sem qualquer ressalva pela legislação tributária, como será pormenorizado a seguir.

[...]

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.[...]

Mais adiante, o TVF chega a sustentar que (fls. 1.417, 1.420 e seguintes):

45. Convenção Brasil-Austria para evitar a dupla tributação e da interposição de sociedade com finalidade elisiva. (grifei)

[...]

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. [...]

*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 - Austria 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 arrazoado, 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 (Bélgica, 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."

Como se nota, o critério jurídico utilizado para a lavratura dos Autos de Infração de **março de 2013** consistiu na apuração do lucro individual proveniente de cada uma das empresas investidas pela controlada indireta, sob a premissa de que não haveria proibição legal para assim proceder e, mais ainda, em face da "desconsideração" da Votorantim GmbH-Áustria pela autoridade autuante.

Vale dizer, naquela ocasião, o fisco, após constatar que a Votorantim GmbH-Áustria não teria "substância" - afinal seria uma holding que apenas possuiria participações societárias em empresas do mesmo grupo -, entendeu tratar-se de empresa simulada, razão pela qual considerou o lucro tributável a soma dos lucros de cada uma das empresas (*tributação individual*), e não pelo conjunto dos resultados registrados (*tributação consolidada*).

Já em **setembro de 2013**, a autoridade fiscal, ao proceder a malfadada reanálise, alegou ter verificado a existência de saldo devedor em aberto a título de IRPJ e CSLL sobre os lucros daquelas mesmas controladas indiretas, lucros estes apurados a partir da análise do Laudo de Incorporação da referida empresa Cazben, que registra que, **em setembro de 2008**, a Cazben teria auferido resultado de equivalência patrimonial da ordem de R\$ 254.369.940,49.

A partir desse valor, e considerando a participação societária de 40% da Recorrente na sociedade austríaca, a fiscalização adotou uma certa linha que entendeu lógica (vide itens 27 a 33 do TVF), encontrando um novo valor a título de lucro da Votorantim

GmbH - Áustria, de R\$ 109.466.299,13, quantia superior ao que havia apurado na fiscalização encerrada alguns meses antes.

Ato contínuo, concluiu que:

33. Sabemos também que desse valor, R\$ 39.587.752,90 já haviam sido anteriormente autuados (V. Item 22), restando R\$ 69.878.546,23 objeto de autuação no presente processo.

Por ocasião, então, do reexame, o lucro do exterior apurado foi imputado pelo agente fiscal à própria Votorantim GmbH- Áustria com base na receita de equivalência patrimonial indicada em balanço levantado pela Cazben em razão de sua incorporação, em 30/11/2008, pela Recorrente.

A meu ver resta patente que esse segundo critério, adotado na nova fiscalização, é totalmente diferente do até então utilizado.

No primeiro momento, a tributação dos lucros ocorreu de forma individual com base nos balanços de 31/12/2008 de cada uma das empresas controladas indiretamente (investidas da Votorantim - Áustria). Neste processo, todavia, a tributação ocorreu em face de um "único resultado", pretensamente apurado pela Votorantim - Áustria, que é, diga-se de passagem, a mesma sociedade que foi considerada simulada (interposta), conforme visto.

E, mais ainda, naquele caso o fisco levou em conta os valores dos lucros das empresas no exterior controladas indiretas com base nas demonstrações de 31/12/2008. Neste caso, o método adotado foi o de tomar como parâmetro o valor registrado a título de receita de equivalência patrimonial da Cazben datada de 30/11/2008.

Não é difícil notar, a meu ver, o emprego de dois diferentes critérios jurídicos para uma mesma relação jurídica, o que é vedado pelo ordenamento jurídico.

A mudança do critério jurídico sobre o lançamento é impossível juridicamente, como decorrência lógica dos artigos 145 e 149 do CTN, dada a vedação da revisão de lançamento por erro de direito, conforme já exposto.

Ademais, o CTN buscou reforçar a proteção sobre os eventos já fiscalizados por meio do seu artigo 146, *in verbis*:

Artigo 146 - 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.*

A leitura desse dispositivo legal não deixa dúvidas de que o critério jurídico não pode ser alterado após a realização do lançamento, notadamente quando há notório erro de direito, caracterizado, nesse caso concreto, por equivocada e contraditória valoração jurídica dos fatos.

Nesse sentido é a jurisprudência dos tribunais superiores, conforme atesta a decisão do STJ a seguir transcrita.

TRIBUTARIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REDUÇÃO TARIFARIA. REVISÃO DO LANÇAMENTO. ERRO DE

DIREITO. SUMULA Nº 227/TFR. - "A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento" (Súmula nº 227/TFR). - Precedentes desta Corte. -Agravo regimental improvido. (STJ. 1ª Turma. AgRg no REsp 423.093. DOU 21/10/2002).

TRIBUTÁRIO - IMPORTAÇÃO - DESEMBARÇO ADUANEIRO - RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA - REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULA 227 DO EXTINTO TFR.

1. É permitida a revisão do lançamento tributário, quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.

2. **A jurisprudência do STJ, acompanhando o entendimento do extinto TRF consolidado na Súmula 227, tem entendido que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembarco aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.**

3. Hipótese em que o contribuinte atribuiu às mercadorias classificação fiscal amparada em laudo técnico oficial confeccionado a pedido da auditoria fiscal, por profissional técnico credenciado junto à autoridade alfandegária e aceita por ocasião do desembarco aduaneiro. (AgRg no Resp 1.347.324/RS, Superior Tribunal de Justiça) Grifei.

RECURSO ESPECIAL - MANDADO DE SEGURANÇA - PIS E COFINS - SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA - OBRIGATORIEDADE - ART. 146 DO CTN - MUDANÇA CRITÉRIO JURÍDICO - INAPLICABILIDADE A FATOS PRETÉRITOS - ERRO DE DIREITO.

1. É obrigatória a "suspensão de incidência do PIS e da COFINS" a partir da IN SRF n. 660/06, na hipótese prevista no art. 9º, III, c/c o art. 8º, §1º, III, da Lei n. 10.925/2004. 2. A inobservância dos procedimentos previstos na IN SRF 660/06 não leva à presunção de incidência das contribuições para efeito eventual direito a creditamento. 3. Entendimento adotado pela administração tributária somente após a Solução Consulta Interna (SCI) n. 58/SRF, 25/11/2008. **Até essa data, por equivocada valoração jurídica dos fatos, reconhece-se a prática erro de direito.** 4. A orientação firmada na SCI n. 58/SRF aplica-se apenas às situações cujos fatos geradores ocorreram após 25/11/2008, proibida a retroatividade - art. 146 do CTN. 5. Recurso especial parcialmente provido. (STJ. 1ª Turma. Resp 1.303.543. Dje 11/04/2012). Grifei.

Feitas essas considerações, forçoso concluir que a fiscalização, diante de um mesmo cenário fático, diante do mesmo contribuinte e em relação a período já fiscalizado,

jamais poderia ter se valido de duas formas distintas (e contraditórias) de apurar a matéria tributária e a respectiva base de cálculo.

Reforça tal assertiva o comando do 142 do CTN, a saber:

"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. *A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".*

Sobressai desse dispositivo legal a imposição à Administração Tributária (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar a subsunção do fato à norma geral e abstrata, individualizando-a e tipificando-a.

Para que a autoridade fiscalizatória possa efetivamente proceder ao lançamento, deve antes confirmar a ocorrência dos fatos que teriam deflagrado a incidência tributária, o que deve necessariamente se pautar pelos princípios da busca da verdade material e legalidade.

Isso porque a oneração do patrimônio do contribuinte somente pode decorrer de situações suficientemente descritas em lei e perfeitamente identificadas no mundo dos fatos, sob pena de se tributar uma realidade econômica inexistente ou diversa daquela prevista na regra matriz de incidência correspondente.

É o dever pela busca da verdade material que impõe a necessidade do fisco *determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Como destaca Manoel Antonio Gadelha Dias (**O vício formal no lançamento tributário.** in *Direito tributário e processo administrativo aplicados.* TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe, FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 345-346), ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: **(i)** os requisitos fundamentais ou estruturais, e **(ii)** os requisitos complementares ou formais. Nas suas palavras:

"[...] para que o lançamento possa produzir os seus efeitos, nele deverão estar presentes todos os seus elementos e pressupostos.

Atendidos tais requisitos, o lançamento será ato perfeito e acabado, produzindo efeitos jurídicos, ainda que eivados de vícios e imperfeições.

Por outro lado, a ausência ou deficiência dos requisitos pode levar à invalidade do ato do lançamento, com consequências distintas em razão da natureza da imperfeição.

A luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/1972, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: 1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e 2º) o dos requisitos complementares ou formais.

Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.

[...]

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.

O aludido inciso II do art. 173 do CTN, ao prescrever a anulação do lançamento na hipótese de existência formal, por certo está se referindo apenas às aludidas formalidades extrínsecas, ou seja, aquelas que dizem respeito apenas à forma como o ato se exterioriza."

Quando o lançamento apresentar falhas em seus requisitos fundamentais ou estruturais (fundamentação jurídica, determinação da matéria objeto de tributação, metodologia de apuração e identificação do sujeito passivo etc.), a hipótese verificada é de nulidade do ato.

Apoiado nesses ensinamentos, entendo que o lançamento ora debatido é nulo em razão do estranho critério de apuração utilizado. Não custa lembrar que, no que concerne especificamente à situação fática dos presentes autos, a fiscalização apurou a base tributável com base no resultado de equivalência patrimonial de empresa do grupo, resultado este auferido em balanço intermediário, referente a 30/11/2008, utilizado para efeitos de incorporação.

Esse critério, quando menos, contraria a isenção prevista no artigo 428 do RIR/99, assim como viola os aspectos temporal e quantitativo previstos no artigo 25 da Lei 9.249/95. Estes dispositivos possuem, respectivamente, a seguinte redação:

"Artigo 427 - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso VI

"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".

A meu ver esses dispositivos legais, por si só, são mais do que suficientes para ratificar que realmente não houve, no lançamento ora questionado, a devida valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente.

Isso porque o fiscal considerou como base de sua metodologia de apuração o valor apurado a título de receita de equivalência patrimonial, que constitui rendimento isento (cf. artigo 428 do RIR/99). Ademais, levou em conta o resultado de 30/11 de empresa do grupo, e não o resultado da empresa investida apurado em 31/12, como determina a lei 9.249/95.

O caminho percorrido pelo fisco, contudo, revela que estamos diante de uma tributação sobre fato jurídico não comprovado, ou melhor, sobre uma riqueza presumida.

Ocorre, porém, que esse tipo de presunção (*presunção simples*) não é admitida no direito tributário. As presunções, diante do princípio da legalidade estrita, somente

são válidas se tiverem base em lei. Somente a lei pode criar presunções, permitindo a inversão do ônus probatório.

Nesse sentido leciona Luís Eduardo Schoueri (*Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal*. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1997. P. 85):

"A razão porque não cabe o emprego de presunções simples em lugar das provas é imediata: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação tributária do contribuinte. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade - ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou a ação fiscal - de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador".

Nesse sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme atesta a ementa do julgado adiante colacionado.

"PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA - Presunção é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de um fato desconhecido. Sua validade repousa em três requisitos: o da gravidade, o da previsão e o da concordância, não prosperando a ilação quando os indícios escolhidos autorizem conclusões antípodas, como ocorreu no caso concreto. Incumbe ao Fisco provar que o ato se fez na contra-mão da lei de regência com o propósito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária." (CSRF, Ac. 01-06.015. Sessão de 14/10/2008).

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, acato as alegações preliminares e CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Pois bem, em relação à primeira preliminar relativa aos pressupostos jurídicos para revisão do lançamento, concordo na integralidade com o voto acima transcrito correspondente à mesma situação e ao mesmo sujeito passivo, como já asseveramos no início.

Só adito que a questão tratada é preliminar e capaz de tornar nulo o lançamento em razão de retirar a competência da autoridade fiscal para constituir o crédito tributário.

Conforme disposto no art. 59, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, a única hipótese de nulidade de atos (o lançamento é um ato e não uma decisão ou um despacho, por isso não se aplica a outra hipótese prevista no inciso II) é a incompetência do agente, o que se configura quando inexistem pressupostos para a revisão.

Quanto ao mais que foi enfrentado no voto transcrito, considero questões de mérito, que ficam prejudicadas em razão do provimento da questão preliminar.

Conclusão

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Processo nº 16643.720067/2013-61
Acórdão n.º **1401-002.405**

S1-C4T1
Fl. 1.866
