



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

Processo n° 16643.720068/2013-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.687 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente VOTORANTIM PARTICIPACOES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Os Conselheiros Roberto Caparroz e José Carlos acompanharam o Relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

EDITADO EM: 31/05/2017

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

Relatório

Primeiramente, convém registrar que este Julgador também é relator no julgamento do recurso voluntário interposto pela Recorrente nos autos do processo administrativo nº 16643.720018/2013-29.

Tal processo é decorrente de Autos de Infração de IRPJ e CSLL, por meio do qual a fiscalização considerou tributável os lucros auferidos por empresas domiciliadas no exterior, controladas tanto de forma direta quanto indireta pela Recorrente.

A lavratura dos Autos ocorreu em **março de 2013**, como resultado de encerramento do procedimento fiscal instaurado para fins de verificar o cumprimento das obrigações relativas ao IRPJ e CSLL do ano base de 2008, notadamente no que diz respeito à tributação dos lucros auferidos pelas referidas empresas investidas.

Não obstante, em **13 de novembro daquele mesmo ano (2013)**, a Receita Federal emitiu Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência (“MPF-D” - fls. 3/5), solicitando da Recorrente a prestação de novas informações a respeito da composição do resultado da empresa controlada indiretamente (Votorantim GmbH – Áustria).

Ato contínuo, em **11 de Dezembro de 2013** - dois dias após a contribuinte ter solicitado prazo adicional para cumprimento do quanto solicitado -, o MPF-D foi alterado pelo MPF-F (Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização - fl. 18), documento este emitido com a observação de que teria sido autorizado, nos termos do art. 906 do RIR/99, a realização de novo exame do IRPJ relativo ao lucro do exterior auferido pelo contribuinte no ano de 2008.

A ciência da transformação do MPF-D em MPF-F (fls. 1.424/1.425) foi dada no dia 20/12/2013 (fl. 1.426), no mesmo instante da ciência de outros dois Autos de Infração, os quais geraram o presente processo administrativo (fls. 1.378/1.387).

Os motivos que ensejaram essa *cobrança complementar* por meio de uma *refiscalização* foram expostos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.388/1.423, dos quais merecem destaques as seguintes passagens:

"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 19/11/2013, 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;

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);

[...]

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

19. **Em razão do acima exposto, no presente Auto de Infração a Vpar será autuada, em 40% do resultado da Azben (Votorantim GmbH), excluídos os valores anteriormente autuados no processo nº 16.643-720.018/2013-29, em razão dos motivos adiante explanados. Os restantes 60% foram autuados em outro processo, tendo como sujeito passivo a mesma Vpar, sucessora por incorporação da Cazben;**

[...]

22. Em razão dos fatos acima descritos, a fiscalizada foi autuada no processo nº 16643-720.018/2013-29, 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 INDIRETAS DA VPAR EM 2008			
Empresa	Participação (%)	Resultado	Resultado Proporcional (Autuação)
Votorantim International Holding NV (Curaçao)	40	US\$ 22.889.000	US\$ 9.155.600
Votorantim International North America (USA -Delaware)	40	US\$ 2.146.391	US\$ 858.556,40

Votorantim Intl Austrália PTY (Austrália)	40	752.268 AUD	300.907,20 AUD
Citrovita NV (Bélgica)	39,96	923.958,03€	369.213,62 €
The Bulk Services Corp. (Cayman)	40	US\$ 1.310.602	US\$ 524.240,80
Votorantim Terminal NV (Bélgica)	40	139.676,21 €	55.870,48 €
Votorantim Europe KFT (Hungria)	40	2.685.142.268 HUF	1.074.056.907,20 HUF

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

Em Dólares dos Estados Unidos: US\$ 9.155.600,00+ US\$ 858.556,40+US\$ 524.240,80=US\$ 10.538.397,20 X 2,337 = R\$ 24.628.234,26

Em Euros: 369.213,62 €+ 55.870,48 € = 425.084,1€ X 3,23815 = R\$ 1.376.486,08

Em Forints Húngaros: 1.074.056.907,20 HUF X 0,012197 = R\$ 13.100.272,09

Em Dólares Australianos: 300.907,20 AUD X 1,60435 = R\$ 482.760,47

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

Portanto, tendo em vista que não houve disponibilização da variação patrimonial positiva decorrente dos lucros auferidos pelas suas coligadas e controladas no exterior, por parte da Vpar, o auto de infração anteriormente lavrado teve uma base de cálculo relativo às suas controladas indiretas, a soma dos valores de R\$ 24.628.234,26+ R\$ 1.376.486,08+ R\$ 13.100.272,09+ R\$ 482.760,47, ou seja, um total de R\$ 39.587.752,90.

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 Does 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 Does 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 Vpar possuía apenas 40% da Votorantim GmbH e, portanto, o lucro a ela atribuído é de R\$ 109.466.299,13;

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;

[...] grifei.

A contribuinte impugnou a exigência (fls. 1.429/1.468). Alega, em síntese, que os Autos de Infração não podem prosperar porque:

(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;

(iii) fundamentam-se em documento (LAUDO DE INCORPORAÇÃO de CAZBEN) que não revela o resultado final de Votorantim - Áustria 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 não será considerado para fins de apuração do IPRJ;

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

(vi) o art. 74 da MP nº 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;

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

(viii) na linha do voto do Min. **JOAQUIM BARBOSA**, o alcance do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 é restrito aos lucros auferidos em paraísos fiscais.

A impugnação foi julgada improcedente pela DRJ/SP, por meio do Acórdão de nº 16-61.612 (fls. 1.598/1.658), cuja ementa e parte dispositiva foram, respectivamente, assim redigidas:

“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.”

“[...]

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por rejeitar as alegações PRELIMINARES e NÃO CONHECER, as arguições de mérito contidas na peça impugnatória apresentada pelo sujeito passivo, ante a prejudicabilidade do exame de seus termos, por conta da existência de concomitância de litigâncias na via administrativa e judicial.”

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 1.664/1.712), por meio do qual reitera seus argumentos de defesa, afirma inexistir concomitância da presente discussão com a ação judicial referida na decisão de primeiro grau e que o critério jurídico empregado nos lançamentos é ilegal.

O recurso voluntário foi objeto de Contrarrazões por parte da Fazenda Nacional (fls. 1.718/1.768).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

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 facialmente 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 efetuado 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 autuante 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 quanto 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.

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 desembaraço

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 desembarço 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.

À 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 V).

"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 mandatária 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.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli