



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

Processo nº 10120.010008/2010-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-000.996 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de agosto de 2012
Matéria IRPJ/REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA/ÁGIO INTERNO
Recorrente MINERADORA SANTO EXPEDITO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE - O §3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, trata das hipóteses de lançamento complementar para corrigir incorreções, omissões ou inexatidões contidas no lançamento, não acobertando lançamento substitutivo em razão de ilegalidade no lançamento anteriormente praticado.

Instaurada a lide pela apresentação da impugnação, há que se levá-la a julgamento. Na sua falta, anulam-se os atos subsequentes, com a retomada do julgamento.

É nulo o segundo auto de infração lavrado, que tem por objeto exigência já formalizada em auto anterior formalmente impugnado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Os membros da Turma acordam, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, para declarar nulos todos os atos do processo a partir da diligência determinada pela DRJ/BSB, inclusive. Vencido o relator, Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri. O Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães acompanhou o voto vencedor pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Valmir Sandri - Redator designado.

EDITADO EM: 16/10/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Valmir Sandri, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

CÓPIA

Relatório

Em 08/12/2010, foram lavrados contra a interessada os Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, atinentes ao ano-calendário de 2006, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de R\$12.934.176,50, incluído multa de ofício de 75%.

Cientificada dos lançamentos fiscais a interessada apresentou impugnação de fls. 292/322, argumentando que não teriam sido considerados na autuação fiscal as despesas e os prejuízos incorridos no decorrer do exercício em análise, conforme previsto na legislação do lucro real, regime de tributação a que estaria submetida.

A DRJ, ao verificar a escrituração da impugnante, constatou que a impugnante fez a opção pelo lucro real anual e que os assentamentos do LALUR registraram um prejuízo fiscal de R\$ 200.129,69.

Por sua vez, os lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL foram efetuados adotando-se o regime geral de tributação, qual seja, o lucro real trimestral.

Nesse contexto, o processo foi remetido para a unidade preparadora, por meio de Despacho de fls. 337/338 encaminhado em 28/02/2011, para que a Fiscalização pudesse averiguar qual seria o regime de tributação efetivamente adotado pela contribuinte e o prejuízo fiscal apurado no LALUR.

Em razão do despacho, foi aberto procedimento fiscal para novo exame do período fiscalizado, devidamente autorizado em ordem escrita pelo Delegado da DRF/Goiânia nos termos do art. 906 do RIR/99.

Como resultado do reexame, ao analisar a DIPJ e a escrituração da pessoa jurídica, constatou a autoridade tributária que a contribuinte fez a opção pelo lucro real anual.

Nesse sentido, lavrou novos Autos de Infração, nos quais foram efetuados lançamentos de IRPJ e CSLL, cujo crédito tributário perfaz o montante de R\$14.511.465,39.

Esclarece a Fiscalização que os Autos de Infração primitivos foram integralmente substituídos pelos lavrados em 14/04/2011, de fls. 395/403, 404/410 e 411/416.

Relata a autoridade tributária que a contribuinte, Mineradora Santo Expedito, em sua terceira alteração contratual, ocorrida em 19/07/2005, passou a ser controlada pela Terra Goyana Mineradora Ltda, com 4.996 quotas de R\$1,00 cada, equivalente a 99,92% do total, sendo os demais sócios detentores dos 0,08% restantes.

Por sua vez, a empresa Terra Goyana Mineradora, em 01/06/2004, adquiriu direito de Autorização de Pesquisa, nos termos do Alvará nº 5.182, de 28/05/2004, do Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM nº 860.260/2004, para pesquisar minério de alumínio durante o prazo de três anos, nos Municípios de Barro Alto e Santa Rita do Novo Destino, no Estado de Goiás.

Na quarta alteração contratual da contribuinte, em 26/07/2005, a controladora Terra Goyana Mineradora Ltda aumenta sua participação na Mineradora Santo Expedito,

mediante a subscrição de 43.962 quotas no valor de R\$1,00 cada, que foram integralizadas como ativo “direito de pesquisa mineral”, referente ao citado Alvará nº 5.182, de 28/05/2004, DNPM nº 860.260/2004, no valor de R\$ 43.962,00, conforme laudo de avaliação contábil.

Em 03/08/2004, foi criada a empresa TGM Participações Ltda, controlada também pela Terra Goyana Mineradora Ltda.

Em 13/09/2005, mediante avaliação a valor de mercado, conforme Laudo de Avaliação emitido pela Deloitte Touche Consultores Ltda, as quotas da Mineradora Santo Expedito Ltda, data de referência de 31/08/2005, foram avaliadas em R\$ 253.076.000,00.

Na mesma data, a Terra Goyana Mineradora Ltda, para integralizar o capital na TGM Participações Ltda, transfere a totalidade das quotas que possuía na Mineradora Santo Expedito Ltda. Logo, o capital social da TGM Participações Ltda aumenta, de R\$ 1.000,00 para R\$ 253.077.000,00, e ela passa a ser a controladora da contribuinte.

Em 04/10/2005, em sua sexta alteração contratual, a contribuinte incorpora a empresa TGM Participações. O patrimônio líquido da incorporada, avaliado nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404/1976, no montante de R\$ 86.079.152,00, foi transferido para a incorporadora, caracterizando uma incorporação às avessas.

Discorre a autoridade tributária que a empresa TGM Participações Ltda, cujos lançamentos contábeis demonstram operações de dois dias, a primeira registrando a sua constituição e a segunda, a integralização do seu capital com as quotas da Mineradora Santo Expedito Ltda, no qual foram escriturados os valores de partes societárias, o ágio gerado internamente, a provisão para manutenção e integridade do patrimônio líquido e o redutor de patrimônio líquido, funcionou como uma “empresa veículo”, visando transferir o ágio para a fiscalizada.

Em seguida, em 14/10/2005, a fiscalizada celebra contrato no qual cede e transfere, parcialmente, o direito de pesquisa mineral para a Companhia Brasileira de Alumínio, pelo valor de US\$ 60.000.024,00, a serem pagos em parcelas mensais no período de seis anos, a partir de outubro de 2005. Contudo, no final do mês de dezembro, no livro LALUR da fiscalizada, constam lançamentos de lucro contábil de R\$ 89.399.146,99, e exclusões no valor de R\$ 152.291.091,62, sob a justificativa de que foram efetuadas como reversão da provisão para manutenção e integridade do PL, que teria sido constituída nos termos da Instrução CVM nº 349/01. Assim, a Mineradora Santo Expedito Ltda encerrou o ano calendário com um prejuízo fiscal de R\$ 62.891.944,63.

Nesse contexto, entendeu a Fiscalização que, em razão reorganização societária, de empresas que pertencem ao mesmo grupo empresarial, no período compreendido entre 19/07/2005 e 04/10/2005, o ativo permanente cujo direito de pesquisa foi cedido e transferido onerosamente em 14/10/2005 sofreu reavaliação de valores a preço de mercado. Ou seja, teria ocorrido um reconhecimento contábil de uma mais valia de um investimento originado na transação entre partes relacionadas, com o ágio gerado internamente, sem fundamento econômico para a sua obtenção. Por fim, discorre a autoridade tributária que as Instruções CVM nº 319/99 e 349/01 são direcionadas a operações no qual o ágio é obtido em negociações entre partes independentes e não relacionadas, o que não teria ocorrido no caso concreto.

Portanto, concluiu a autoridade tributária que, na realidade, ocorreu a venda de um direito, hipótese de incidência prevista para o ganho de capital não-operacional, cuja base de cálculo encontra demonstrada às fls. 240/242, no qual se tomou como referência para o

custo de aquisição o valor de R\$ 43.962,00, encontrado a partir de avaliação contábil realizada antes das operações de reorganização societária.

Na apuração foram considerados os valores de imposto de renda retido na fonte referentes ao ano calendário de 2006 e o prejuízo fiscal registrado no LALUR.

Foram efetuados ainda lançamentos fiscais de multa isolada, tendo em vista que a fiscalizada não recolheu os valores de estimativa mensal de IRPJ e CSLL referentes ao período em análise.

Cientificada dos lançamentos (ciência em 15/04/2011 às fls. 396, 405 e 412), a interessada apresentou a impugnação de fls. 421/495, apoiada nos documentos já acostados aos autos, a peça de defesa, em suma, discorre sobre os pontos a seguir expostos.

Revisão de Ofício. Nulidade. A Lei contempla o princípio de legalidade no seu art. 37 da Lei Maior, o qual vincula a Administração Pública. Também no plano infraconstitucional o CTN dispõe sobre a legalidade objetiva no seu art. 3º, situação na qual se estabelece que o agente público está sujeito à obediência dos estritos mandamentos da lei, sob pena de praticar ato ineficaz e nulo de pleno direito.

No caso em tela, ao sugerir a correção do lançamento, o julgador extrapolou a competência legalmente estabelecida às DRJ, que não podem promover lançamento de tributo.

O ato administrativo de lançamento, além de observar as normas que regem o processo administrativo e os princípios estabelecidos no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, não pode prescindir da obediência aos princípios que informam a conduta da Administração Pública, especialmente aqueles que mais de perto dizem respeito aos direitos dos administrados.

O poder-dever da busca da verdade material confere à Fiscalização a obrigação de observar o princípio constitucional da ampla defesa, o que significa dar ao sujeito passivo a oportunidade de contestar ou rebater todas as acusações e provas produzidas durante a fase investigativa ou de auditoria fiscal.

Assim, enquanto desenvolvida a atividade fiscalizatória, a autoridade administrativa está obrigada a observar princípios como o da legalidade objetiva, da verdade material, da oficialidade, do dever de investigação, da cientificação e da acessibilidade.

Enquanto o art. 142 do CTN dispõe sobre o lançamento fiscal, o art. 145 estabelece as hipóteses em que pode ser alterado, quais sejam, impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

Por sua vez o art. 149, somente autoriza a revisão de lançamento, por iniciativa da autoridade administrativa, quando devam ser apreciados fatos novos, isto é, não conhecidos anteriormente.

Ocorre que não se verifica no caso concreto a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no art. 145 c/c o 149 do CTN que poderia justificar o aperfeiçoamento do lançamento sugerido pelo Auditor da Receita Federal do Brasil de Julgamento, porquanto o REGIME DE TRIBUTAÇÃO adotado pela Impugnante era previamente conhecido, inclusive

da própria autoridade tributária, como pode ser observado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 270) e confirmado pelo despacho de fls. 344/345. Assim, onde estão os fatos novos ("não conhecido ou não provado")?

Abalizada doutrina de Antônio da Silva Cabral esclarece que *impera, no processo fiscal, o princípio da segurança jurídica, que não permite se perturbe o contribuinte com autuações sucessivas sobre a mesma matéria. O Art. 146 do CNT chega até a proibir modificação introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.*

Portanto, com a instauração da lide, a Administração, que é responsável pela condução do processo na esfera administrativa, tem o dever de observar os preceitos constitucionais e infraconstitucionais, como o princípio do devido processo legal e o do contraditório e ampla defesa, o direito de petição, o princípio da legalidade, o da segurança jurídica e o da verdade material.

Os instrumentos, meios, critérios que a Administração tem o dever de utilizar ou de adotar, para apreciação dos postulados ou das questões colocadas pelos Administrados, estão todos enumerados no bojo da Lei nº 9.784, de 1999, e são de observância obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Tendo por base todos estes princípios, resta evidente que tanto o Auditor Fiscal que exarou o "DESPACHO" quanto o Presidente que estando de acordo determinou o encaminhamento do processo, como proposto, extrapolaram, exorbitaram de suas funções, ignorando o princípio do DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO, sob cuja proteção se encontra o PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Assim, uma vez inaugurado o litígio, caberia à TURMA JULGADORA dar-lhe solução e, em caso de solução outra que não a manutenção do Ato Administrativo de Lançamento, submeter o ato decisório à apreciação do CARF, instância superior competente para rever os atos e decisões do Colegiado de primeiro grau.

Desta forma, não estando presentes as circunstâncias autorizadas nos arts. 145 c/c 149 do CTN, e ausente fato novo, e presente a mudança de critério jurídico quanto aos lançamentos, **reputa-se nulo o Auto de Infração.**

Da Suposta Infração. Dos Verdadeiros Fatos. Apresenta a Fiscalização uma visão distorcida da realidade dos fatos razão pela qual houve o lançamento dos tributos.

Ao dia 20/03/1996, foi constituída a sociedade comercial Rio Vermelho Mineração Ltda, em 10/06/1996, procedeu-se a alteração da denominação social da sociedade, que passou a se chamar Rio Vermelho Prospecção e Mineração Ltda e em 19/07/2005 realizou-se a terceira alteração contratual consolidada, no qual houve nova alteração do nome da empresa, denominada Mineradora Santo Expedito Ltda. Na mesma data houve ingresso de novos sócios, inclusive a pessoa jurídica Terra Goyana Ltda, que investiu R\$ 4.996,00 na Mineradora Santo Expedito, passando a ser dona de 99,92% do seu capital.

Em 26/07/2005, a Terra Goyana Mineradora Ltda faz novo aporte de capital na Mineradora Santo Expedito Ltda com transferência de Direitos a Títulos Minerários, conforme consta no processo do Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM nº 860.260/04, através da concessão do Alvará de Pesquisa nº 5.182 de 28/05/2004, publicado no DOU nº 04 de 01/06/2004, a valor de livro, passando o capital social para R\$ 48.962,00.

Em 03/08/2005, a Terra Goyana constitui a sociedade TGM Participações Ltda, como objetivo social de participação em outras empresas, tendo como capital social subscrito e integralizado de R\$ 1.000,00.

Em seguida a sociedade Terra Goyana Mineradora Ltda solicita á Deloitte Touche Consultores Ltda a avaliação, a valor de mercado, das quotas que possuía na Mineradora Santo Expedito e, como base no laudo de avaliação emitido, aporta capital na sociedade TGM Participações Ltda, em 13/09/2005, com as quotas que detinha na Mineradora Santo Expedito.

Vale registrar que, nesse momento, houve um equívoco por parte da Fiscalização ao narrar os fatos ocorridos. Alega a autoridade fiscal que teria havido uma reavaliação das quotas que a Terra Goyana Mineradora Ltda possuía na TGM Participações Ltda. Na verdade, houve uma avaliação a valor de mercado. O aporte é posterior a avaliação, ou seja, a Terra Goyana Mineradora Ltda solicita a avaliação das quotas que possui na Mineradora Santo Expedito Ltda, e com base no relatório de avaliação econômico-financeira, aporta essas quotas, a valor de mercado, na TGM Participações.

Em 03/10/2005, visando suportar a incorporação total do seu patrimônio na Mineradora Santo Expedito Ltda, procedeu-se a avaliação ao valor contábil do acervo líquido da TGM Participações Ltda. O laudo foi realizado pela empresa Recurso Contábil S/C, sendo que no balanço patrimonial da TGM Participações é indicado um patrimônio líquido de R\$ 86.079.152,00.

Ao dia 04/10/2005 a Mineradora Santo Expedito incorporou integralmente a sua controladora TGM Participações Ltda, configurando uma incorporação reversa.

Erro Na Identificação do Sujeito Passivo. De plano cumpre consignar que o erro de identificação do sujeito passivo não é vício formal, portanto, não há que se falar em aplicação do art. 173, inciso II, do CTN, para contagem de prazo decadencial.

Na definição de lançamento contida no art. 142 do CTN e no art. 10 do PAF, verifica-se que o auto de infração deve conter obrigatoriamente determinados requisitos, dentre os quais a qualificação do autuado. A não identificação do sujeito passivo enseja a anulação do lançamento fiscal.

Em direito processual, todo aquele que não foi notificado ou intimado em nome próprio, é terceiro, pouco importando se teve conhecimento do processo, em outra qualidade (na qualidade de sócio, por exemplo, e não como representante da sociedade citada) que não a qualidade de parte.

O sócio, mesmo que em nome da sociedade tenha assinado o recebimento do "mandado de citação" (equivalente, no processo administrativo, à "notificação de lançamento" ou à "ciência do Auto de Infração") é terceiro naquela lide, pois segundo o artigo 20 do antigo Código Civil, não se confunde a personalidade da sociedade com a de seus membros.

Pode o sócio ter ciência do processo contra a sociedade, mas, mesmo assim, continua sendo terceiro, por não integrar relação processual. E há precedente jurisprudencial segundo o qual, mesmo que o sócio tenha sido citado em nome próprio, pode oferecer embargos como terceiro:

Admite-se que o sócio citado na execução fiscal como litisconsorte passivo da sociedade limitada, ofereça embargos de_ terceiro... " (Superior Tribunal de Justiça, Revista dos Tribunais n. ° 761, pág. 206).

Além de abalizada doutrina, jurisprudência esclarece que a *pessoa física ou jurídica pode ser simultaneamente parte e terceiro no mesmo processo, ... se são diferentes os títulos jurídicos que justificam esse duplo papel.* "(Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário N° 89.802 - CE, RTJ 88/717).

Assim, a questão do erro na identificação do sujeito passivo não deve ser obscurecida pelo argumento de que a empresa sucessora de qualquer modo responderia pelos **tributos** devidos pela sucedida. Antes de examinar se os tributos eram ou não devidos pela sucedida e se, por isso, serão ou não devidos pela sucessora, cabe verificar, em caráter preliminar, se os sujeitos do processo em que este exame ocorre têm legitimidade para tal: se o sujeito ativo e o sujeito passivo têm legitimidade para figurar nos respectivos pólos naquele processo.

Não pode ser confundida a relação de direito material com a relação processual. A legitimidade processual (relação de direito adjetivo) é questão prévia ao exame do mérito (relação de direito substancial). E por isso que se diz que a legitimidade processual é questão preliminar ou prejudicial, isto é, a questão da legitimidade precede e prejudica o exame da questão de fundo. Do julgamento desta questão prévia depende a possibilidade de examinar-se a questão de mérito, necessariamente posterior, do ponto de vista lógico.

Da Ilegitimidade do Sujeito Passivo Contra Quem Foi Lavrado o Auto de Infração. As nulidades não estão restritas às hipóteses previstas no art. 59 do PAF.

Inúmeros outros fundamentos justificam a declaração de nulidade dos atos processuais, dentro os quais a ilegitimidade passiva.

O lançamento fiscal estabelece uma relação jurídica processual, que, por sua vez, para que tenha validade, de atender ao que a doutrina conceituou como pressupostos processuais, e também devem se fazer presentes as condições da ação.

Os pressupostos processuais são requisitos necessários para que a relação processual se constitua e tenha validade, consoante art. 267, inciso IV, do CPC, e podem ser subjetivos e objetivos. Dentre os sujeitos encontram-se **as partes**, devendo essas ter a capacidade de ser parte e a capacidade de estar em juízo.

Nos termos do art. 267, inciso VI, do CPC, é indispensável que se façam presentes as condições da ação, quais sejam, (i) possibilidade jurídica do pedido, (ii) legitimidade das partes e (iii) legítimo interesse.

O presente lançamento é nulo de pleno direito, vez que relação jurídica não pode ter existência em razão do manifesto **equivoco na identificação do sujeito passivo, dado que a autuação recaiu sobre pessoa jurídica que de há muito não mais existe; logo, não é mais sujeita de direito** (falta-lhe capacidade jurídica), e, em consequência, **não tem capacidade de estar em juízo administrativo.**

Do mesmo modo, não está presente uma das **condições da ação**, que é, a legitimidade para agir (*legitimatío ad causam*), pois, de acordo com o art. 12, inc. VII, do CPC, as pessoas jurídicas deveriam ser representadas por quem os respectivos estatutos designarem, ou não os designando, por seus diretores. Ora, se elas foram extintas, então não tem estatutos nem diretores.

Não há como confundir a relação de direito processual com a relação de direito material. A legitimidade processual (relação de direito adjetivo) é questão prévia ao exame do mérito (relação de direito substancial). E por isso que se diz que a legitimidade processual é questão preliminar ou prejudicial, isto é, a questão da legitimidade precede e prejudica o exame da questão de fundo.

Assim, uma vez ausente qualquer dos **pressupostos processuais** (art. 267, inciso IV do CPC) ou das **condições de procedibilidade**, extingue-se o processo sem julgamento do mérito (idem, art. 267, VI), aplicando-se o disposto no art. 295 do CPC.

A jurisprudência administrativa é harmônica com a jurisprudência de nossos Tribunais. O extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem decisões proclamando a nulidade de lançamento que confunde sucessor e sucedido (como ocorre com a incorporação e a fusão, entre outras hipóteses legais), assim como se considera erro na identificação do sujeito passivo o lançamento efetuado em nome de terceiro, pessoa física ou jurídica, do mesmo modo como o é o lançamento efetuado contra a sociedade extinta por incorporação, transformação ou fusão.

No caso concreto o que ocorreu foi uma avaliação, a valor de mercado, de bens pertencentes ao patrimônio da Terra Goyana Mineradora Ltda, os quais foram entregues à Mineradora Santo Expedito Ltda, para integralização do capital subscrito, razão pela qual, no dizer da própria fiscalização **"...o capital social da Terra Goyana Mineradora Ltda., passa de R\$ 1.000,00 para R\$ 253.076.000,00"**, em 13 de setembro de 2005, inclusive precedido do competente laudo de avaliação emitido pela **"Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda"** referido na Cláusula Primeira da Primeira Alteração Contratual Consolidada da TGM PARTICIPAÇÕES LTDA, da qual a TERRA GOYANA MINERADORA LTDA era sócia.

Apenas posteriormente, mais precisamente em 03/10/2005, a MINERADORA SANTO EXPEDITO LTDA, ora recorrente, absorveu por incorporação o patrimônio líquido da TGM PARTICIPAÇÕES LTDA, que tinha por sócia a TERRA GOYANA MINERADORA LTDA, no montante de R\$ 86.079.152,00 (oitenta e seis milhões, setenta e nove mil, cento e cinquenta e dois reais), nos termos do Protocolo e Justificação de Incorporação acostado às fls. 83/89 dos presentes autos, consolidado através da Sexta Alteração Contratual promovida pela MINERADORA SANTO EXPEDITO LTDA (fls. 90/93), de 04/10/2005.

De acordo com o disposto no art. 21, da Lei nº 9.249, de 1995, a pessoa jurídica que tiver o seu patrimônio absorvido, *"em virtude de incorporação, fusão ou cisão"*, como ocorreu no caso, poderá optar pela avaliação a valor de mercado, oferecendo à tributação, pelo ganho de capital, a diferença entre o valor de avaliação e o custo de aquisição.

Tem-se como evidente que o ganho de capital e por consequência, o fato gerador da obrigação tributária ocorreu no momento em que a empresa TERRA GOYANA MINERADORA LTDA **promoveu a avaliação, a preço de mercado, de bens pertencentes ao seu patrimônio**, do que resultou aumento de seu capital social, e não em momento posterior, em 14/10/2005, quando a recorrente firmou o instrumento particular de **"pacto adjeto oriundo de cessão e transferência parciais de direitos de título minerário"**, perante a **Companhia Brasileira de Alumínio**, equivocadamente nomeado pela Fiscalização como suposto nascimento da obrigação de natureza tributária.

Conseqüentemente, a preliminar de nulidade deve ser acolhida, tendo em vista que o auto de infração foi direcionado a pessoa jurídica diversa daquele que, em tese, deveria suportar o tributo.

Preterição Ao Direito de Defesa Por Ausência de Fundamentação Legal.

O enquadramento legal disposto nos autos de infração não tipifica a suposta conduta da recorrente e caracteriza fundamentação deficiente, assim com o texto que formaliza os fundamentos da exigência não tem objetividade, situação que impossibilita o exercício do amplo direito de defesa e, por consequência, invalida o lançamento fiscal, conforme jurisprudência dos Tribunais Administrativos e Judiciários.

Improcedência da Multa Isolada em Concomitância com a Multa de Ofício. Os fatos autuados são anteriores à modificação da redação do art. 44, da lei nº 9.430, de 1996, introduzida pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, que efetivamente contém a base legal da multa isolada, exigível quando constada falta de recolhimentos decorrentes de estimativa.

Por sua vez, a época dos supostos fatos geradores a matéria era regulada pelo art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, que não autorizada a aplicação simultânea, sobre uma mesma base de cálculo, da multa de ofício (inciso I) e a multa isolada (inciso IV do § 1º).

Deve-se considerar que a lei tributária deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte, consoante dispõe o art. 112 do CTN.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, é pacífica no sentido de que a *aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incidente sobre uma mesma base de cálculo.*

No Mérito. A Fiscalização afirma que *“O fato de cada uma das transações, isoladamente, a do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham o objetivo diverso daquele que lhes é próprio”.* Sabe a Fiscalização que a legislação à época dos fatos dava total respaldo legal às operações da Impugnante.

Encontrava-se em vigência o artigo 36 da Lei nº 10.637/2002:

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005).

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005).

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado; (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor

dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.(Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2o Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1o.(Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

Com a revogação do dispositivo citado, dada pelo inciso III do art. 133 da Lei nº 11.196 de 2005, o ganho de capital em operações societárias realizadas nos mesmos moldes daquela com base no art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, passou a ser imediatamente tributado.

No caso em tela, existiu o ganho de capital com o aumento do valor do patrimônio líquido da Terra Goyana Mineradora Ltda, na Mineradora Santo Expedito Ltda, porém a tributação foi diferida por força do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002.

Assim, caso uma companhia “A” possua uma participação societária em outra companhia “B” e resolva constituir uma terceira companhia “C”, integralizando as ações subscritas de “C” com a participação societária em “B” avaliada economicamente, o “lucro” apurado por “A” na integralização das ações subscritas de “C” não será tributado de imediato.

Em linhas gerais, o “lucro” seria tributado em duas situações, (i) quando “A” alienar, liquidar ou baixar, a qualquer título, sua participação societária em “C” ou (ii) quando “C” alienar, liquidar, integralizar subscrição de ações de outra pessoa jurídica, ou baixar a qualquer título sua participação societária em “B”.

O benefício trazido pelo artigo era a permissão de uma reestruturação societária eficiente, podendo as empresas que estivessem com seu capital desatualizado, fazer a correção sem pagar de imediato os tributos decorrentes da operação. Os tributos seriam diferidos, para serem devidos apenas no caso de venda da empresa.

Assim, equivoca-se a Fiscalização ao levantar hipótese de simulação, pois as operações efetuadas no caso concreto foram verdadeiras e lastreadas pela legislação tributária. Decisões do Conselho de Contribuintes, Ac. CSRF/01-01.874/94 e Ac. CSRF nº 01-05.413/06, no sentido de que a “incorporação às avessas” realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, teve por objetivo a busca da eficiência das operações, corroboram o entendimento da Impugnante.

Da Equivocada Visão Econômica do Fato Jurídico Tributário. Tenta a Fiscalização dar uma visão econômica para um fato jurídico tributário, tanto que cita “pareceres” da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) que se fundam numa ótica puramente econômica.

Entretanto, Direito Tributário não é uma Ciência Econômica, conforme doutrina de Alfredo Augusto Becker, *in* Teoria Geral do Direito Tributário, 1972. Ninguém entre duas possibilidades de estruturação de uma operação está obrigado a escolher a mais onerosa. É vigente no sistema jurídico o que o jurista italiano Victor Ucmar chama de princípio da autotributação. Ao contrário do que ocorria no império, no Estado de Direito cabe ao povo, por meio do parlamento, a autorização para que seja retirado do seu patrimônio a parcela chamada tributo e a dimensão dessa retirada. Trata-se do conteúdo do princípio da legalidade

tributária. Representa a tributação uma exceção ao princípio maior, o da propriedade privada, postulado fundamental do regime de livre iniciativa (art. 170, III e 173 caput da CF/88).

Nosso sistema de interpretação do fato tributário é jurídico e não econômico. Não existe no ordenamento jurídico vigente norma válida e eficaz que autoriza a Administração Pública a desconsiderar atos e negócios jurídicos **legalmente** constituídos pelo simples fato de que não coaduna pelo seu entendimento.

Os procedimentos da Impugnante foram lícitos e encontram guarida em algumas decisões judiciais, como no Tribunal da 4ª Região, nos processos 200371140014300 e 9604559303.

Doutrinadores como Latorraca apontam que *“atos cuja realização a lei não indaga qual a intenção, isto é, são atos jurídicos cujo elemento subjetivo é irrelevante do ponto de vista fiscal. O agente pode visar inúmeros objetivos econômicos, sendo válido, inclusive, visar unicamente a economia fiscal”*, enquanto que Bilac Pinto informa que *“a substituição do critério jurídico, que é objetivo e seguro, pelo conteúdo econômico do fato gerador implica trocar o princípio da legalidade por cânones de insegurança e arbítrio, incompatíveis com o sistema brasileiro”*. Também a jurisprudência resguarda tal entendimento, em decisão proferida no Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional, Ac. 01-01756/94, no qual dispôs que *“é válida a incorporação reversa, realizada sem propósito negocial, para obter vantagem financeira (preservar o prejuízo fiscal da incorporada)”*.

Do art. 136 do CTN, extrai-se que, se a intenção do agente não possui relevância para fins de apuração de infrações, igual tratamento se espera na apuração da legitimidade dos outros atos, vez que na aplicação de uma norma reflete-se, em verdade, todo o sistema jurídico. A interpretação econômica não se encontra encampada no ordenamento jurídico brasileiro. A questão é ligada a fatores objetivos, sendo relevante constatar a indagação do jurista Marco Aurélio Greco: *“tratando-se de forma jurídica regulada pela Direito, portanto, de forma lícita, tem sentido afirmar que há abuso? Usar uma forma lícita pode ser considerado ilícito?”*.

Na simulação os atos ilícitos possuem uma roupagem de licitude que reveste o negócio jurídico, e caracteriza-se pela existência de negócio jurídico aparente, definida no art. 102 do CC/02. O negócio realizado pela impugnante, ou melhor, pela Terra Goyana Mineradora não transmitiu direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se estava conferindo ou transmitindo, nem se valeu de declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira. O próprio Fiscal atesta que as transações descritas ostentam legalidade e realidade econômica.

Considerações Finais dos Fatos e do Direito. Ao descaracterizar o procedimento adotado pela Impugnante, o agente do fisco contrariou inúmeros dispositivos da legislação tributária. Ao sobrepor predominância do conteúdo econômico sobre o negócio jurídico formal, o fisco federal toma em conta somente a comodidade de se considerar a via legal que mais onera o contribuinte.

O art. 36 da Lei nº 10.637/2002, no seu § 2º, não considera realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação.

Não há que se negar a vinculação entre as empresas jurídicas envolvidas nas operações, contudo, a limitação para a prática da reestruturação societária com base no art. 36

da Lei nº 10.637/2002 decorre da própria lei, que não faz restrição aos seus efeitos quando as transações previstas ocorram entre empresas do mesmo grupo econômico.

Dispõe o CTN no art. 114 sobre o fato gerador e no art. 43 sobre o fato gerador do imposto de renda, ou seja, a incidência dos tributos só é possível se a operação tributada de fato ocorrer.

Ocorre que a reestruturação societária, com base no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, resulta em elisão fiscal, vez que fundada na utilização de meios lícitos concretizados antes de o fato gerador acontecer. Nesse contexto, a incorporação de empresas é meio lícito, a forma adotada pela Impugnante é típica e o negócio jurídico válido e eficaz.

A própria Receita Federal admitiu a possibilidade do planejamento tributário em cisões e incorporações, como se pode observar na exposição de motivos disposta para revogar o artigo 36 da Lei nº 10.637/2002.

O contribuinte pode agir no seu interesse, sendo que planejar tributos é um direito tão essencial quanto planejar o fluxo de caixa, fazer investimentos, etc. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Da Apuração Equivocada da Base de Cálculo. Na remota hipótese de se considerar exigíveis o IRPJ e CSLL lançados, tem-se que a base de cálculo dos tributos não foi corretamente apurada nos autos de infração. A impugnante é optante do lucro real, e a Fiscalização não considerou na apuração as despesas e prejuízos apurados pela empresa.

Também não foi considerado o prejuízo cambial, conforme documentação inclusa. Agiu a autoridade fiscal em desacordo com o art. 30 da MP nº 2.158, de 24 de agosto de 2001. Assim, nesse tocante, o auto de infração é improcedente.

Da Inexigibilidade da Multa Dos Sucessores. Com a *incorporação*, a responsabilidade é "por sucessão" e as sociedades resultantes de incorporação têm a "responsabilidade dos sucessores" e não "responsabilidade própria".

Assim, são inaplicáveis ao sucessor as sanções pecuniárias, em conformidade com o estabelecido nos artigos 132 do CTN e 5º, inciso III, do Decreto-lei nº 1.598/77, bem como consoante a melhor doutrina e jurisprudência.

Nos dispositivos legais citados, o legislador não mencionou a obrigação tributária, que abrangeria tributo e multa, mas só o tributo. Se houvesse optado pelo termo "obrigação tributária", poderia abranger também as multas (penalidades pecuniárias), tendo em vista a definição do conteúdo dessa expressão no art. 113, § 1º, do CTN, segundo o qual a obrigação tributária principal "tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária".

Podendo ter-se referido aos dois ('tributo' e 'penalidade pecuniária'), ou utilizado a expressão que abrangesse os dois ('obrigação tributária') e em não o fazendo, no caso de *incorporação*, as sociedades incorporadoras não respondem pelas penalidades fiscais, mas somente pelos tributos.

O Anteprojeto do CTN e abalizada doutrina entendem que “empresa resultante de incorporação é sucessora”.

O Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que as multas, por terem caráter punitivo, não se transmitem para os sucessores. Merece destaque decisões que concluem pela não aplicação de multas e sim a cobrança apenas do imposto, nos casos do art. 133 do CTN. Por sua vez, há precedente específico relativo ao art. 132:

Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa... Inteligência dos arts. 3º e 132 do CTN. (Recurso Extraordinário n.º 90.834-MG, relator o Ministro DJACI FALCÃO, RTJn.º93, pág. 862).

Em acórdão do Supremo Tribunal Federal no Agravo n.º 60180, entende-se que não só a multa punitiva *stricto sensu* não se transmite ao sucessor (Súmula 192), como também a multa fiscal moratória (Súmula 565). Isso faz sentido, sobretudo porque a expressão "tributo" (ao contrário de "obrigação tributária") não abrange penalidade pecuniária de nenhuma natureza.

Na jurisprudência administrativa dos órgãos julgadores de maior hierarquia, atualmente é de geral aceitação o entendimento de que as multas não se transmitem (responsabilidade por sucessão é restrita aos tributos), como se pode observar nos Acórdãos do 1º CC n.º-108-4.880, de 07.01.1998, unânime, relatado pela Conselheira MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA e o da CSRF, n.º-01-01.991, de 08.07.1996, unânime, cujo Relator foi o eminente Presidente da 2ª Câmara, Dr. ANTÔNIO DE FREITAS DUTRA.

Ou seja, as multas de ofício e isolada não poderiam ser exigidas dos sucessores, em razão de seu caráter punitivo.

Do Pedido. Requer seja acolhida a impugnação como própria e tempestiva e seja declarado improcedente a lavratura do auto de infração, preliminar e mérito, e absolvidas as penalidades impostas.

A autoridade julgadora de primeira instância (DRJ/BSA) decidiu a matéria por meio do Acórdão 03-43.604, de 10/06/2011 (fls. 539), julgando improcedente a impugnação (crédito tributário mantido), tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO. REVISÃO DE OFÍCIO. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. OCORRÊNCIA DE HIPÓTESES PREVISTAS NO § 3º DO ARTIGO 18 DO PAF.

A alteração do lançamento fiscal é admitida em hipóteses expressamente previstas no artigo 145 do CTN, dentre as quais a iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149, que inclui as situações dispostas no § 3º do artigo 18 do PAF. No caso em que resta demonstrado que a motivação encontra-se robustamente fundamentada, com descrição fática precisa, inclusive identificando a opção da contribuinte pelo lucro real anual, equívoco da autoridade fiscal ao efetuar lançamento adotando o lucro real trimestral caracteriza erro de fato.

Mostra-se, portanto, regular a iniciativa da autoridade tributária ao proceder com a revisão de ofício e cientificar devidamente o sujeito passivo para apresentar a correspondente impugnação.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO INTERNO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO. ELIMINAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Operações de reorganização societária, envolvendo empresas do mesmo grupo, em prazo inferior a três meses, com utilização de “empresa veículo”, que culminaram na transferência de ágio, decorrente da reavaliação de ativo que posteriormente seria objeto de cessão e transferência onerosa, neutralizando por completo a tributação que seria auferida em ganho de capital, caracteriza situação de ausência de propósito comercial, e, portanto, sem nenhuma eficácia perante o Fisco. Cabível, portanto, lançamento de ganho de capital, que tomou por base o valor contábil do bem que estava registrado antes das operações que engendraram a percepção indevida do ágio pela contribuinte.

SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA.

Os atos da pessoa jurídica são exteriorizados pela atuação dos seus sócios, administradores, mandatários, prepostos e empregados. Tendo a empresa relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador, ela é sujeito passivo da obrigação tributária principal, conforme artigo 121 do CTN.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA DIVERSA.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, no regime do lucro real anual.

CSLL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA E MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Aplica-se à CSLL o disposto em relação ao lançamento do IRPJ, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

É o relatório.

Passo ao voto.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Na peça recursal a contribuinte ratifica as argumentações trazidas na inicial (impugnação), traduzidas nos seguintes tópicos:

DAS PRELIMINARES

- 1) Revisão de Ofício. Lançamento Complementar.
- 2) Erro na identificação do sujeito passivo. Ilegitimidade
- 3) Preterição do direito de defesa por ausência de fundamentação legal

DO MÉRITO

1) Reorganização Societária. Ágio Interno. Utilização de Empresa Veículo. Incorporação. Transferência do Ágio. Aumento do Custo de Aquisição. Eliminação do Ganho de Capital. Ausência de Propósito Negocial ou Substância Econômica.

- 2) Da inexigibilidade da multa aos sucessores
- 3) Da improcedência da multa isolada concomitante com a multa de ofício

Passo a análise, pela ordem descrita na defesa.

PRELIMINARES

I - Revisão de Ofício. Lançamento Complementar

Argui a recorrente que a DRJ de Brasília deveria reconhecer a nulidade dos autos de infração originais ao invés de proceder a revisão de ofício que acarretou os autos de infração complementares, alegando que não houve nenhum fato novo a justificar a lavratura dos novos lançamentos.

De se observar que é admitida a alteração do lançamento fiscal nos termos dos artigos 145 e 149 do CTN, vejamos:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

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

(...)

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

I - quando a lei assim o determine;

Dessa forma, identificado erro material, lapso ou equívoco no auto de infração, a determinação da correção pela autoridade julgadora de primeira instância encontra guarida no mandamento contido no parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972, senão vejamos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada

Nesse sentido, pode o lançamento de ofício ser alterado, mediante a ocorrência de uma das hipóteses previstas no § 3º do art. 18 do PAF, ou seja, *quando forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões*, e que tais eventos venham a resultar em *agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência*.

Observe-se que, no caso, o critério jurídico do lançamento não foi alterado, uma vez que a acusação e a infração são as mesmas. Vale relembrar que a autoridade fiscal identificou corretamente a opção de tributação da contribuinte, tanto que registrou tal constatação na motivação do lançamento (Lucro Real Anual) e, apenas equivocou-se ao efetuar o lançamento fiscal (Lucro Real Trimestral). Contudo, tendo a atuação estritamente vinculada ao princípio de legalidade, determinou a realização de diligência para a unidade preparadora, vez que verificou a ocorrência de hipótese prevista no § 3º do art. 18 do PAF.

No caso, vê-se que o Auditor responsável pelo lançamento, ao elaborar o auto original, incorreu em um evidente lapso manifesto, em que pese ele ter destacado no Termo de Verificação Fiscal (TVF de fl. 270), que o contribuinte havia optado pelo regime de apuração anual do lucro real, acabou apurando os impostos devidos pelo regime geral de tributação do lucro real apuração trimestral.

A fiscalização, em reexame devidamente autorizado por ordem escrita do Delegado da DRF/Goiânia, constatou a necessidade de lançamento complementar, observando os prazos decadenciais devidos. No caso em tela, esclareceu a autoridade tributária que os autos de infração mais recentes substituíram integralmente os mais antigos.

Ressalte-se que, no voto condutor da decisão recorrida consta que a contribuinte foi devidamente cientificada e apresentou a sua defesa, ou seja, não se observa, em nenhum momento, nenhuma inobservância aos princípios da legalidade, ou do devido processo

legal, ou do contraditório e da ampla defesa, todos argüidos pela ora recorrente. Pelo contrário, os Autos de Infração Complementares atenderam todos os requisitos necessários, de ordem material e processual, razão pela qual não há reparos a fazer nos procedimentos adotados. Muitos menos constata-se qualquer afronta ao “duplo grau de jurisdição”, já que a interessada poderá, no prazo legal estipulado, recorrer à segunda instância, caso não se conforme com a decisão do emérito colegiado da 2ª Turma de Julgamento da DRJ de Brasília.

Logo, neste ponto, constata-se que a Turma julgadora da DRJ de Brasília resolveu converter o julgamento em diligência para que a autoridade lançadora esclarecesse pontos conflitantes para a solução do processo. Uma vez tendo sido constatado um mero lapso manifesto no lançamento, a revisão de ofício desse equívoco é a medida saneadora, o que foi feito através do lançamento complementar. Ao admitir o entendimento da ora recorrente de que a autoridade julgadora administrativa ao examinar o lançamento só poderia manter ou cancelar o crédito tributário lançado, significa aceitar a hipótese absurda de que havendo a obrigação tributária, ainda que o montante exigido inicialmente pelo fisco não seja o efetivamente devido, as autoridades julgadoras só teriam um caminho a tomar, manter o lançamento nos termos em que foi feito.

Ora, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo 59 do Decreto 70.2350/1972, não importarão em nulidade e serão sanadas desde que não causem cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

A lavratura do auto de infração complementar, não se confunde com a vedação de mudança de critério jurídico preconizado no art. 146 do CTN, não caracterizando qualquer ofensa aos princípios da segurança jurídica ou da inalterabilidade do lançamento, podendo este ser revisto de ofício, dentro do prazo decadencial, forte no art. 149, do Código Tributário Nacional. O caso previsto no inciso VIII do artigo 149 (*Quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior*), ao meu ver, trata-se de caso típico de revisão de lançamento aplicado a fato relevante que se conhecido ou provado tem o condão de alterar a base tributável pelo lançamento complementar. É uma possibilidade de revisão de lançamento pela ocorrência do chamado “erro de fato” e, pressupõe a existência de um lançamento anterior que contém erro.

A propósito, a própria Lei nº. 9.784. de 1999, em seu artigo 64, parágrafo único, expressa a possibilidade da decisão ser agravada pela autoridade competente.

E como visto, o § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 que rege o processo administrativo fiscal federal, contempla expressamente a hipótese da lavratura do auto de infração complementar, nos casos de incorreções, omissões ou inexatidões, conforme ocorreu no lançamento de ofício original.

E no dizer de Luiz Henrique Barros de Arruda (*Processo Administrativo Fiscal*, 2ª. edição), “O termo agravar, na acepção do Decreto 70.235/72, não significa apenas tornar a exigência mais onerosa, mas compreende também modificar os argumentos que a suportam ou seus fundamentos, a exemplo do que requer a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento complementar nos termos do art. 18, parágrafo 3º.”

De se destacar, que no caso, a revisão do cálculo dos impostos não pode ser invalidada, uma vez que ela proporcionou a redução da exação fiscal. Verifica-se, que com exceção da multa isolada aplicada em razão da falta de pagamento das estimativas mensais, os valores principais do IRPJ e da CSLL foram reduzidos.

Por fim, neste ponto, ressalte-se, no que tange aos acórdãos citados na peça de defesa, nenhum deles trata da mesma situação fática aqui tratada. Nenhum dos casos abordados por aquelas decisões envolve a correção de evidentes lapsos manifestos cometidos pelo lançamento (erro material).

No mesmo sentido do que aqui defendido, citam-se os seguintes julgados deste CARF:

“Acórdão nº 202- 13.075

Preliminarmente, não cabe razão à Recorrente em alegar que, no segundo auto de infração, houve mudança de critério jurídico, com fulcro na mudança do enquadramento regulamentar aplicado, ou seja, a eventual falha havida no primeiro lançamento não prejudicou o entendimento da Recorrente acerca do lançamento, nem tampouco sua defesa alterou-se, no mérito, após a re- ratificação do lançamento.

A mera alteração das normas jurídicas não importa em mudança de critério jurídico, uma vez que, o que está em pauta e o que esteve em pauta desde a intimação inicial foi a saída de mercadorias importadas de estabelecimento equiparado a industrial sem o devido destaque do Imposto sobre Produtos Industrializados. Tenho para mim que o lançamento complementar retificou, tão- somente, um erro material que não ofendeu o direito à ampla defesa e ao contraditório da Recorrente.

Aliás, o “segundo” lançamento, que, na verdade, é a re- ratificação da peça exordial (lançamento complementar), veio para conferir à Recorrente o direito aos créditos de IPI que alegou em sua impugnação e excluir as devoluções comprovadas, em nada alterando os fundamentos de fato e de direito que motivaram o lançamento. A diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância foi providencial, pois possibilitou o aproveitamento dos créditos comprovados pela Recorrente e consolidou o crédito tributário sem mudar a motivação do lançamento.

Portanto, não houve novo lançamento, nem nova fundamentação, uma vez que os artigos citados no auto de infração complementar não alteraram o fundamento e a motivação do lançamento. Sendo assim, por conseguinte, não há que se falar em prazo decadencial calculado a partir da data de intimação do lançamento complementar.”

“Acórdão 108-07.556

VÍCIO FORMAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação. No caso em análise, havia possibilidade de conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas, posto que complexas.”

Neste ponto, a revisão de ofício promovida pela DRJ/BSA não possui qualquer vício que macule os autos de infração complementares que dela decorreram.

É como preliminarmente voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas – Relator

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Valmir Sandri

Com a devida *vênia* do ilustre relator, entendo equivocada sua compreensão de que o lançamento litigado está amparado pelo art. 149, I, do CTN, que prevê que o lançamento será efetuado e revisto de ofício quando a lei o determine, e que a determinação legal estaria no §3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Primeiro, porque o inciso I do artigo 149 trata da hipótese em que o lançamento é efetuado de ofício (lançamento tipo do tributo, segundo sua legislação específica), e não de revisão do lançamento (que está tratada nos incisos II a IX).

Depois, porque o §3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 está a tratar de **lançamento complementar** para corrigir **incorreções, omissões ou inexatidões**, e não **lançamento substitutivo**, como foi o caso deste processo.

No caso, ao ser submetido a julgamento o lançamento impugnado, constatou-se, na DRJ, que a exigência estava em desacordo com a lei, por não ter observado o período base de incidência.

Não se trata de “*incorreção, omissão ou inexatidão*”, mas sim de ilegalidade do ato de lançamento por inobservância do critério temporal da regra matriz de incidência, e que, portanto, reclama cancelamento por parte de quem tem a atribuição e competência de julgar sua legalidade.

Poder-se-ia alegar que, indiretamente, a decisão recorrida está cancelando o primeiro lançamento ao mesmo tempo em que julga o segundo. Contudo, não podem conviver duas exigências sobre o mesmo fato jurídico tributário. Enquanto pendente de definitividade o primeiro lançamento impugnado, não é possível abandoná-lo e substituí-lo por um segundo lançamento.

Naturalmente, nada obsta a que se possa, posteriormente, proceder a novo lançamento sobre o mesmo fato jurídico tributário quando constatada a existência de vício que enseje a anulação do lançamento tributário original.

Entretanto, para que isso aconteça, é necessário que o lançamento original impugnado tenha sido submetido ao controle administrativo, em fase contenciosa, com a definitividade da decisão no âmbito administrativo.

Nessa ordem de idéias, voto pela declaração de nulidade de todos os atos do processo praticado a partir da diligência determinada pela DRJ/BSB, inclusive, devendo o processo retornar a Turma Recorrida, para que esta dê seguimento ao julgamento do lançamento original.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de agosto de 2012.

Valmir Sandri – Redator para o voto vencedor