

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10280.002796/92-45

RECURSO Nº: 113.775 - EX OFFICIO

MATÉRIA : IRPJ - Ex. de 1990

RECORRENTE: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM
BELÉM/PA

INTERESSADA: ITAPUAMA AGRO INDUSTRIAL E SERVIÇOS LTDA

SESSÃO DE : 16 de abril de 1997

ACÓRDÃO Nº: 103-18.556

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - AGRAVAMENTO - AUTO
DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR.

Quando, em exames posteriores, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência fiscal; 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. Quando o lançamento suplementar engloba, além das incorreções, as exigências iniciais já formalizadas em Auto de Infração primitivo ocorre majoração indevida do *quantum debeatur*.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso *ex officio* interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM BELÉM.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


SANDRA MARIA DIAS NUNES
RELATORA

FORMALIZADO EM: 20 MAI 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Vilson Biadola, Márcio Machado Caldeira, Edson Vianna de Brito, Márcia Maria Lória Meira e Victor Luís de Salles Freire. Ausente justificadamente a Conselheira Raquel Elita Alves Preto Villa Real.



PROCESSO Nº: 10280.002796/92-45

ACÓRDÃO Nº: 103-18.556

RECURSO Nº: 113.775

RECORRENTE: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM
BELEM.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM BELEM, nos termos do artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 3º da Lei nº 8.748/93, da decisão de fls. 230, na qual exonerou a empresa ITAPUAMA AGRO INDUSTRIAL E SERVIÇOS LTDA de parte do pagamento relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica devido no exercício de 1990.

A exigência fiscal sob exame teve origem no Auto de Infração de fls. 04, mediante o qual foi constituído, de ofício, o crédito tributário no valor de 1.553.328,56 UFIR (312.214,30 UFIR de imposto, 1.047.541,40 UFIR de TRD, 37.465,72 UFIR de juros de mora e 156.107,15 UFIR de multa), decorrente das seguintes irregularidades:

1. IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO

Redução do lucro líquido do exercício pela não apropriação de variação monetária ativa no valor de NCz\$ 44.783.100,00 da conta Valores a Receber junto à Companhia Agro Industrial de Monte Alegre - CAIMA, lançada na declaração como Outras Contas, no Realizável a Longo Prazo, que deixou de ser adicionada na determinação do lucro operacional do exercício social de 1989, onde era devida, para ser registrada em 31 de janeiro de 1990, conforme lançamento no Diário nº 01, e oferecida à tributação apenas no balanço encerrado em 31/12/90, determinando dessa forma, redução na base de cálculo do Imposto de Renda/Pessoa Jurídica, da Contribuição Social e do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido. Esta irregularidade deu origem a lançamentos de multa e juros incidentes sobre os tributos e contribuição postergados em 1989, cobrados no Processo nº 10280.002798/92-71.

2. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA NÃO REGISTRADA

Decorrente do crédito constituído junto à empresa interligada Itaúna Agro Pecuária e Mecanização Ltda, de acordo com o Instrumento Particular de Assunção de Dívida de 18/04/89, que deixou de ser reconhecida na determinação do lucro real no exercício de 1990 no valor de NCz\$ 520.000,00.



PROCESSO Nº: 10280.002796/92-45
ACÓRDÃO Nº: 103-18.556

A autuada apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 50 esclarecendo, inicialmente, a operação de assunção de dívida efetuada com vistas aos interesses comuns das empresas interligadas. Afirma que a CAIMA-Companhia Agro Industrial de Monte Alegre, com sede em Belém/PA, era devedora perante a AGRIMEX - Agro Industrial Mercantil Excelsior S/A, com sede em Goiana/PE., de NCz\$ 4.500.000,00 decorrente de operações mercantis e de suprimentos de caixa entre empresas interligadas. Interessada em possível participação acionária no capital social da devedora, a autuada, na qualidade de assuntora, "comprou" esse crédito, emitindo nota promissória com cláusula *pro soluto* em favor da AGRIMEX e passou a ser credora de igual valor junto a devedora (CAIMA). Ocorre que tal crédito, continua a autuada, constituído mediante assunção de dívida, além de não ser resultante de mútuo (empréstimo), ficou ainda sujeito a uma condição suspensiva, ou seja, consoante o que viesse a deliberar o Conselho Fiscal da devedora (CAIMA), poderia ser liquidado mediante sua conversão em participação societária no seu capital social. Afirma que somente no correr do ano de 1990, antes porém da realização da Assembléia Geral Ordinária, a devedora (CAIMA) comunicou à credora (ITAPUAMA) que não mais lhe convinha o pretendido aumento de capital e que iria efetuar a liquidação do débito. Em vista disso, resolveu, na época, por excesso de cautela e por temer que seu crédito pudesse ser tido como daqueles que têm por objeto o disposto no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, reconhecer e oferecer à tributação a variação monetária ativa, independentemente da efetiva e integral liquidação.

No mérito, afirma que não se tratando *in casu* de contrato de mútuo, seria inaplicável a exigência do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, notadamente ao se verificar que o crédito em apreço estava sujeito a uma condição suspensiva. Citando o art. 1256 do Código Civil e os requisitos do mútuo, a autuada argumenta que não há como converter assunção de dívida em mútuo; de mútuo somente se cogitaria caso tivesse havido entrega física originária e imediata, a um determinado mutuário, de coisa fungível ou consumível, a ser restituída em alguma época, mediante entrega, ao mutuante, de coisa equivalente. O mútuo acarreta a transferência da propriedade da coisa mutuada. A teor do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, é preciso que haja o crédito do empréstimo (mútuo) para que o credor possa, sobre ele, aplicar a variação monetária ativa. Reafirma a autuada que no caso sob exame não concedeu mútuo à



41

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10280.002796/92-45
ACÓRDÃO Nº: 103-18.556

Companhia Agro Industrial de Monte Alegre-CAIMA, porque seu crédito não decorre de contrato real, o que já basta para diferenciá-lo do mútuo. Aduz que no plano jurídico seria absurdo tratar, igualitariamente, essas duas espécies contratuais. Citando o art. 110 do CTN, a autuada afirma que a forma jurídica dos contratos, especialmente em situação como a presente, quando a natureza do mútuo (contrato real) não se confunde com a assunção de dívida, não pode ter sua definição, alcance ou conteúdo alterados por lei tributária. É óbvio que sequer podendo a lei tributária dizer que contrato de mútuo é espécie contratual similar à assunção de dívida, por maior razão não pode um simples intérprete fazê-lo.

Argumenta que, embora absurda, fosse admissível a hipótese de que a assunção de dívida e mútuo seriam a mesma coisa e que, em vista disso, a assuntora teria que reconhecer, como receita, a variação monetária ativa apurada com base nos índices oficiais, nem assim essa hipótese poderia ser aplicada em relação ao período-base de 1989, exercício de 1990. Afirma que no contrato de assunção de dívida firmado em 1989, consta uma condição suspensiva pela qual fica transferido, para a devedora (CAIMA), por ocasião de sua Assembléia Geral, no exercício subsequente, o direito de optar, ou não, por converter seu débito em capital de risco. Assim, até que viesse a ser implementada a condição, mediante o exercício do direito de opção, não era titular, a credora (ITAPUAMA), de direito de crédito, mas tão-somente de uma expectativa de direito. Conclui seu arrazoado afirmando que não houve a alegada inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, de modo que descabe a alegação de infringência ao disposto no art. 6º, §§ 5º e 7º do Decreto-lei nº 1.598/77. Protesta pela realização de diligências eventualmente necessárias.

Às fls. 83, Informação nº 43/93 elaborada pelo SESIT/DRF/BELÉM com a proposta de retificação dos valores lançados. Os autuantes, às fls. 85, discordando dos cálculos apresentados na Informação nº 43/93, esclarecem que recalcularam os autos de infração originais (principal e decorrentes) adotando programa nacional (SAFIRA-PJ) onde apuraram para o IRPJ, valor superior ao inicialmente cobrado, cuja diferença deveu-se a cálculos inexatos dos encargos legais (TRD, juros e multa) e do adicional do imposto efetuados no lançamento primitivo.

Novo Auto de Infração às fls.87/92 e aditamento das razões de impugnação



PROCESSO Nº: 10280.002796/92-45
ACÓRDÃO Nº: 103-18.556

às fls. 96/97. Irresignada, a autuada se insurge contra o novo lançamento alegando que as alterações processadas nos autos de infração não deixa de ser uma forma inovadora de "lançamento suplementar" que, em contrariedade ao "*due process of law*" - CF, art. 5º, LIV e LV, impede duplamente o direito de defesa da contribuinte, a medida que: há modificações na situação de fato que deram origem aos lançamentos iniciais, sem que essas modificações estejam revestidas dos requisitos formais - arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72; sem observância dos arts. 14 e seguintes do estatuto processual administrativo, impede a apreciação, para justo julgamento da matéria ventilada, questionada e discutida nas impugnações já apresentadas. Aduz que a remessa das mencionadas cópias, com valores alterados, é medida inócua do ponto de vista processual, para caracterizar "lançamento suplementar" de tributos supostamente tidos por devidos e, tendo em conta, ainda, a ausência de identificação da matéria tributável que permita o exercício do direito de defesa, requer o cancelamento de tais documentos.

Às fls. 153, Informação nº 063/94 elaborada pela DRJ/BELÉM que, analisando os argumentos expendidos pela autuada quanto à impossibilidade de exercer seu direito de defesa, uma vez que a retificação de ofício do lançamento primitivo resultou em majoração da exigência inicial, propõe a remessa dos autos à SEFIS/DRF/BELÉM para sanear o processo.

Em atenção ao solicitado, a fiscalização, através da Intimação Suplementar de fls. 157/159, comunicou à autuada que o Auto de Infração Complementar do qual a empresa teve ciência em 04/05/94 é complemento dos autos originais lavrados em 23/04/92, constantes dos processos nºs 10280.002796/92-45 e 10280.002798/92-71, informando, ainda, que o agravamento decorreu do fato de estarem incorretos os valores do adicional, juros, TRD e multa consignados nos lançamentos originais. Prossegue esclarecendo que quanto ao imposto devido, à exceção do adicional, não houve divergência entre os valores no auto original e no lançamento complementar, conforme demonstrativo incluso, além do que permaneceram inalterados as descrições dos fatos e os enquadramentos legais originários, já que o lançamento complementar não aludiu a fato novo, nem modificou a situação de fato que originou os lançamentos iniciais.



PROCESSO Nº: 10280.002796/92-45
ACÓRDÃO Nº: 103-18.556

Por fim, intima a empresa a recolher ou impugnar o débito referente aos valores adicionados aos autos originais, correspondentes a 7.186,89 UFIR de adicional, 7.371,01 UFIR de juros e 24.113,44 UFIR de TRD, constituídos através do Auto Complementar.

Reaberto o prazo, a autuada apresenta novo aditamento às fls. 160 alegando que com a formalização do crédito tributário e conseqüente impugnação, não há como modificar a matéria sub examine antes da decisão de primeira instância, sob pena de atropelo à relação processual estabelecida, que, dentre outros, assegura a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pelo que a intimação suplementar nada mais representa do que mera informação processual. Entende que a correção de valores, sem identificação da matéria tributável, descrição dos fatos e enquadramento legal, não pode prosperar como agravamento de ação fiscal e, ainda que se adita tal forma de lançamento suplementar, não poderá deixar de ser apreciada no contexto da lide, ora pendente de julgamento (processo nº 10280.002796/92-45). Ao final, requer seja julgada a improcedência do feito fiscal.

A autoridade julgadora a quo, através da Decisão DRJ/BELÉM nº 534/95-1 (fls. 230), julga parcialmente procedente a ação fiscal declarando devido o débito abaixo discriminado, uma vez que as exigências iniciais foram agravadas mais do que o devido, já que o Auto Complementar formalizou tanto a exigência das parcelas complementares como aquelas atinentes aos lançamentos originais:

EM UFIR	LANÇTO ORIGINAL	LANÇTO SUPL.	CONSOLIDADO
Imposto	236.551,10	-	236.551,10
Adicional	75.663,19	7.186,89	82.850,08
Multa	156.107,15	3.593,44	159.700,59
Juros	37.465,72	7.371,01	44.836,73
TRD	1.047.541,40	24.113,44	1.071.654,84

No mérito, fundamenta sua convicção no fato de que: (1) sendo irrelevante a forma pela qual o empréstimo se exterioriza, tem-se que a assunção da dívida pela autuada apenas substituiu o beneficiário do ganho provocado pela transação mas não descaracterizou a efetiva transferência de propriedade de coisa fungível, permanecendo presentes todos os



PROCESSO Nº: 10280.002796/92-45
ACÓRDÃO Nº: 103-18.556

demais elementos inerentes ao negócio de mútuo; (2) o recurso financeiro, objeto do empréstimo, não se destinou, específica e irrevogavelmente, ao aumento de capital da devedora, pois tal aspecto teve caráter facultativo, já que o instrumento em tela registrou apenas o direito de a devedora optar, caso lhe conviesse, pela capitalização; (3) como o crédito não foi concedido com o fim específico de capitalização, configurada está a operação de mútuo; (4) acolhendo o princípio da negação geral e em razão da matéria objeto do segundo item do Auto de Infração ser o mesmo do primeiro, concluiu que a autuada novamente infringiu o disposto no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 mantendo a exigência.

É o Relatório.



PROCESSO Nº: 10280.002796/92-45
ACÓRDÃO Nº: 103-18.556

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora.

Agiu bem a autoridade de primeira instância ao excluir do Auto de Infração Complementar as parcelas indevidamente exigidas, já que este formalizou tanto a exigência das parcelas complementares como aquelas atinentes aos lançamentos originais. Houve, na verdade, exigência de tributo em duplicidade. O § 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93, autoriza a lavratura de auto de infração complementar quando, em exames posteriores, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência fiscal, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. O processo administrativo fiscal trata de complemento de lançamento e não da lavratura de novo Auto de Infração consignando as exigências iniciais e complementares. O que não pode prevalecer é a exigência da mesma matéria em lançamentos formalizados em dois autos de infração distintos.

Assim, e considerando que o agravamento da exigência inicial se fundamentou exclusivamente em erros nos cálculos das parcelas acessórias (acréscimos legais) e do adicional do imposto, que a interessada tomou ciência de todos os atos processuais, sendo-lhe aberto prazo regulamentar para aditamento das razões de defesa, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício. —

Sala das Sessões (DF), em 16 de abril de 1997.


SANDRA MARIA DIAS NUNES - Relatora

