



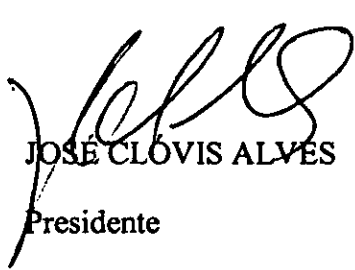
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n°	10640.001130/2005-09
Recurso n°	149.957 Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTROS - EXS.: 2002 e 2003
Acórdão n°	105-16.637
Sessão de	12 DE SETEMBRO DE 2007
Recorrente	DISTRIBUIDORA DE CIGARROS SÃO SEBASTIÃO
Recorrida	2ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL -
NORMAS PROCESSUAIS - DUPLO
LANÇAMENTO - NULIDADE - Considerado o
lançamento como ato, a sua ocorrência é uma, não
se confundindo com o procedimento que,
normalmente, lhe é anterior. Uma vez lançado o
contribuinte, com impugnação apresentada, deve ele
ser apreciado sem modificações, pela autoridade
julgadora (Ac. 101-93.595).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto
por DISTRIBUIDORA DE CIGARROS SÃO SEBASTIÃO

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO
DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, ANULAR a decisão de primeira instância,
nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



JOSE CLÓVIS ALVES

Presidente



IRINEU BIANCHI

Relator

Formalizado em: 22 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WILSON FERNANDES GUIMARÃES, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, MARCOS RODRIGUES DE MELLO, MARCOS VINÍCIUS BARROS OTTONI (Suplente Convocado) E WALDIR VEIGA ROCHA. Ausente, justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



Relatório

DISTRIBUIDORA DE CIGARROS SÃO SEBASTIÃO LTDA., devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado, visando à reforma da decisão de primeira instância que lhe foi desfavorável.

Contra a recorrente foram lavrados autos de infração para exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, sendo que o crédito tributário consolidado do processo monta em R\$ 796.944,51, e decorreu de:

1) do arbitramento realizado em função de que o contribuinte não apresentou os livros e documentos de sua escrituração, requeridos no Termo de Início de Fiscalização e termo de intimação;

2) da constatação de omissão de receitas, uma vez que, identificados depósitos bancários, a empresa, apesar de intimada, não apresentou documentação que comprovasse suas origens.

Cientificada do lançamento, a contribuinte interpôs a impugnação de fls. 230/260, inaugurando o contencioso administrativo.

O processo foi baixado em diligência, às fls. 43, sob a seguinte fundamentação:

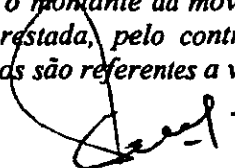
A impugnação de fls. 230/260, a empresa discute no mérito, item III-1 (fl. 239), a infração descrita como "Depósitos Bancários não Contabilizados – Depósitos Bancários de Origem não Comprovada" e no item III-3, nas alegações sobre arbitramento, à fl. 312, descreve que foi essa exclusivamente a base de cálculo utilizada na lavratura do auto de infração.

Na descrição dos fatos e enquadramento legal consta que foi realizado o arbitramento do lucro pela falta de apresentação, apesar de intimada, de livros e documentos da escrituração da contribuinte (art. 530, inciso III, do RIR/99) e o item "001" acusa: "Depósitos Bancários não Contabilizados – Depósitos Bancários de Origem não Comprovada", valor apurado conforme descrito no Relatório Fiscal (arts. 27, inciso I, e 42 da Lei n.º 9.430/96; arts. 532 e 537 do RIR/99).

No Relatório Fiscal consta que:

09. Verificamos coerência na confrontação dos valores apurados através dos extratos das contas correntes com os escriturados a título de receita no livro Caixa e Razão, compreendendo as provenientes das notas fiscais emitidas mais as intituladas, por ele, de depósitos efetivados no mês ref receitas.

10. Intimamos o seu principal fornecedor – Souza Cruz S.A., a nos fornecer a listagem das compras do autuado, nos respectivos exercícios. A totalização das compras e o montante da movimentação financeira reflete que a informação prestada, pelo contribuinte, é procedente, ou seja, os valores depositados são referentes a vendas.



11. Tendo em vista que o contribuinte foi regularmente intimado a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados para as operações de crédito em sua conta corrente mantida junto ao Banco Bradesco e tendo este afirmado que são proveniente de vendas realizadas, entendemos que os valores depositados caracterizam-se omissão de rendimentos por força do dispositivo no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 (...).

12. Não possuindo os livros Diário e LALUR e tendo em vista que apresentou, nos anos-calendário analisados, Declarações de Informações de Pessoa Jurídica – DIPJ, como inativa, torna-se impossível determinar o imposto com base no lucro real, motivo pelo qual arbitrou-se o lucro com base na receita conhecida, representada pelos valores creditados em conta corrente bancária, cujo próprio contribuinte declarou tratar-se de recitas de vendas.

É certo que o arbitramento teve por base a receita conhecida e que o total dessa receita coincide com os depósitos bancários efetivados em conta corrente mantida junto ao Bradesco. Entretanto não está claro se essa receita é proveniente de: 1) omissão caracterizada por depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas (presunção legal) ou 2) de depósitos bancários com origens comprovadas pelas vendas escrituradas nos livros Caixa e Razão, não declaradas pela contribuinte, ou ainda 3) parte por presunção legal, registros sem comprovação em notas fiscais, e parte por apuração direta, registros de vendas com emissão de nota fiscal.

Encaminhe-se a SAFIS para esclarecimento da questão suscitada acima, em conformidade com o artigo 60 do PAF.

Da diligência resultou o Relatório Fiscal Complementar de fls. 417/420, culminando com lavratura de Auto de Infração Complementar do IRPJ (fls. 421/423), por alteração no enquadramento legal para art. 532 e 537 do RIR/99, assim como foram lavrados Autos de Infração Complementares para a CSLL, o PIS e a COFINS, por decorrência.

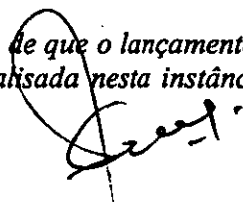
Cientificada do novo lançamento, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 458/489.

Através do Acórdão DRJ/JFA N.º 11.990 (fls. 729/744), a Segunda Turma Julgadora da DRJ em Juiz de Fora (MG), julgou procedente em parte a ação fiscal, cujos fundamentos acham-se consubstanciados na seguinte ementa:

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – Os valores registrados na escrituração mantida pela contribuinte, corroborados por sua movimentação financeira e pelas aquisições realizadas no principal fornecedor, além de ratificados por declaração de próprio punho, e não declarados, caracterizam omissão de receita.

INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA – DECORRÊNCIA – COFINS – PIS – CSLL – Princípio de causa e efeito que impõe aos lançamentos reflexos a mesma sorte do principal.

INCONSTITUCIONALIDADE – A alegação de que o lançamento viola princípios constitucionais não pode ser analisada nesta instância, em



face do princípio da vinculação à lei a que está submetido o julgador administrativo.

INFRAÇÕES E PENALIDADES – As multas aplicáveis no lançamento de ofício são aquelas previstas na legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC – A utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar.

PIS/PASEP – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – Os comerciantes varejistas de cigarros, em decorrência da substituição a que estão sujeitos na forma do caput do art. 4º do Decreto nº 4.524/2005, para efeito da apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor das vendas desse produto, desde que a substituição tenha sido efetuada na aquisição.

Cientificada da decisão (fls. 750), a interessada, tempestivamente, interpôs o recurso voluntário de fls. 753/779, reafirmando os termos da impugnação.

O arrolamento de bens acha-se certificado às fls. 788.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos legais, merecendo ser conhecido.

Diante de tudo o quanto consta dos presentes autos, antes de adentrar na análise das questões meritórias, é imperioso tecer considerações preliminares acerca da validade do lançamento complementar, ainda que com a reabertura ao sujeito passivo, de novo prazo para impugnação, para saber se o proceder das autoridades administrativas (lançadora e julgadora) encontra amparo no princípio do devido processo legal.

Como anotado no relatório, a exigência foi instalada pela lavratura dos autos de infração exigindo o pagamento de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, cuja ciência foi formalizada ao contribuinte em 27.05.2006, enquanto que a recorrente apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 230/411, em 27.06.2005.

Na seqüência, a autoridade julgadora converteu o julgamento em diligências (fls. 43), a qual culminou com a lavratura de Auto de Infração Complementar (fls. 421/423), através do qual repete-se integralmente a exigência primitiva, operando-se apenas a supressão dos arts. 27, I e 42, ambos da Lei nº 9.430/96, do enquadramento legal, tudo de acordo com o demonstrativo abaixo:

PRIMEIRO LANÇAMENTO (fls. 06/07)	SEGUNDO LANÇAMENTO (fls. 422/423)
<p><u>Enquadramento Legal:</u></p> <p>Arts. 27, inciso I, e 42 da Lei nº 9.430/96</p> <p>Arts. 530 e 537, do RIR/99 .</p> <p>001 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA</p>	<p><u>Enquadramento Legal:</u></p> <p>Arts. 532 e 537, do RIR/99</p> <p>001 - RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) REVENDA DE MERCADORIAS</p>
<p><u>Descrição dos Fatos:</u></p> <p>Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, requeridos no Termo de Início de Fiscalização e termo de intimação, deixou de apresentá-los conforme descrito no Relatório Fiscal anexo.</p>	<p><u>Descrição dos Fatos:</u></p> <p>Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, requeridos no Termo de Início de Fiscalização e termo de intimação, deixou de apresentá-los conforme descrito no Relatório Fiscal anexo.</p> <p>Este Auto de Infração Complementar está sendo lavrado devido alteração no enquadramento legal do Auto de Infração de 25/05/2005</p>

Tomando ciência do novo Auto de Infração, a recorrente ofertou nova impugnação, repetindo os argumentos anteriormente esposados.

Assim, questão que se coloca é acerca da possibilidade de, em já tendo a exigência inicial sido impugnada, poder ou não a autoridade lançadora refazer os autos de infração sob alegação de sanar incorreções.

Matéria semelhante já foi analisada no Acórdão nº 101-93.595, tendo como relator o Conselheiro Celso Alves Feitosa, cujas razões de decidir peço vênha para adotar, operando as adequações inerentes ao caso em exame.

Com efeito, não é desconhecida a norma constante do § 3º do artigo 18 do Decreto 70.235/72, que estabelece o seguinte:

§ 3º - Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizadas 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.

Ainda da questão cuidam as normas dos artigos 145 e 149 e seus incisos, do CTN, que têm a seguinte dicção:

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

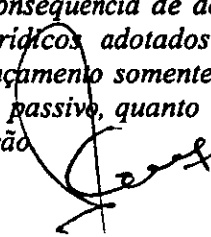
- I - impugnação do sujeito passivo;*
- II - recurso de ofício;*
- III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.*

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

- I - quando a lei assim o determine;*
- (...)*
- 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;*
- LX. 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 essencial.*

Para qualquer conclusão há ainda que ser considerado o disposto no CTN, em seu artigo 146, o qual cuida de fixar que:

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



Assim colocada a matéria ao julgador se impõe a tarefa de conciliar situações que se apresentam, muitas vezes, até como contraditórias.

Penso que sem ficar preciso o conceito de lançamento, sua natureza, requisitos, etc, não há como tentar concluir sobre o tema.

Entendo que o lançamento de ofício se trata de um ato e não um procedimento. É ato jurídico administrativo que nasce num só momento, em decorrência, do procedimento estampado no artigo 142 do CTN, que o antecede. É ainda um ato jurídico, que produz iguais efeitos.

Assim, lançamento será considerado como ato-norma administrativo, com estrutura dual de fato-evento e fato-conduta, introduzido pela autoridade fiscal. Não poderá ser confundido, portanto, com o procedimento administrativo e estará em oposição às demais normas jurídicas que também têm o condão de constituir o crédito tributário, mas que não decorrem de procedimento administrativo realizado pelo Fisco. A cada uma dessas normas, chamaremos norma individual e concreta de formalização do crédito tributário. (DE SANTI, Marcos Diniz. In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, pg. 111, Ed. Max Limonad).

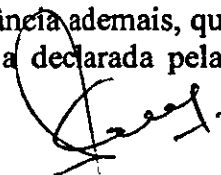
No mesmo sentir se encontra a opinião de ALBERTO XAVIER, in “Do Lançamento”, Forense – pág. 44, chamando a atenção para Paulo de Barros Carvalho, nestes termos:

Em suma, caracterizar o lançamento como um procedimento, consoante a expressão do artigo 142 do Código Tributário Nacional, é operar com grande imprecisão. Se o procedimento se consubstancia numa série de atos que se conjugam, objetivamente, formando um todo unitário para a consecução de um fim determinado, salta aos olhos que, ou escolhemos o ato final da série, resultado do procedimento, para identificar a existência da entidade, ou haveremos de reconhecê-lo, assim que instalado o procedimento, com a celebração dos primeiros atos. Parece óbvio que não basta existir procedimento, para que haja lançamento. Ainda mais, pode haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, porque aquele nada mais é do que um ato jurídico administrativo, com peculiaridades ...

Continua ainda o Prof. Paulo de Barros Carvalho, citado por Alberto Xavier:

Lançamento é ato jurídico administrativo e não procedimento como expressamente consigna o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele se não confunde. O procedimento não é da essência do lançamento, podendo consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro”.

Por outro lado, sabe-se ainda que o lançamento de ofício se dá por meio do chamado auto de infração, que tem como requisito essencial descrever o fato que, subsumido à norma geral e abstrata, reconhece um descompasso entre ambos, caracterizado pelo não cumprimento de uma obrigação tributária. É de vital importância, ademais, que a norma geral e abstrata eleita como violada, no lançamento de ofício, seja declarada pela autoridade, pois



poderá esta, se não corretamente indicada, cercear a defesa, com anulação de atos processuais, ou estabelecer a nulidade.

Por igualmente importante, há o lançamento que apontar não só a norma violada, como a que justifique a penalidade aplicável, sendo ao mesmo tempo da essência do ato, que se apresente correta a exigência.

Antonio da Silva Cabral, *in* "Processo Administrativo Fiscal", ao tratar do auto de infração, estabelece o seguinte:

9. Novo auto de infração. Quando um auditor fiscal lavra um auto de infração, o lançamento feito nesse auto é definitivo, estando sujeito apenas, a impugnação e, se for o caso, a alteração em favor do contribuinte pela autoridade julgadora. 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 CTN 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. (225)

Com relação à revisão do lançamento, é afirmado ainda, não deve ele acontecer porque assim se apresenta a vontade do Fisco. Só pode ocorrer em casos especialíssimos, assim considerado, exemplificando, a fraude funcional, fato novo, dolo, fraude ou simulação do sujeito ou de terceiro em benefício daquele.

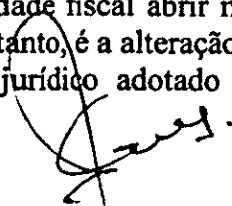
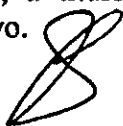
Tão estreita se apresenta a porta de entrada do lançamento de ofício em revisão, que cuidou o legislador de registrar no artigo 146 do CTN, a sua proibição, a não ser em casos específicos.

Ainda o autor citado, sobre a questão revisão, novo auto de infração, registra a sua opinião dizendo:

Um fato que não raro acontece nos processos fiscais consiste em o lançamento mencionar um dispositivo legal e, após a realização de diligência e perícias, a repartição apurar novos fatos, que descaracterizam o embasamento anterior, o que provoca o agravamento do lançamento primitivo. Este fenômeno não caracteriza mudança de critério, já que houve apuração de fatos novos. (247)

Na verdade, um problema que se põe é o de se saber até que ponto pode a autoridade lançadora proceder a uma revisão de ofício e alterar o lançamento anteriormente feito, após o contribuinte o ter impugnado.

Ainda que fosse possível, porque o art. 145 do CTN prevê três hipóteses: impugnação do sujeito passivo; recurso de ofício; iniciativa de ofício da autoridade administrativa, não diz o artigo que uma hipótese exclui a outra. Se, no entanto, a revisão de ofício alterar o lançamento primitivo, é obrigação da autoridade fiscal abrir novo prazo para impugnação da parte agravada. O que é vedado por lei, no entanto, é a alteração do lançamento anterior, a título de "revisão", só para mudar o critério jurídico adotado no lançamento primitivo.



Veja-se o fixado na obra de Antonio da Silva Cabral:

... de outro lado, o art. 146, que veda modificação de critério jurídico adotado no lançamento, em relação a um mesmo sujeito passivo e a um mesmo fato gerador. Isto significa que a lei retirou da autoridade administrativa a possibilidade de, na aplicação da lei, alterar o seu entendimento para, numa oportunidade, interpretar como não-tributável e noutra como tributável um mesmo fato.

Duas são as condições, pois, para se aplicar o art. 146 do CTN: em primeiro lugar, que a autoridade fiscal tenha aplicado a lei utilizando-se de um critério jurídico para efetuar o lançamento e, depois, tenha-se utilizado de outro critério jurídico para efetuar novo lançamento; em segundo lugar, supõe-se que a exigência se refira a um mesmo fato gerador, pois se houve apuração de fatos novos não se pode pretender ter existido mudança de critério jurídico. (250)

Finalmente quanto ao agravamento da exigência inicial, ainda que reprovável, ainda que possa o Fisco alegar encontrar amparo para tal ato, na legislação invocada, é certo que muitas vezes acaba, por força de diligência efetuada, lavrando outro auto de infração. Mas resta evidente que tal não se pode dar quando **ausente fato novo e o critério jurídico é modificado**.

Ademais, a própria denominação do auto de infração segundo - complementar - já se apresenta inadequado. Se complementa algo que existe, mas admite acréscimo. Se retifica o que se apresenta com erro.

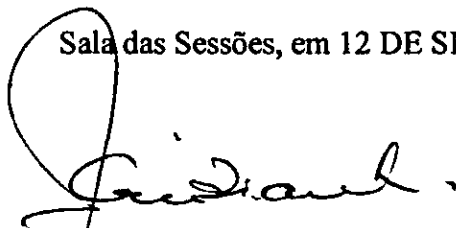
Contudo, tais situações, considerando que o lançamento, como vimos, é ato e não procedimento, este consistente em momento que antecede aquele, porque pronto e definido, impugnado o mesmo, não mais tem competência o Auditor Fiscal, para modificá-lo, porque antes esgotada a sua ação.

Enfatizo, por último, que o Auditor Fiscal que realizou a diligência, assim agiu cumprindo determinação da autoridade julgadora, constituindo-se apenas mero mandatário daquela. E, desprovido o mandante (DRJ) de competência para lançar, por consequência lógica, não podia o auditor diligenciante lavrar o auto de infração questionado.

À vista disto, entendo que o segundo lançamento é nulo e de nenhum efeito.

DIANTE DO EXPOSTO, conheço do recurso voluntário e oriento meu voto no sentido de ANULAR a decisão de primeira instância para que outra em seu lugar seja proferida, em boa e devida forma, com o julgamento do lançamento primitivo.

Sala das Sessões, em 12 DE SETEMBRO DE 2007.


IRINEU BIANCHI