MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º	:	10768.002043/2001-09
Recurso n.º	:	125.882
Matéria	:	IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1994 a 1997
Recorrente	:	INTERUNION CAPITALIZAÇÃO S/A.
Recorrida	:	DRJ no Rio de Janeiro - RJ.
Sessão de	:	23 de agosto de 2001
Acórdão n.º	:	101-93.593

ANULAÇÃO – Anula-se a decisão da Delegacia de Julgamento que aprecia um segundo auto de infração, após impugnado o primeiro modificado, com devolução do processo para novo pronunciamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INTERUNION CAPITALIZAÇÃO S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ANULAR os atos processuais a partir de fls. para que seja proferida nova decisão, considerando que após impugnada a acusação vedado era a elaboração de novo lançamento sem apreciação da pretensão fiscal inicial e resistida, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

CELSO ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 MAI 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, LINA MARIA VIEIRA, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Processo n.º. :10768.002043/2001-09
Acórdão n.º. :101-93.593

Recurso n.º. : 125.882
Recorrente : INTERUNION CAPITALIZAÇÃO S/A.

RELATÓRIO

O presente processo recebeu, por transferência, a parte mantida na decisão de primeira instância relativamente ao de nº 10768.011232/98-43.

Contra a empresa acima identificada foram lavrados os seguintes Autos de Infração, por meio dos quais são exigidas as importâncias citadas:

- IRPJ (fls. 243/270) - R$ 8.931.304,50, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R$ 19.056.008,82;

- IR Fonte (fls. 271/282) - R$ 6.243.486,94, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R$ 14.063.739,80;

- Contribuição Social (fls. 282/292) - R$ 2.940.936,26, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R$ 6.246.095,92.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 267/269, as exigências, relativas aos períodos-bases de 1993 a 1996, decorreram da constatação, pela fiscalização, das seguintes infrações:

1) CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Pagamento de comissões sem comprovação por meio de documentos hábeis, conforme relação constante do Termo de Verificação de fls. 239/240 ("Comissões de Colocação de Títulos PAPA TUDO").

2) DESPESA INDEVIDA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

Caracterizada por saldo devedor de correção maior que o devido, gerando uma diminuição no lucro líquido do exercício que deve ser adicionada para efeito de tributação. A infração decorreu de contrato de mútuo celebrado em 30.06.95 entre a autuada e sua holding, o qual foi convertido em quantidade de UFIR pelo valor desta no terceiro trimestre de 1995, e não por seu valor no trimestre da celebração do contrato.

3) DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

Aquisição de bem por valor notoriamente superior ao de mercado - no caso, ações de empresa do grupo (Tulo Transportes Ltda.), do sócio Artur Osório Marques Falk, por valor superior ao do PL, conforme ajustes não efetuados no PL da Tulo, tornando-o negativo. O valor das quotas, de acordo com a Declaração de Rendimentos do sócio Artur Falk em 20.10.94, era de R$ 56.974,65, o que, diminuído do valor recebido pela venda (R$ 2.790.000,00), resultou numa distribuição de R$ 2.733.025,35.

4) DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

Negócio em condições de favorecimento com pessoa jurídica ligada, caracterizado pela aquisição, de pessoa jurídica ligada (Interunion Holding), de ações da empresa Ponta Funda Participações e Administrações S/A avaliadas por montante acima do valor patrimonial.

Às fls. 304/332 encontra-se Auto de Infração complementar, lavrado com a finalidade de:

a) reduzir o valor tributável das despesas não comprovadas relativas a dezembro/95;

b) ratificar a glosa da despesa indevida de correção monetária;

c) modificar a descrição dos fatos que caracterizaram a distribuição disfarçada de lucros em que estão envolvidas as quotas da Tulo Transportes, bem como o enquadramento legal da infração, seu valor e o exercício em que ocorreu. De acordo com essa retificação:

- a infração decorre do fato de não ter sido adicionado, na determinação do lucro real, o ágio pago a acionista controlador, o qual, todavia, foi computado no custo do investimento por ocasião da alienação da participação societária a outro acionista controlador;
- a capitulação correta da infração é o inciso I do art. 432 do RIR/94;
- o valor tributável é de R$ 3.517.133,79 (originalmente, o valor apontado era de R$ 2.733.025,35);
- a infração ocorreu em dezembro de 1995 (ano da alienação) e não em outubro de 1994 (ano da aquisição);

d) alterar a descrição dos fatos relativos à outra ocorrência de distribuição disfarçada de lucros (aquisições das ações da empresa Ponta Funda) e seu valor (R$ 7.097.386,73 em vez de R$ 6.751.085,67);

e) glosar a compensação de prejuízos fiscais excedente a 30% do lucro líquido.

Em face da redução do valor das despesas não comprovadas (dezembro/95), houve influência nos Autos reflexos (IR Fonte e CSL), conforme Autos anexados às fls. 333/344 e 345/354.

Impugnando o feito às fls. 358/359, 385/389, 438/439 e 467/475, a autuada requereu diligência para que se confirmasse que as despesas com comissões estão apontadas em relatórios apresentados pelos agentes distribuidores, os quais discriminam o valor dos títulos recebidos, o montante vendido, o valor dos títulos devolvidos e, por diferença, a remuneração correspondente.

Alegou, ainda:

- que os valores que não foram aceitos como despesas de comissão o foram para fins de incidência de IR Fonte e estão devidamente comprovados por Contratos de Distribuição firmados entre a autuada e os distribuidores dos títulos de capitalização PAPA TUDO;
- que, quanto à despesa indevida de correção monetária, a utilização da UFIR relativa ao trimestre de abril/95 a junho/95 sobre um crédito originado em 30/06/95 ocasionaria uma distorção sobre o valor devido;
- que, no que se refere à distribuição disfarçada de lucros na aquisição por valor notoriamente superior ao de mercado das ações da empresa Tulo Transportes Ltda., o valor pago considerou as perspectivas de lucros de empresas das quais esta participava e que vieram a se concretizar no segundo semestre do exercício subseqüente;
- que, além disso, descabe a exigência em face do que dispõe o art. 436, II, do RIR;
- que, quanto à distribuição disfarçada de lucros relativa a negócio em condições de favorecimento com pessoa jurídica ligada, a avaliação acima do valor patrimonial não teve fundamentação econômica no fato de a empresa Ponta Funda possuir ações da empresa Varig S/A em seu ativo, mas sim por ser ela detentora de crédito em face da Interunion Trading, decorrente de contrato de mútuo dessas mesmas ações;
- que, além disso, a revenda das referidas ações da Ponta Funda para a Interunion Holding resultou em lucro para a Interunion Capitalização;
- que há decisões do Poder Judiciário, as quais menciona, que afastam o limite de 30% para a compensação de prejuízos e que, especificamente neste caso, a limitação também é descabida pois diz respeito a valores originários do próprio exercício;
- que a multa cobrada não poderia exceder a 20% dos tributos exigidos e os juros de mora, a 1%, em face de as supostas infrações terem ocorrido sob a égide do art. 59 da Lei nº 8.383/91;
- que é indevida a exigência da SELIC, tal como declarado pelo STF em relação à TRD.

Relatório de diligência de fls. 688/689 indica que não há documento algum dos agentes distribuidores dos títulos de capitalização dando conta dos títulos recebidos, vendidos e devolvidos, e que o próprio liquidante da interessada prestou essa informação na resposta ao Termo de Intimação de fl. 584.

Esclarece, também, que a infração relativa à correção monetária diz respeito, na verdade, a insuficiência de receita.

Na decisão recorrida (fls. 695/716), o julgador singular declarou procedente em parte o lançamento.

Afastou a exigência relativa às comissões não comprovadas, concluindo:

- que é típica dos títulos de capitalização, sobretudo dos mais populares, a contratação de diversos agentes distribuidores, tais como bancas de jornais, casas lotéricas etc.;
- que a despesa em questão é necessária e usual no tipo de atividade;
- que *"alguns dos contrato celebrados entre a interessada e os seus distribuidores se encontram às fls. 189/202"* e fixam uma comissão que varia entre 12 e 20% das vendas.

Estendeu o decidido ao Auto de Infração relativo à Contribuição Social e cancelou o relativo ao IR Fonte, porque o Auto:

- reflete apenas a acusação de despesas não comprovadas, afastada quanto ao IRPJ;
- está embasado no art. 44 da Lei nº 8.541/92, que não se aplica às deduções indevidas do lucro líquido que não autorizem a presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o de seus sócios.

De sua decisão, recorreu de ofício a este Conselho nos autos do Processo nº 10768.011232/98-43.

Às fls. 737/746 encontra-se o recurso voluntário, por meio do qual a empresa inicia sua defesa informando que obteve medida liminar em mandado de segurança (doc. fls. 749/764), assegurando-lhe o direito de interpor o recurso independentemente do depósito e das garantias de que tratam os §§ 2º a 4º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, acrescentados pelo art. 32 da Medida Provisória nº 1621-30 e suas reedições.

Quanto ao mérito, repete as alegações da impugnação, inclusive quanto ao limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais.

Particularmente no que se refere à multa de ofício, afirma que esta não pode ser exigida em face da superveniente decretação da liquidação judicial, porque, de acordo com a Lei nº 6.024/76 (extensiva às sociedades de capitalização em decorrência da MP nº 1.719/98), aplicam-se subsidiariamente às liquidações extrajudiciais as normas da Lei de Falências (Decreto-lei nº 7.661/45).

Assim, conclui que a multa deve ser cancelada com base no art. 4º, parágrafo único, II, do mencionado Decreto-lei. Cita jurisprudência.

Com referência aos juros de mora, alega:

- que devem ser observados o art. 26 do Decreto-lei nº 7.661/45, o art. 18, "d", da Lei nº 6.024/76 e o art. 98, "c", do Decreto nº 73/66, que excluem os juros dos valores das autuações;
- que, nesta hipótese, ficaria ressalvada apenas a possibilidade de a Fazenda Nacional se habilitar no quadro geral de credores da Recorrente para recebimento dos juros de mora em separado do principal, caso se constate que o ativo que vier a ser apurado seja suficiente para o pagamento do passivo da massa;
- contudo, caso, por absurdo, se mantenha a cobrança de juros, não pode ser permitido seu cálculo com base na variação da SELIC.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator

Conforme consta da decisão do julgador monocrático, resta evidente que a própria organização dos autos, por si, demonstra um anormal andamento. São palavras do julgador:

" Vale comentar, de antemão, pelo menos para servir de exemplo de como não se deve organizar um processo, a exuberante mixórdia feita na compilação destes autos, a qual evidencia, entre outras coisas, o desprezo que se tem pelo sentimento de angústia que não raramente invade o espírito de todo aquele que tem a incumbência de julgar, de decidir um conflito de interesses. Para castigo do julgador, o primeiro auto de infração de IRPJ se inicia com o demonstrativo que deveria constituir a sua última folha (fls. 242) e termina com a sua folha de rosto, que, como o próprio nome diz, deveria ser a sua folha de frente (fls. 269); a folha de resto do primeiro auto de IRF (fls. 279), tal qual a do primeiro de CSL (fls. 289), não se encontra nem no seu início, como deveria, nem no seu final, como no de IRPJ; constitui a sua antepenúltima folha. A folha de resto do auto do auto de infração complementar de IRPJ também foi colocada de permeio; a de retificar de IRF , igualmente à de retificador de CSL, constitui a sua antepenúltima folha. As impugnações interpostas interposta contra os autos de infração primeiramente lavrados se encontram fora da ordem cronológica e, para sacrificar ainda mais, fora da própria ordem dos autos; a primeira impugnação não é, como era de se esperar, a do auto principal, mas a de um de seus reflexos. Toda essa confusão, que se deve evitar, torna extremamente operoso o manuseio do processo e contribui para aumentar desnecessariamente o sofrimento do julgador".

O primeiro lançamento se encontra a fls. 239/293, de março 1998, enquanto o segundo se vê a fls. 297/368 em 01/06/1998. Entre as datas foi apresentada a impugnação (385/389).

" 1 - Custos, Despesas Operacionais e Encargos
Custos ou Despesas não Comprovadas
Pagamento de comissões sem comprovação em documentos hábeis

...

Enquadramento Legal -

Artigos 157 e parágrafo 1°, 191; 192; 197 e 387, inciso I, do RIR/80
Artigos 157 e parágrafo 1°, 191, parágrafo único; 242; 243; 247, do RIR/94

2. Despesa indevida de correção monetária, caracterizada pelo saldo devedor de correção monetária maior que o devido , gerando uma diminuição no lucro líquido do exercício, que deverá ser adicionada para efeito de tributação.

...

Enquadramento Legal -

Artigos - 396, 405, 406, 407, 409, 411 e 414 parágrafo 1° do RIR/94.

3. Lucro Distribuído e Lucro Capitalizado
Distribuição Disfarçada
Aquisição de bem por valor notoriamente superior ao de mercado/P.F. Ligada

Distribuição disfarçada de lucros caracterizada pela aquisição de ações de empresa do Grupo, Tulo Transportes Ltda do sócio Arthur ..., por valor superior ao de PL, conforme ajustes não efetuado no PL da Tulo, tornando-a negativa (vide Termo de Verificação anexo ao Auto). O valor das quotas, conforme Declaração do Rendimento do sócio Artur Falk em 20.10.94 e R$ 34.734,45, diminuindo de valor recebido pela venda de R$ 2.790.000,00, apuramos a distribuição de R$ 2.733.025,35".

Enquadramento Legal -
Artigos 195, inciso II; 132, inciso II; 434; 435; 436; do RIR/94;

4. Lucro Distribuído e Lucro Capitalizado
Distribuição Disfarçada
Negócio em Condições de Favorecimento Pessoa Jurídica Ligada

Custo de despesa não dedutível na apuração de lucro real, correspondente a importância pagas creditadas e pessoa jurídica ligada, Interunion Holding, por ficarem caracterizadas condições de favorecimento, conforme provam o Termo de Verificação anexo.

Enquadramento Legal -

Artigos 432, inciso VII, 434; 435 e 436, inciso VI, do RIR/94"

Dos quatro itens inicialmente reclamados no primeiro lançamento IRPJ, dois deles, depois de apresentada a impugnação, foram alterados, quer quanto a acusação, quer quanto à legislação invocada como infringida, como fica demonstrado, pela simples comparações entre os textos.

" 1 - Custos, Despesas Operacionais e Encargos
Custos ou Despesas não Comprovadas

Pagamento de comissões sem comprovação em documentos hábeis.

...

Exercício ou Fato Gerador	Valor Apurado	% Multa
04/93	idem (1° e 2°)	75%

Exercício ou Fato Gerador	Valor Apurado	% Multa
05/93 a 30/12/95	(reduzido 2° AI)	75%

Enquadramento Legal -
Artigos 157 e parágrafo 1°; 191; 192; 197 e 387, inciso I, do RIR/80
Artigos 195 inciso 1°; 197, parágrafo único: 242; 243; 247, do RIR/94.
(idem nos dois autos de infração)

2. Despesa indevida de correção monetária, caracterizada pelo saldo devedor de correção monetária maior que o devido , gerando uma diminuição no lucro líquido do exercício, que deverá ser adicionada para efeito de tributação.

...

Exercício ou Fato Gerador	**Valor Apurado**	**% Multa**
12/95	**608.847,88**	**75%**

Enquadramento Legal -

Artigos - 396, 405, 406, 407, 409, 411 e 414 parágrafo 1° do RIR/94.

(item 2. - idem, sem alteração no 1° e 2° auto de infração)

3. Lucro Distribuído e Lucro Capitalizado
Distribuição Disfarçada
Alienação de bem por valor notoriamente inferior ao de mercado - Pessoa Jurídica Ligada

Falta de adição ao lucro líquido do exercício da diferença entre o valor de mercado, no período em que permaneceu no ativo da fiscalizada, 20.10.94 a 30.08.95, caracterizando DDL na alienação ao acionista controlador , Interunion Holding, de cotas da Tulo Transportes Internacionais Ltda. Esta fiscalização constatou o valor inferior ao de mercado (valor contábil do investimento: custo corrigido + ou - ágio e/ou deságio) porque ao registrar como Investimento o valor pago pelas cotas da empresa do grupo Tulo Transportes Internacionais ao sócio Artur Osório Marques Falk, fez o registro por valor acima do patrimônio líquido da empresa adquirida, que era negativo. A glosa deste valor se justifica porque na época da aquisição, 20.10.94, sendo Patrimônio Líquido da empresa adquirida, Tulo, negativo,

como prova a equivalência patrimonial realizada por esta fiscalização, constante do Termo de Verificação Final fls..., o valor pago na aquisição, R$ 2.790.000,00 deveria ser segregado, figurando em subconta distinta como AGIO. Ao registrá-lo como conta de Investimento, os ajustes de equivalência posteriores realizados pela empresa fiscalizada, e que não geram efeitos fiscais, comprovam o planejamento utilizado para tratar como investimento o ágio pago na sua aquisição. Em anexo Termo de verificação Final, fls. e documentos comprobatórios, fls..."

Exercício ou Fato Gerador	Valor Apurado	% Multa
12/95	3.517.133,79	75%

Artigos 195, inciso II, 432, inciso I, 434; 435; 436, do RIR/94

1° - Auto de Infração

Distribuição disfarçada de lucros caracterizada pela aquisição de ações de empresa do Grupo, Tulo Transportes Ltda do sócio Arthur ..., por valor superior ao de PL, conforme ajustes não efetuado no PL da Tulo, tornando-a negativa (vide Termo de Verificação anexo ao Auto). O valor das quotas, conforme Declaração do Rendimento do sócio Artur Falk em 20.10.94 e R$ 34.734,45, diminuindo de valor recebido pela venda de R$ 2.790.000,00, apuramos a distribuição de R$ 2.733.025,35.

Exercício ou Fato Gerador	Valor Apurado	% Multa
10/94	2.733.025,35	75%

Enquadramento Legal -

Artigos 195, inciso II; 432, inciso II; 434; 435, 436, do RIR/94;

4. Lucro Distribuído e Lucro Capitalizado
Distribuição Disfarçada
Aquisição de bem por valor notoriamente superior ao de mercado/PF ligada

Adição ao lucro real de parcela do custo das ações da empresa Ponta Funda superior ao seu patrimônio líquido adquiridas da acionista controladora Interunion Holding, cuja avaliação tem como fundamento econômico a propriedade de ações Varig avaliadas por preço vigente a época da aquisição da Ponta Funda. Em anexo Termo de Verificação Final e Documentos de fls... a ....

Exercício ou Fato Gerador	Valor Apurado	% Multa
12/95	**7.097.386,73**	**75%**

Artigos 195, inciso II; 432, inciso II, 434; 435 e 436, inciso VI, do RIR/94"

1° auto de infração

4. Lucro Distribuído e Lucro Capitalizado
Distribuição Disfarçada
Negócio em Condições de Favorecimento Pessoa Jurídica Ligada

Custo de despesa não dedutível na apuração de lucro real, correspondente a importâncias pagas creditadas a pessoa jurídica ligada, Interunion Holding, por ficarem caracterizadas condições de favorecimento, conforme provam o Termo de Verificação anexo.

Exercício ou Fato Gerador	Valor Apurado	% Multa
12/95	6.751.085,67	75%

Enquadramento Legal -
Artigos 432, inciso VII, 434, 435 e 436, inciso VI, do RIR/94

5. Compensação de Prejuízos.
Regime de Compensação
Regime de Compensação

Compensação indevida de prejuízo fiscal com o lucro real apurado no ano-calendário superior ao limite de 30%, conforme Declaração de Rendimento de fls.

Exercício ou Fato Gerador	Valor Apurado	% Multa
12/95	2.621.660,52	75%

Enquadramento Legal :

Artigo 42, da Lei 8.981/95

(o item 5° não constou do auto de infração)

Com relação ao primeiro item do AI, restou ele afastado pela decisão do julgador singular, porque:

> *" Para que fossem consideradas desnecessárias, anormais ou inusuais as despesas com o pagamento dessas comissões, precisaria-se demonstrar que elas são extracontratuais ou imoderadas em relação a receita bruta do período. Essa demonstração exigiria o aprofundamento das investigações, cotejando-se inclusive as comissões pagas a cada um dos vendedores dos títulos de capitalização com o montante das vendas por eles efetuadas, de modo a tornar evidente que o pagamento de tais comissões constituiu ato de mera liberalidade da interessada. Não havendo tal demonstração, não vejo razão para manter a glosa". (fls. 704)*

O segundo item foi mantido, como mantidos foram os demais. Da exclusão recorreu de ofício o julgador solitário.

Antes de enforcar segundo item da acusação - correção monetária -, que a meu ver tem procedência, analiso como matéria preliminar a questão do chamado "lançamento complementar", **consistente na alteração das acusações constantes dos itens 3 e 4 do auto de infração inicial**, repetindo ainda as outras acusações, se bem que com redução do valor do item 1, afastado por completo pela decisão da instância primeira.

O lançamento constante do 2° auto de infração, nasceu após a apresentação da impugnação como dito, sem que se encontre nos autos um motivo determinante, pois o que se vê a fls. 297 é o seguinte:

"No exercício das funções de Auditora Fiscal do Tesouro Nacional, presente no domicílio fiscal do contribuinte acima identificado, procedi a complementação de AUTO DE INFRAÇÃO REFLEXOS lavrados em 25.03.98, tendo em vista as razões a seguir expendidas:

DESCRIÇÃO DOS FATOS DO AUTO COMPLEMENTAR

ÍTEM I
CUSTO/DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
Pagamento de comissões sem comprovação em documentos hábeis (fls.238)

Isto posto, efetuamos a retificação das autuações e dos itens da informação acima referidas sobre o lucro do mês de novembro de 1994 e de dezembro de 1995 do Auto de Infração de fls. 269, para o Auto Complementar de fls. 325, e, por via de consequência, os reflexos decorrentes, foram retificados, substituindo os Demonstrativos de fls. 242 a 265, pelos Demonstrativos de fls. 301 a 324, a Descrição e Enquadramento de fls. 266 a 268, pela Descrição e Enquadramento de fls. 326 a 329, e Termo de Verificação de fls. 328 a 241, pelo Termo de Verificação de fls. 296 a 300.

Assim, procedemos a lavratura de AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E DA RETIFICAÇÃO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO REFLEXO DE IMPOSTO DE FONTE E DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, conforme abaixo discriminado, passando o montante do crédito tributário de R$ 39.545.844,54, representado pelos Autos de Infração de fls 242 a 269, para os valores abaixo demonstrados, ficando, desta forma, complementado e retificado o crédito tributário anteriormente constituído.

O primeiro lançamento é de **25/03/98**, com impugnação do IRPJ e reflexos em **24/04/98**. O segundo lançamento é de **01/06/98** (fls. 323). A segunda impugnação é de 27/07/98 (fls.465).

A tudo se acrescente o que consta a fls. 462, em manifestação de funcionário do MF/SRF/DRF/RJ, 07/07/98:

> "Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado em 25/03/98 (fls. 269, 279 e 289), cuja impugnação foi apresentada tempestivamente em 24/04/98 (fls. 355/462). Entretanto, apesar de conter termo de encerramento às fls. 292, foi feita a juntada de documentos ao processo que nada mais são que um Auto Complementar e de Retificação do anterior, cuja ciência ainda não havia sido dada ao contribuinte. Esta foi dada às fls. 463, mas o processo não pôde ser corretamente cadastrado por restarem duas dúvidas, a saber:
>
> 1. Quais os P.A s, vencimentos e valores a serem cadastrados no sistema Profisc?
> 2. Qual a data da ciência do lançamento a ser adotada no referido sistema, considerando-se que haverá duas datas (uma com a ciência do primeiro lançamento e outra com a data do Aviso de Recebimento que vier em resposta à intimação de fls. 463) e o sistema Profisc só aceita uma, o que consequentemente gera apenas uma data de vencimento das multas?
>
> Desta forma e, para a correta cobrança, proponho o encaminhamento do presente processo à DISAR DRF/RIO, solicitando orientações de como proceder neste caso e em outros semelhantes que eventualmente vierem a aparecer.
>
> À consideração superior."

Em resposta:

> " À DIFIS/CENO/DRF/RJ a fim de esclarecer o contido no item 1.
> Quanto à indagação do item 2 os termos em que foi formulada a intimação de fls. 463 só admitir como data de ciência a que constar do "AR" referida intimação.
> Após, à DISIT para ratificar ou retificar a orientação acima emanada."

Como exposto no relatório, o auto de "infração complementar" (2º) cuidou de:

a) **reduzir o valor tributável das despesas não comprovadas relativas a dezembro/95** (item 1º);
b) ratificar a glosa da despesa indevida de correção monetária;
c) **modificar a descrição dos fatos que caracterizaram a distribuição disfarçada de lucros em que estão envolvidas as quotas da Tulo Transportes, bem como o enquadramento legal da infração, seu valor e o exercício em que ocorreu. De acordo com essa retificação:**
- **a infração decorre do fato de não ter sido adicionado, na determinação do lucro real, o ágio pago a acionista controlador, o qual, todavia, foi computado no custo do investimento por ocasião da alienação da participação societária a outro acionista controlador;**
- **a capitulação correta da infração é o inciso I do art. 432 do RIR/94;**
- **o valor tributável é de R$ 3.517.133,79 (originalmente, o valor apontado era de R$ 2.733.025,35);**
- **a infração ocorreu em dezembro de 1995 (ano da alienação) e não em outubro de 1994 (ano da aquisição);**

d) **alterar a descrição dos fatos relativos à outra ocorrência de distribuição disfarçada de lucros (aquisições das ações da empresa Ponta Funda) e seu valor (R$ 7.097.386,73 em vez de R$ 6.751.085,67);**
e) **glosar a compensação de prejuízos fiscais excedente a 30% do lucro líquido, acrescentando fato novo.**

Em face da redução do valor das despesas não comprovadas (dezembro/95), houve influência nos Autos reflexos (IR Fonte e CSL), conforme Autos anexados às fls. 333/344 e 345/354.

Ou seja: das quatro acusações, 3 (três) foram alteradas pelo chamado "lançamento complementar", a saber:

Itens –

1) foi reduzido o valor reclamado;

3) foram alterados os fatos tomados, a norma eleita como violada e agravado o valor reclamado;

4) foram alterados os fatos tomados, a norma tida inicialmente como infringida e agravada a exigência.

Ainda um foi acrescentado.

Diante do que consta, antes de enfrentar o mérito da exigência como se apresenta agora, é imperioso meditar sobre a validade do lançamento

complementar, ainda que com reabertura, ao sujeito passivo, de novo prazo para outra impugnação, para saber se o acontecido encontra amparo segundo o devido processo legal.

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

> *" § 3° - 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;*
>
> *IX. quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial."*

Para qualquer conclusão há ainda 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 posta 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.

Filio-me àqueles que entendem o lançamento de ofício como ato e não como 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." (Decadência e Prescrição no Direito Tributário – pág. 111 – 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, se sabe ainda que o lançamento de ofício se dá por meio do chamado auto de infração, que tem como requisitos essenciais 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 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 acorrer em casos especialíssimos, assim considerados, 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 e 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 - ASC)

Em 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 ter impugnado o primitivo.

Ainda que fosse possível, porque o art. 145 do CTN prevê três hipóteses: i) impugnação do sujeito passivo; ii) recurso de ofício; e iii) 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." (247) Veja-se , ainda, o fixada 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 ferira 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 acabam, 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**.

Mesmo o item 1 do auto de infração que no segundo se apresenta com valores reduzidos, considerando que nascido após o lançamento - ato e não procedimento – tal só poderia acontecer por determinação do julgador. Se ao Fisco ainda pudesse ser permitido o acesso, a este tão só caberia sugerir, opinar pela redução diante de erro reconhecido, mas nunca, de vontade própria, reduzir a exigência após impugnação, sob pena de desvirtuamento de todo o processo. Vejo no caso do lançamento a mesma situação de um juiz que, após proferir a sentença, se desvincula do processo, sendo que mesmo em caso de erro, tão só a instância superior poderá corrigir.

Se tudo não bastasse, há que se considerar ainda não encontro nos autos sequer a determinação de revisão do lançamento por imposição de autoridade superior, para um segundo exame, sobre os mesmos temas, nos termos do estabelecido pelo artigo 642, § 2° do RIR/80, o que ainda seria suficiente para inibir a pretensão.

No caso dos autos, vejo não só mudança de acusação, sem que fato novo pudesse amparar o Fisco, a proceder o que chamou de lançamento complementar e retificação do anterior.

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

Contudo, tais situações, depois de um lançamento fiscal que, 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 alterá-lo, porque antes esgotada a sua competência para agir.

Assim ausente fato novo e presente a mudança de critério jurídico quanto aos lançamentos, constante dos itens 3 e 4 do primeiro auto de infração, e todo o mais exposto, entendo ser nulo o AI, devendo o lançamento primitivo ser submetido a julgamento pela instância administrativa primeira, enquanto que nem mesmo o fato novo que poderia se configurar no item 5 do auto de infração segundo, por falta de ordem escrita superior para o lançamento denominado de "complementar e de retificação", pode subsistir.

É como voto.

Brasília (DF), em 23 de agosto de 2001

CELSO ALVES FEITOSA