




MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA


Processo nº : 10735.000266/93-67  
Recurso nº : 140.171  
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1988 a 1990.  
Recorrente : REFRIGERANTES NOVA IGUAÇU S/A (INCORPORADA POR COMPANHIA MINEIRA DE REFRESCOS)  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG  
Sessão de : 18 de maio de 2005  
Acórdão nº : 103-21.957

OFENSA AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA - NULIDADE. O contraditório se desdobra em informação e possibilidade de reação. A realização de diligência após a impugnação, sem que se dê ciência ao atuado das conclusões dela decorrentes, obsta a livre opção do fiscalizado pela reação em momento processual oportuno, o que impede o exercício da defesa ampla, vedando-lhe os meios e recursos integrais, que lhe são inerentes. A decisão do órgão *ad quem*, em tais circunstâncias, suprimiria instância recursal prevista em lei, porque restaria definitivamente afastada, para o atuado, a oportunidade de alegar fundamentos de fato e de direito perante o julgador de primeira instância, motivo por que devem ser anulados os atos processuais a partir, inclusive, da decisão recorrida, reabrindo-se prazo ao atuado para impugnar, se assim o desejar, as conclusões da diligência empreendida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REFRIGERANTES NOVA IGUAÇU S/A (INCORPORADA POR COMPANHIA MINEIRA DE REFRESCOS).

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de cerceamento do direito de defesa, suscitada de ofício pelo Conselheiro Relator, e DECLARAR a nulidade dos atos processuais a partir das fls. 343, decisão de primeira instância inclusive, aplicando-se a mesma decisão em relação às exigências reflexas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
FLÁVIO FRANCO CORRÊA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

Recurso nº : 140.171  
Recorrente : REFRIGERANTES NOVA IGUAÇU S/A (INCORPORADA POR COMPANHIA MINEIRA DE REFRESCOS)

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por REFRIGERANTES NOVA IGUAÇU S/A, incorporada por COMPANHIA MINEIRA DE REFRESCOS, devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão de nº 4.965, de 11 de dezembro de 2003 (fls. 343 a 372), da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que julgou procedente em parte o auto de infração de imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), em fls. 01 a 08.

Os termos de verificação nº 1, 2 e 3, datados, respectivamente, em 12 de novembro de 1992 (fl. 9), 15 de março de 1993 (fls. 25 a 28) e 12 de março de 1993 (fls. 29 a 34), complementam a imputação fática que integra a autuação, lavrada em 17 de março de 1993.

Conforme destaca o agente fiscal, a recorrente teria praticado os seguintes ilícitos tributários:

- a) descumprimento ao dever de reconhecer a correção monetária dos saldos devedores de contas correntes com coligadas, nos períodos-base de 1987 a 1989, conforme o relatado no termo de verificação nº 2, item 2.2, fls 27 e 28, com enquadramento legal nos artigos 157-§ 1º, 175, 178, 179, 387-II, todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, 4 de dezembro de 1980 (RIR 1980);
- b) despesas não comprovadas, ensejando as glosas efetuadas pelo Fisco quanto aos períodos-base de 1987 e 1988, seja porque a fiscalizada não comprovou satisfatoriamente os respectivos pagamentos, seja porque a recorrente reuniu meras notas fiscais simplificadas ou cupons de caixa, imprestáveis à pretendida



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

finalidade, nos termos do Parecer Normativo CST nº 83, de 1976, com enquadramento legal nos artigos 157 - § 1º, 191, 192, 197 e 387-I, todos do RIR 1980. Vale explicitar a extensa lista de gastos componentes desse ponto da autuação, de acordo o termo de verificação nº 3, fl. 29 a 34:

- custos de amostras de bebidas;
- conservação e reparos em móveis e utensílios;
- despesas diversas;
- emplacamento de veículos;
- lanches e refeições;
- despesas c/ veículos;
- viagens e estadias;
- despesas diversas;
- condomínios;
- confraternizações;
- perdas eventuais;
- baixa de bens;
- baixa na alienação de investimentos;
- baixa na venda de bens;
- multas e acréscimos;
- quebras de mercadorias para revenda;
- amostras de mercadorias para revenda;
- perdas diversas;
- perdas para baixa de bens do imobilizado. viagens e estadias;
- lanches e condução urbana;
- viagens e estadias;
- impostos e taxas;
- variação de produtos acabados;
- lanches e condução urbana;
- viagens e estadias;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

- despesas diversas;
- despesas diversas;
- formação profissional de empregados;
- custo das amostras;

c) compensação indevida de prejuízos fiscais no período-base de 1987, em consequência da redução de prejuízos fiscais relativa ao ano-base de 1986, conforme o descrito no termo de verificação nº 1, fls. 9, com enquadramento legal nos artigos 157-§ 1º, 382, 386 - § 2º e 388-III, todos do RIR 1980.

Ciência do lançamento em 17 de março de 1993.

Impugnação em fls. 78 a 84, apresentada em 3 de maio de 1993, após o deferimento do pedido de prorrogação de prazo. Na oportunidade, a então impugnante alegou, em síntese:

- 1) que é, efetivamente, controladora da Transportadora Atlanta Ltda, em benefício da qual transferiu numerário para futuro aumento de capital, estando as ditas transferências amparadas por contrato, bem assim o seu objeto demonstrado em relatório de auditoria, elaborado por Sfredo & Soares Auditores Associados S/C;
- 2) que o Parecer Normativo CST nº 17, de 1984, expressamente reconhece ao contribuinte a faculdade de remeter dinheiro a suas coligadas ou controladas, desde que contratualmente firmada a irrevogabilidade da destinação para capitalização, requisito que lhe pôs a salvo da obrigação de proceder à correção monetária dos saldos devedores da conta corrente;
- 3) que a autuada cumpriu o estipulado no contrato com a Transportadora Atlanta e capitalizou todos os recursos transferidos, como evidenciam as atas de assembléias gerais;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

- 4) que celebrou contratos de empréstimo de recursos à Transportadora Tiaraju Ltda, recebendo os recursos, posteriormente, em retorno, como pagamento, monetariamente corrigidos, conforme os registros da escrituração da autuada, consignados, demonstrados e acompanhados de documentos contábeis, no relatório de auditoria já referido;
- 5) que os saldos devedores relacionados a Kaiser Rio S/A, Refrigerante Vontobel S/A, Refrigerantes Pampa Ltda e Porto Alegre Refrescos S/A, arrolados no termo de verificação nº 2, decorrendo de compras mensais faturadas por duplicatas e de outras operações mercantis com prazo de pagamento em cada mês, em nada se vinculam a supostos empréstimos de dinheiro, como confirmam os técnicos da empresa de auditoria contratada, o que traduz descabimento da imputação de inobservância ao dever de efetuar a correspondente correção monetária;
- 6) que juntou documentos em 15 anexos à impugnação, os quais, a seu juízo, bastavam para comprovar os gastos discriminados em "despesas diversas" (anexos 1 a 3 e 12 a 15), "despesas de condomínio" (anexo 17), "viagens" (anexos 4 e 5), "viagens e estadias" (anexos 6 a 10) e "impostos e taxas" (anexo 11);
- 7) que o plano de contas da autuada previa o registro mensal dos insumos de fabricação contabilizado diretamente no custo dos produtos vendidos;
- 8) que, ao final de cada mês, apurava-se, fisicamente, o estoque final de produtos prontos e, em seguida, efetuava-se a sua avaliação à razão de 70% do maior preço de venda praticado no período, com o conseqüente registro contábil a débito de "estoque final de produtos prontos" (conta do ativo circulante), tendo como contrapartida o crédito em "variação de estoques de produtos prontos" (conta de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

- resultado, positiva ou negativa), pela diferença entre o estoque final e o estoque inicial do mês (art. 187 do RIR);
- 9) que o procedimento do item anterior é um ajuste entre a conta de "custos dos produtos vendidos" e a conta dos "estoques de produtos prontos";
- 10) que a omissão do ajuste supracitado acarretaria saldos discrepantes dos valores de determinado momento, com relação às contas do estoque final e do custo do produto vendido;
- 11) que a obediência ao procedimento de avaliação do custo e do estoque vendido, explicado no item 9, resulta na seguinte seqüência:
- a) todos os custos do mês são registrados diretamente na conta de estoque de produtos acabados, em acréscimo ao saldo do estoque de produtos prontos remanescentes do mês anterior; b) divide-se o total pelas quantidades em estoque, obtendo-se o custo unitário; c) efetua-se a baixa dos estoques mediante a multiplicação das quantidades vendidas pelo custo unitário obtido em conformidade com "b", providenciando-se o crédito da conta "estoque de produtos acabados", do ativo circulante, e o débito da conta de resultado denominada "custo das vendas" ou "custo dos produtos vendidos", o que é perfeitamente regular;
- 12) que a glosa acima, ainda que procedente, referente a fato contabilmente registrado no dia 28 de fevereiro de 1988, não daria lugar à exigência de imposto, uma vez que, em razão da rapidez do giro de vendas do produto da recorrente, o valor a menor do lucro, desse mês, estaria integrado, automaticamente, ao tributo do mês subsequente, considerando-se que a apuração do lucro tributável, em 1988, era anual, ou seja, no máximo, só haveria espaço para a aplicação de multa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

- 13) que a distribuição de amostras grátis, no ramo de negócios da autuada, é fato corriqueiro, pois faz parte da estratégia de divulgação do produto;
- 14) que é ininteligível a proibição de deduzir custos incorridos com publicidade, porquanto retornam à empresa na forma de vendas maiores, de acordo com a informação que consta em relatórios diários de produção, embora não encontrados no arquivo inativo da autuada, salvo os confeccionados a partir de 1989;
- 15) que as despesas do item 13 são plenamente comprováveis por perícia técnica, desde logo requerida;
- 16) que a autuada anualmente transporta milhões de caixas de refrigerantes no desenvolvimento de suas atividades, o que implica quebra de garrafas cheias, o que é corriqueiro em seu setor, fazendo parte do risco próprio do negócio, onerando, por isso, o resultado;
- 17) que há relatórios diários dessas quebras de mercadorias, dos quais se acham disponíveis apenas os confeccionados de 1989 em diante, mas as perdas havidas em períodos anteriores podem ser demonstradas por laudo pericial, pelos quais protesta, na oportunidade da impugnação;
- 18) que a formação profissional é uma das atividades vitais de um grupo econômico, dela dependendo o bom funcionamento da empresa, o que torna inconcebível a glosa da despesa incorrida para tal fim, visto que é indiscutível o seu vínculo com os lucros imediatos ou mediatos;
- 19) que a glosa do item precedente só é aceitável diante de elementos que sustentem a afirmação de que não foram aplicados com o propósito mencionado, o que não corresponde ao caso específico, afinal trata-se de juros e correção incidentes sobre pagamento feito



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

em atraso, pela prestação de serviços, a Diagonal Administração e Serviços, como comprova a documentação do anexo 16;

- 20) que estão arrolados, no termo de verificação nº 3, lavrado pelo autuante, incontáveis gastos, os quais, em face de seu elevado número, seriam impossíveis de merecer contestação específica, mediante a apresentação da respectiva documentação, motivo por que a fiscalizada solicitou, a auditores externos, a elaboração de um laudo sobre todos os gastos glosados, embora não concluído até a data da entrega da impugnação, por carência de tempo;
- 21) que os auditores independentes apresentaram, tão-somente, a conclusão acerca do exame da documentação relativa ao termo de verificação nº 2, mas não foi possível, até o momento da entrada da peça impugnativa, obter a emissão de parecer concernente aos fatos narrados no termo de verificação nº 3;
- 22) que clama, também, pela juntada posterior do laudo referido no item 20;
- 23) que o laudo ainda não concluído pode substituir eventual perícia, razão por que pleiteia, igualmente, pelo acréscimo de comentários a seu respeito, sob a forma de conclusão da contestação, ou, se for o caso, pela retificação de algum fato consignado na impugnação.

Pelo despacho em fl. 120, a autoridade preparadora acolheu a proposta do agente fiscal, defensor da realização de diligência, em vez da perícia requerida pela interessada, baseando-se em suposta alegação da própria autuada, conforme descreve o autuante, de que ela mesma possuía os documentos comprobatórios, que assim poderiam ser submetidos à análise no domicílio do sujeito passivo.

Coube ao autor da lavratura da exigência o reexame dos pontos do auto de infração sobre os quais a impugnante apontou a necessidade de verificação



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

pericial. Essa autoridade, com extremado zelo, requisitou, na intimação lavrada para tal fim, a exibição dos comprovantes dos "custos de amostras grátis" e das "quebras de mercadorias de revenda", indicados pela defesa em fls. 82 e 83, mas, indo além, expediu ordem, no mesmo ato, para a apresentação do material comprobatório das despesas pertencentes ao elenco que recebeu "contestação geral", em fl. 83, de que tratam os itens 20 a 23, supra.

Encerrados os trabalhos, o responsável pelas diligências juntou aos autos os documentos de folhas 121 a 365, relatando suas verificações e conclusões finais em termo próprio, de fls. 366 a 374, abaixo resumidas, afora a menção às dificuldades criadas pela autuada, com dilatados atrasos no atendimento.

Em pronunciamento definitivo, o agente público afirmou que a intimada fez a entrega de alguns documentos que comprovaram ou justificaram satisfatoriamente apenas uma fração das glosas fiscais. O termo em que descreveu as diligências contém a discriminação das somas que permaneceram sem comprovação, indicando-se os números das contas em que foram escrituradas, a data da escrituração, o valor originalmente glosado, o valor comprovado, o saldo sem comprovação e o motivo da glosa, este último especificado por meio de um código, o qual se decifra por uma legenda no final da relação das glosas.

Também no desempenho de suas atribuições, o autuante cumpriu a determinação do artigo 19 do Decreto nº 70.235, de 1972, ainda não revogado, à época, pela Lei nº 8.748, de 1993, opondo-se às razões da impugnante, nos seguintes termos, em fls. 375 a 378:

Adiantamento para futuro aumento de capital

Primeiro: quanto ao saldo anotado em 31.12.1986 (Cz\$ 121.026.740,15), os documentos apresentados pela impugnante evidenciaram que o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

arquivamento da alteração contratual na Junta Comercial ocorreu em 07.05.1987, ou seja, 127 dias após a data do saldo. Examinadas as cópias do Diário da Transportadora Atlanta, trazidas aos autos pela autuada, constatou-se que a data da escrituração é de 28.05.1987, embora os lançamentos sejam retroativos a 30.04.1987. Não cumprido o prazo de 120 dias fixado no Parecer Normativo CST nº 17, de 1984, nem tendo sido apresentada a comprovação de que os recursos fornecidos se destinavam irrevogavelmente a aumento de capital, o agente fiscal opinou pela manutenção da exigência fiscal respectiva.

Segundo: quanto ao saldo de 30.06.87, de Cr\$ 4.603.024,15, a ele se somou a parcela de Cz\$ 4.660.000,00, datada de 30.09.1987, totalizando a importância de CZ\$ 9.263.024,15, capitalizado em 12.11.1987 (alteração de fls. 39 a 41 do anexo I) e contabilizados em 30.11.1987 (fls. 43 e 44). Ultrapassou-se, assim, o prazo prescrito no parecer normativo já citado. Também não se comprovou que os recursos se destinavam, específica e irrevogavelmente, a aumento de capital.

Terceiro: com respeito aos montantes contabilizados em 1988, a própria auditoria contratada pela autuada informou que parte dos recursos emprestados foi capitalizada somente em 12.07.1988, remanescendo um saldo dos empréstimos efetuados que, em 31.12.1988, ainda se mantinha na cifra de Cz\$ 47.384.790,00, sendo irrelevante, portanto, a alteração contratual ocorrida em 11.04.1989, por ter sido descumprido o prazo fixado no PN CST nº 17/84.

Empréstimos contratuais

Primeiro: os empréstimos foram concedidos a Cervejaria Kaiser S.A., Refrigerantes Vontobel S.A., Refrigerante Pampa S.A. e Porto Alegre Refrescos S.A. Os autores do anexo I – Sfredo & Soares Auditores Associados S/C – ao alegarem que a Cervejaria Kaiser não era coligada à autuada, nem por ela controlada, desprezaram o fato de que os senhores João Jacob Vontobel e Ricardo Vontobel são sócios



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTEs  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

controladores de ambas as empresas e de outras do grupo Vontobel. Assim, caberia invocar o artigo 61 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, com a redação dada pelo artigo 20, inciso VI, do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.1983.

Segundo: em face da orientação contida nos itens 2 e 3.2 do Parecer Normativo CST nº 10, de 13.09.1985, é irrelevante o argumento de que a conta na qual se escrituravam os empréstimos se destinavam ao registro de duplicatas a receber.

Terceiro: a existência dos contratos mencionados pela impugnante não foi comprovada, quer durante a ação fiscal, quer na auditoria contratada a que se referem os documentos contidos no Anexo I pela autuada.

Quarto: no que se refere aos empréstimos concedidos à Transportadora Tiaraju Ltda, o argumento da impugnante, fundado na alegada interdependência entre as empresas, é inteiramente descabido, ante a orientação do Parecer Normativo CST nº 23, de 24.11.1983, segundo o qual não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize: contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta corrente.

Quinto: as demais alegações da impugnante concernentes a este item carecem de comprovação.

Glosa de despesas

Os documentos juntados pela impugnante, fls. 85 a 118, nada esclarecem. Com referência aos documentos constantes do anexo II, também trazidos pela impugnante, pode-se concluir que: 1) em alguns casos, não passam de simples demonstrativos de despesas, requisições ou ordens de compras, cópias de cheques emitidos, *vouchers* ou demonstrativos do movimento de caixa, confeccionados pela própria autuada, os quais, de per si, não se prestam ao objetivo de comprovação



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

almejado pela impugnante; 2) em outros casos, a documentação é constituída de notas fiscais simplificadas ou cupons de caixa, que tampouco podem ser admitidos como comprovantes de despesa, nos termos do Parecer Normativo CST nº 83, de 1976; 3) nos demais casos, juntaram-se documentos isolados, sem indicar os registros contábeis a que se referem, o que impossibilita vinculá-los às importâncias glosadas; 4) em conseqüência da forma com que foram ordenados os documentos do anexo II, não foi possível estabelecer nenhum vínculo entre eles e as importâncias glosadas, arroladas no termo de verificação nº 3.

Item de contestação geral

No relatório em fl. 366 a 374, como já esclarecido no parágrafo precedente, o autuante consignou as conclusões do reexame realizado em lugar da perícia pleiteada, ocasião em que se manifestou sobre os pontos da autuação referentes ao rol de gastos discriminados no termo de verificação nº 3, fl. 29 a 34.

Eis a ementa do julgador de 1ª instância:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Exercício: 1988, 1989, 1990*

*Ementa: VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA – MÚTUO ENTRE EMPRESAS LIGADAS – A empresa que por qualquer modalidade contratual fornecer recursos financeiros a outra, sendo uma ligada à outra, deverá reconhecer como variação monetária ativa pelo menos o valor resultante da aplicação dos índices oficiais de correção monetária sobre o montante emprestado.*

*DESPESAS DIVERSAS - GLOSA DE DESPESAS – Sujeita-se a glosa fiscal a dedução de despesas com a aquisição de bens ou serviços quanto aos quais não se apresentam documentos hábeis e idôneos que comprovem sua efetiva prestação ou fornecimento, ou que permitam avaliar sua necessidade ou utilidade para a empresa, ou sua usualidade no ramo de negócio em que esta atua.*

*COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – GLOSA FISCAL – Sujeita-se a glosa fiscal a compensação de prejuízos cujo valor devia ter sido*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

*estornado em virtude do que determinava decisão proferida em processo administrativo fiscal".*

Ciência da decisão em 17.02.2004, em fl. 375.

Recurso tempestivo apresentado em 17.03.2004, fls. 441 a 447.

A este Colegiado, a recorrente reúne, em sua defesa, os seguintes argumentos:

- a) que a fiscalizada, ao apresentar sua impugnação, requereu prova pericial contábil, considerada dispensável pela autoridade julgadora;
- b) que é de seu conhecimento que a autoridade julgadora não está obrigada a aceitar o pedido de perícia, podendo denegá-lo, sem que isto implique cerceamento ao direito de defesa;
- c) que o órgão *a quo*, no entanto, reconheceu as imperfeições do lançamento, optando pela realização de mera diligência, isoladamente, pela fiscalização, sem oferecer ao contribuinte a oportunidade de ver examinados e respondidos os seus quesitos, cerceando o seu direito de defesa;
- d) que, de acordo com a decisão recorrida, qualquer forma de fornecimento de recursos financeiros de uma empresa a outra, que lhe seja ligada, obriga ao reconhecimento da correção monetária, para fins de tributação;
- e) que o órgão *a quo* considerou como mútuo um adiantamento para futuro aumento de capital, de realização comprovada nos autos, em prol da Transportadora Atlanta Ltda, não obstante a anexação de cópias do instrumento de alteração contratual e das páginas do Razão em que se escriturou a capitalização, fundamentando a exigência, tão-somente, na ausência de prévio contrato de adiantamento para futura integralização ao capital;
- f) que o mútuo é contrato típico, caracterizado pelo fornecimento de coisa fungível, inclusive dinheiro, para posterior devolução, na mesma quantidade e qualidade;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

- g) que a capitalização dos recursos financeiros realça outro objetivo pretendido pelas partes, distinto do suposto mútuo que o Fisco entendeu existente, o que afasta, por conseguinte, a aplicação do art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83;
- h) que não se pode atribuir à Instrução Normativa nº 127/88 a competência para impor condições cujo desprezo implique a compreensão de que negócios jurídicos, consistentes na transferência de valores, posteriormente capitalizados, sejam vistos como mútuo;
- i) que restou comprovado, nos autos, que os negócios celebrados entre a recorrente e a Cervejaria Kaiser Rio S/A não caracterizavam mútuo, e sim compra e venda a prazo;
- j) que o atraso no pagamento da operação mercantil, mencionada no item anterior, não transforma o negócio realizado em mútuo, como quer a decisão recorrida;
- k) que as causas da entrega de numerário à Transportadora Tiaruju não têm relação com mútuo algum, mas se vinculam a operações mercantis diversas, o que a recorrente pretendeu comprovar mediante perícia, que lhe foi denegada, para a adoção, pelo Fisco, de uma diligência substitutiva, sem a oportunidade de formular quesitos e de fazer constar informações que lhe parecessem indispensáveis, o que importou em prejuízo a sua defesa;
- l) que, sobretudo, quanto às despesas diversas, mais do que em qualquer outro ponto da autuação, evidencia-se o cerceamento do direito de defesa, quando da negação às diligências reclamadas, pois a autoridade julgadora simplesmente informou que mandou realizar a diligência fiscal e que as conclusões daí resultantes demonstraram que as componentes desse rol não satisfaziam às regras legais;
- m) que a determinação para a execução da diligência precitada já acena para o reconhecimento, pela autoridade julgadora, de que o lançamento não fora adequadamente efetuado;
- n) que a falha do lançamento, indicada na letra "m", supra, não é saneada por ulterior diligência e que sua consequência deve ser a declaração de nulidade;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

- o) que não compete ao contribuinte produzir a prova negativa de que não praticou a infração;
- p) que a apresentação das bases de fundamentação do lançamento cabe, apenas, ao Fisco;
- q) que, no ponto relativo à glosa das diversas despesas, o lançamento não se revestiu das características de certeza que a lei impõe, motivo por que a autoridade julgadora, em vez de decretar-lhe a nulidade, ou, então, de conceder a prova pericial, decidiu pela conveniência da diligência fiscal, cujas conclusões limitaram-se a transferir à fiscalizada o encargo da produção da prova negativa, subtraindo da autoridade lançadora o dever de fornecer os elementos de prova em que se baseara;
- r) que espera o anulação do lançamento quanto às diferentes glosas, ou que, pelo menos, seja dada a oportunidade de defender-se por intermédio de prova pericial;
- s) que é improcedente a argumentação da decisão recorrida, quanto à compensação de prejuízos, porque o contribuinte não pode ser obrigado a deixar de considerar prejuízos contábeis acumulados, apenas em razão de terem sido parcialmente alterados por lançamento anterior que ainda não se tornou definitivo;
- t) que a autuação não se sustenta, no que se refere ao ponto destacado na letra "s", supra, uma vez que, finda a suspensão do lançamento precedentemente efetuado, teria o contribuinte o prazo de trinta dias para recolher o seu débito, se fosse o caso, sem a incidência de multa.

A recorrente foi defendida pelo Dr. Iuri Engel Francescutti, inscrição na OAB/RJ nº 126.114.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

VOTO

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA, Relator

Não há evidências, nos autos, de que o contribuinte observou o requisito segundo o qual os bens arrolados devem equivaler a trinta por cento do débito consolidado na data do arrolamento. O art. 2º, § 6º, da Instrução Normativa SRF nº 264, de 20 de dezembro de 2002, ao regulamentar a matéria, consoante o disposto nos arts. 3º e 5º do Decreto nº 4.523, de 2002, e no art. 32 da Lei nº 10.522, de 2002, definiu que os bens serão avaliados pela importância que constar na contabilidade, deduzida, se for o caso, do total das obrigações trabalhistas contabilmente registradas. A recorrente atribuiu ao bem arrolado, em fl. 460, o valor contábil de R\$ 757.000,00, sem juntar a comprovação dos respectivos registros na contabilidade, o que me bastaria para não admiti-lo, ao menos por enquanto, até a certificação do valor contábil do imóvel, em lapso temporal fixado em intimação do órgão preparador, que não se curvou ao mandamento do art. 6º, parágrafo único, da Lei nº 9.784, de 1999, que impõe ao servidor o dever de orientar o interessado quanto ao suprimento de eventuais falhas.

Um segundo motivo também me impediria de receber o recurso, de imediato: a carência de poderes outorgados à advogada que assinou a defesa, Drª Lourdes Helena Moreira de Carvalho. Veja-se, a propósito, que a recorrente, em fls. 381, contratou quatro causídicos para representá-la perante órgãos administrativos e judiciais, com a outorga dos poderes da cláusula *ad judicium et extra*. Apenas um deles, todavia, Dr. Antonio Manuel Pontes Correia Neves, recebeu da mandante o poder de substabelecer, no todo ou em parte, com ou sem reservas. No entanto, este advogado, devidamente autorizado, substabeleceu, no dia 16 de março de 2004, parte de seus poderes a outros profissionais, incluindo a subscritora do recurso, limitando a atuação dos substabelecidos aos poderes *ad judicium*, conforme fl. 458. Ou seja, a pessoa que se manifestou nos autos, para postular em nome da autuada, estava despida da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

necessária representação para agir em sede administrativa, o que não seria um obstáculo definitivo ao recebimento da peça recursal, uma vez que o vigente Código Civil, em seu art. 662, parágrafo único, preceitua que os atos realizados por quem não tenha mandato podem ser ratificados por aquele em cujo nome forem praticados, retroagindo a ratificação à data do ato.

A despeito dessas imperfeições sanáveis, uma há que vicia o julgamento do órgão *a quo*, de modo irremediável: o cerceamento ao direito de ampla defesa e do contraditório.

A recorrente está ciente de que a autoridade poderia indeferir a diligência pleiteada, do que se depreende de suas palavras proferidas no recurso do processo principal, como, de fato, a indeferiu. Em seu lugar, optou-se pela execução de uma diligência, sob o argumento de que a autuada alegava possuir os documentos comprobatórios em seu domicílio. Da regra inscrita no art. 420, parágrafo único, do CPC, o requerimento para a realização de perícia merece indeferimento quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico, ou quando desnecessária em vista de outras provas produzidas. Com efeito, a recorrente não fez menção às razões que justificassem o pronunciamento de um técnico distinto do auditor que dirigiu a fiscalização. Diligência, ao seu turno, no contexto da linguagem processual, conserva um sentido mais amplo, compreendendo toda e qualquer providência diretamente adotada para a coleta de provas, acerca de fato jurídico que interessa à causa discutida no processo. Com a devida vênia aos autores porventura discordantes, creio que a melhor lição a esse respeito é encontrada na doutrina do Direito Processual Penal, que nos socorre pela voz de Fernando da Costa Tourinho Filho<sup>1</sup>, ao prelecionar que o inquérito policial é o conjunto de diligências realizadas pela Polícia Judiciária para a apuração de uma infração penal e sua autoria, a fim de que o titular da ação penal possa ingressar em juízo". Alargando-nos a percepção sobre o

<sup>1</sup> Processo penal, Saraiva, 2ª edição, vol. I, 1999, pág. 198.  
140.171\*MSR\*01/06/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

tema, o autor ainda arremata, ao explicitar, em minúcias, a série exemplificativa de atos que compõem o que designou como "um conjunto de diligências", para a verificação, em sede administrativa, da prática delitiva e a efetivação da imputação fática ao agente, pelo órgão com atribuição legal:

*"Apurar a infração penal é colher informações a respeito do fato criminoso. Para tanto, a Polícia Civil desenvolve laboriosa atividade, ouvindo testemunhas que presenciaram o fato ou que dele tiveram conhecimento por ouvirem a outrem, tomando declarações da vítima, procedendo a exames de corpo de delito, exames de instrumentos do crime, determinando busca e apreensões, acareações, reconhecimentos, ouvindo o indiciado, colhendo informações sobre todas as circunstâncias que circunvolveram o fato tido como delituoso, **buscando, tudo, enfim, que possa influir no esclarecimento do fato.**" (os grifos não estão no original).*

Estendendo o conceito acima expendido ao campo das investigações em torno das irregularidades tributárias, pode-se afirmar que o procedimento de fiscalização também é um conjunto de diligências, só que destinadas a apurar o fato jurídico tributário, com todas as circunstâncias que lhe são relevantes. Todavia, na prática das repartições lançadoras federais, a palavra restringiu-se a verificações externas à própria repartição, efetuadas pelos agentes fiscais em busca de provas sobre os fatos, geralmente no domicílio de contribuintes ou em repartições públicas. Essas diligências têm, portanto, o objetivo de colher um documento, ouvir uma testemunha, confirmar um dado na escrita de uma pessoa jurídica ou da própria fiscalizada, desdobrando-se, enfim, numa série de atos para o conhecimento da verdade. Se realizada por ordem expedida pela autoridade lançadora depois da autuação, para a confirmação da imputação inicial, abre-se – é óbvio - um leque de possibilidades: o surgimento de um fato novo, a descoberta de outros documentos pretensamente comprobatórios, o aparecimento de uma testemunha para depor, a constituição de presunções até então inexistentes, mudanças, em suma, aos olhos de um observador imparcial, do quadro fático em relação ao qual o autuado se defendeu, originalmente. Isto é, o que importa, sobretudo, e especialmente no caso em tela, é a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

execução de uma diligência que se cumpriu após a admissão da impugnação pelo órgão preparador, sem que se oferecesse à autuada a oportunidade de contradizer as conclusões dela resultantes. Vale dizer que o colegiado de primeira instância conheceu das imputações fáticas iniciais e reexames do feito pela autoridade lançadora, omitindo-se, antes de proferir o seu juízo, na concessão de uma segunda ocasião para a informação e a reação da fiscalizada, diante de novos fatos e meios de prova que lhes são correlatos, eventualmente invocados pelo Fisco.

Assevera Odete Medauar<sup>2</sup> que a *"Constituição de 1988 alude, não a simples direito de defesa, mas, sim, a ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota elaboração acurada para melhor assegurar sua observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fato, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza"*. (grifos no original). A letrada autora, na mesma obra<sup>3</sup>, tratou dos vínculos entre a ampla defesa e o contraditório, este igualmente escorado em base constitucional, valendo-se das palavras preciosas de Ada Pellegrini Grinover<sup>4</sup>:

*"Num determinado enforque, é inquestionável que é do contraditório que brota a ampla defesa. Desdobrando-se o contraditório em dois momentos – a informação e a possibilidade de reação – não há como negar que o conhecimento, ínsito no contraditório, é pressuposto para o exercício da defesa. Mas, de outro ponto de vista, é igualmente válido afirmar que a defesa é que garante o contraditório, conquanto nele se manifeste ...Defesa, pois, que garante o contraditório, e que por ele se manifesta e é garantida: porque a defesa, que o garante, se faz possível graças a um de seus momentos constitutivos – a informação – e vive e se exprime por intermédio de seu segundo momento – a reação. Eis a íntima relação e interação da defesa e do contraditório"*.

<sup>2</sup> A processualidade no direito administrativo, Revista dos Tribunais, 1999, pág. 112.

<sup>3</sup> Ob. cit. págs. 101 a 102.

<sup>4</sup> Novas tendências do direito processual, Forense Universitária, 1990, págs. 4 a 6.  
140.171\*MSR\*01/06/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

A jurisprudência deste Conselho contempla semelhante opinião, conforme esclarecem Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López<sup>5</sup>, segundo o Acórdão nº 101-933.294, DOU de 12/03/2001, assim ementado:

*"Normas Processuais – Ofensa aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa – Nulidade. Manifestando-se o atuante após a impugnação, deve ser dada ciência dessa manifestação ao contribuinte, com abertura de prazo para sobre ela se manifestar, em atenção aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Da mesma forma, a falta de manifestação expressa e fundamentada do indeferimento de perícia formulado de acordo com as normas que o regem macula de nulidade a decisão. Processo que se anula a partir da manifestação fiscal posterior à impugnação, exclusive".*

De tudo o que se expôs, estou convencido de que a autoridade julgadora precipitou-se, quando decidiu sobre a causa antes da reabertura de prazo para facultar à atuada o exercício do direito à informação completa do apurado, omissão que obstou a livre opção pela reação em momento processual oportuno, nos termos da lei, suprimindo-lhe instância. Em suma, houve grave violação ao devido processo legal, com desrespeito ao contraditório e à defesa ampla, tais os obstáculos erigidos ao aproveitamento dos meios e recursos integrais, que lhe são inerentes, conforme prevê a cláusula constitucional.

Em face do relatado e dos fundamentos de fato e de direito que vislumbro, voto no sentido de que seja acolhida a preliminar de cerceamento do direito de defesa que, de ofício, suscito e, em consequência, que se declare, no processo principal (IRPJ) e nas exigências reflexas, a nulidade dos atos processuais, a partir, inclusive, das respectivas decisões do julgador de primeira instância, devendo a autoridade preparadora reabrir prazo à atuada para impugnar, se assim o desejar, as conclusões das diligências empreendidas pelo Fisco, descritas no termo de diligência fiscal, em fls. 366 a 374, deixando à repartição de origem, no mais, as recomendações

---

<sup>5</sup> Processo administrativo fiscal federal comentado, Dialética, 2002, págs. 41.  
140.171\*MSR\*01/06/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000266/93-67  
Acórdão nº : 103-21.957

para sanear as imperfeições apontadas no início deste voto, relativas à ausência de comprovação do valor do bem arrolado e à carência de representação.

Sala das Sessões - DF, em 18 de maio de 2005.

  
FLÁVIO FRANCO CORRÊA