



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000268/93-92
Recurso nº : 140.227
Matéria : CSSL - 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 : 20 de maio de 2005
Acórdão nº : 103-21.981

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, em consonância com o decidido no processo matriz, 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 da decisão de primeira instância, inclusive, em consonância com o decidido no processo matriz, pelo acórdão nº 103.21.957, de 18/05/2005, nos termos de relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRÉSIDENTE


FLÁVIO FRANCO CORRÊA
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000268/93-92
Acórdão nº : 103-21.981

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 : 10735.000268/93-92
Acórdão nº : 103-21.981

Recurso nº : 140.227
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 4.967, de 11 de dezembro de 2003 (fls. 66 a 70), da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que julgou procedente em parte o auto de infração de contribuição social sobre o lucro (CSSL) em fls. 01 a 04, lavrado como reflexo da autuação constante do processo nº 10735.000266/93-67, no qual se discutiu a procedência da constituição do crédito tributário de imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ).

Conforme destaca o agente fiscal, a recorrente teria praticado os seguintes ilícitos tributários nos período-base de 1988 a 1989, com repercussão na legislação do CSSL, especificamente em razão do art. 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88:

- a) descumprimento ao dever de reconhecer a correção monetária dos saldos devedores de contas correntes com coligadas; e
- b) despesas não comprovadas, ensejando as glosas efetuadas pelo Fisco, porque a recorrente reuniu meras notas fiscais simplificadas ou cupons de caixa, imprestáveis à pretendida finalidade, nos termos do Parecer Normativo CST nº 83, de 1976.

Ciência do lançamento em 17 de março de 1993.

Impugnação em fls. 14 e 15, apresentada em 3 de maio de 1993, após o deferimento do pedido de prorrogação de prazo. Cabe realçar que a autuada manifesta que ambos devem ter "o mesmo destino" (sic), tal a relação entre a causa prejudicial, discutida naquele, e a causa prejudicada, discutida neste.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000268/93-92
Acórdão nº : 103-21.981

Na oportunidade, a então impugnante requereu, em síntese:

- a) a adoção dos mesmos fundamentos que erigiu para defender-se no processo principal, tal a via reflexiva, por decorrência, que une o presente àquele;
- b) que cabe a "análise integrativa" (sic) do processo reflexo e do principal, em função da vinculação entre ambos;
- c) que espera a provimento ao presente recurso, julgando-se improcedente o lançamento.

Pelo despacho em fl. 17-verso, a autoridade preparadora acolheu a proposta do agente fiscal, defensor da realização de diligência, em vez da perícia requerida pela interessada no processo matriz, baseando-se em suposta alegação da própria atuada, conforme descreve o atuante, de que ela mesma possuía os documentos comprobatórios, que poderiam ser submetidos à análise no domicílio do sujeito passivo.

Encerrados os trabalhos, o responsável pelas diligências juntou aos autos o relato de suas verificações e conclusões finais em termo próprio, de fls. 18 a 26, afora a menção às dificuldades criadas pela atuada, com dilatados atrasos no atendimento.

Também no desempenho de suas atribuições, o atuante 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, em fls. 27 a 30.

Conforme decidiu o órgão *a quo*, a contribuição não é devida quanto ao período de apuração de 1988. Em relação ao período de apuração de 1989, manteve-se integralmente o lançamento, com os mesmos fundamentos que serviram de lastro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000268/93-92
Acórdão nº : 103-21.981

à decisão no processo principal, assim também pelo comportamento da autuada, que não suscitou questão alguma a respeito causa.

Ciência da decisão no dia 16.02.2004, em fl. 73.

Recurso tempestivo, com ingresso na repartição preparadora no dia 17.03.2004, em fls. 91 a 99.

Nesta oportunidade, a recorrente alega, em síntese:

- a) que restou, na decisão recorrida, a cobrança sobre supostas omissões do lucro líquido, relativas à glosa de despesas;
- b) que a autoridade julgadora de primeira instância alegou insuficiência ou falta de comprovações adequadas, para julgar procedente a autuação, no que diz respeito às despesas glosadas;
- c) que houve cerceamento do direito de defesa, porque, ao denegar a perícia requerida, a autoridade julgadora determinou a realização de uma diligência, evidenciando o reconhecimento da precariedade do lançamento;
- d) que, alternativamente à anulação, dever-se-ia autorizar a perícia, cujo requerimento reitera neste recurso, diante das deficiências do lançamento, o que possibilitaria à fiscalizada uma participação procedimental efetiva, sem deixá-la totalmente "marginalizada"; como se sucede ao contribuinte que se submete a diligência, em reexame do feito, iniciada depois da autuação;
- e) que a base de cálculo do CSSL não é a mesma do IRPJ, uma vez que não se trata do apurar o lucro real, mas o lucro líquido, como definido na legislação comercial;
- f) que as despesas, operacionais ou não, afetam o lucro líquido, base de cálculo da CSSL, a ser proporcionalmente reduzido;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000268/93-92
Acórdão nº : 103-21.981

- g) que, a partir do laudo pericial reclamado, é possível verificar, entre as despesas glosadas, aquelas que, embora imprestáveis para a redução do lucro real, são admitidas para fins de apuração do lucro líquido;
- h) que um dos exemplo do que consta no item "g" se refere aos gastos com amostras grátis, porquanto, embora indedutíveis, mas efetivos, segundo a autuação no processo de IRPJ, não há restrição legal à sua dedução do lucro líquido;
- i) que seja dado provimento ao presente recurso ou determinada a baixa para a realização de perícia contábil.

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 CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000268/93-92
Acórdão nº : 103-21.981

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. 112, 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. 100, 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. 110. Ou seja, a pessoa que se manifestou nos autos, para postular em nome da autuada, estava despida da necessária representação para agir em sede administrativa, o que não seria um obstáculo definitivo ao recebimento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000268/93-92
Acórdão nº : 103-21.981

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 juridicamente relevante 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 Filho¹, 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 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.

¹ Processo penal, Saraiva, 2ª edição, vol. I, 1999, pág. 198.
140.227*MSR*01/06/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000268/93-92
Acórdão nº : 103-21.981

*"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 expandido 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 às 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000268/93-92
Acórdão nº : 103-21.981

Assevera Odete Medauar² 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 obra³, tratou dos vínculos entre a ampla defesa e o contraditório, este igualmente escorado em base constitucional, valendo-se das palavras preciosas de Ada Pellegrini Grinover⁴:

“Num determinado enfoque, 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”.

A jurisprudência deste Conselho contempla semelhante opinião, conforme esclarecem Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López⁵, 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 autuante 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

² A processualidade no direito administrativo, Revista dos Tribunais, 1999, pág. 112.

³ Ob. cit. págs. 101 a 102.

⁴ Novas tendências do direito processual, Forense Universitária, 1990, págs. 4 a 6.

⁵ Processo administrativo fiscal federal comentado, Dialética, 2002, págs. 41.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000268/93-92
Acórdão nº : 103-21.981

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 conseqüência, que se declare a nulidade dos atos processuais, a partir, inclusive, da decisão de primeira instância, em consonância com o decidido no processo matriz, pelo acórdão nº 103.21.957, 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. 19 a 27, deixando à repartição de origem, no mais, as recomendações 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 20 de maio de 2005


FLÁVIO FRANCO CORRÊA