



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000269/93-55  
Recurso nº : 140.225  
Matéria : IRF - Ano(s) 1987 a 1989  
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 : 103-21.980

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  
PRESIDENTE

  
FLÁVIO FRANCO CORRÊA  
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10735.000269/93-55  
Acórdão nº : 103-21.980

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 : 10735.000269/93-55  
Acórdão nº : 103-21.980

Recurso nº : 140.225  
Recorrente : REFRIGERANTES NOVA IGUAÇU S/A (INCORPORADO 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 4.968, de 11 de dezembro de 2003 (fls. 67 a 74), 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 na fonte (IRRF), em fls. 01 a 05, 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 1987 a 1989, com repercussão na legislação do IRRF, especificamente em razão do art. 8º, do Decreto-lei nº 2.065/83;

- 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, seja porque a fiscalizada não comprovou satisfatoriamente os respectivos pagamentos, seja porque a recorrente reuniu 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. 15 e 16, apresentada em 3 de maio de 1993, após o deferimento do pedido de prorrogação de prazo. Cabe realçar que a autuada manifesta



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000269/93-55  
Acórdão nº : 103-21.980

que ambos devem ter, tal a conexão, por identidade parcial de títulos, o "mesmo destino" (sic).

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" deste lançamento e do IRPJ;
- c) que a correção monetária não está sujeita ao IRRF, quando do pagamento;
- d) que o imposto teria sido recolhido por outra pessoa jurídica envolvida nos fatos, se o fato ensejasse renda;
- e) que descabe a tributação sobre as despesas glosadas, uma vez que não houve distribuição de renda e, sim, meramente, a não aceitação formal da comprovação de atos;
- f) que, alternativamente, seja julgado o mérito com vistas ao provimento do recurso, ainda que não mantida a reflexividade dos lançamentos de que tratam este processo e o processo matriz.

Pelo despacho em fl. 18-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 autuada, conforme descreve o autuante, 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. 19 a 27, afora a menção às dificuldades criadas pela autuada, com dilatados atrasos no atendimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10735.000269/93-55  
Acórdão nº : 103-21.980

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, em fls. 28 a 31.

Conforme decidiu o órgão *a quo*, no que diz respeito à parcela da exigência fiscal correspondente à omissão do reconhecimento da correção monetária dos saldos devedores das contas correntes com coligadas, o crédito tributário foi exonerado em relação ao período-base de 1989, tendo em vista a revogação do 8º do DL 2.065/83 pelo art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, e a subsequente Resolução nº 82, do Senado Federal, que estabeleceu a ineficácia do preceito revogador às sociedades anônimas, como é o caso. No que afeta aos anos de 1988 e 1987, a Turma entendeu que as disposições do art. 8º do DL nº 2.065/83, então vigentes, não eram aplicáveis aos fatos acima descritos, porque a variação monetária, que se considerou não reconhecida pelo autuante, consiste, na verdade, em receita meramente escritural, sem propiciar efetiva distribuição de lucros, como orienta o Parecer Normativo CST nº 20, de 1984.

Quanto à tributação incidente sob as glosas de despesas, prevaleceu, no julgamento de primeira instância, a separação desses gastos em dois grupos distintos, para a apreciação da procedência do lançamento, a partir da imputação do agente fiscal, sendo o primeiro deles composto pelos dispêndios cuja efetiva realização não se comprovou, enquanto no segundo grupo se incluem os demais, relacionados à utilização de comprovantes ineficazes ao fim a que se destinavam, além dos desnecessários, inúteis ou não usuais à manutenção da fonte produtora. *In casu*, manteve-se o crédito resultante, tão-somente, das despesas sem comprovação, incorridas nos períodos-base de 1987 e 1988.

Ciência da decisão em fl. 77, em 16.02.1984.

Recurso a este Conselho com ingresso no órgão preparador em 17.03.2004, em fls. 96 a 103.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10735.000269/93-55  
Acórdão nº : 103-21.980

Nesta oportunidade, alega, em síntese:

- a) que a autoridade de 1ª instância manteve a autuação, exclusivamente, quanto à imputação referente às despesas não comprovadas;
- b) que a denegação do pedido de perícia acarretou cerceamento de defesa, pois a diligência que se procedeu, em substituição ao seu pleito, realçou a precariedade do lançamento, que assim deveria ser anulado;
- c) 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;
- d) que seja dado provimento ao recurso, declarando-se a nulidade do lançamento ou, então, que se determine a baixa do processo para a execução de uma 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 : 10735.000269/93-55  
Acórdão nº : 103-21.980

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. 115, 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. 104, 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. 113. 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 da peça recursal, uma vez que o vigente Código Civil, em seu art. 662, parágrafo único,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000269/93-55  
Acórdão nº : 103-21.980

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 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 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,*

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10735.000269/93-55

Acórdão nº : 103-21.980

*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 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 :10735.000269/93-55  
Acórdão nº : 103-21.980

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”*.

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 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 decisão. Processo que se anula a partir da manifestação fiscal posterior à impugnação, exclusive”*.

<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.

<sup>5</sup> Processo administrativo fiscal federal comentado, Dialética, 2002, págs. 41.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000269/93-55

Acórdão nº : 103-21.980

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