



PROCESSO N.º: 10768/033.875/89-66

Sessão de 06 de julho de 1993

Acórdão n.º 107-0.435

Recurso n.º : 103.748 - IRPJ - Ex. 1986

Recorrente : NOMASA S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

Recorrida : Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro -RJ

IRPJ - NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE

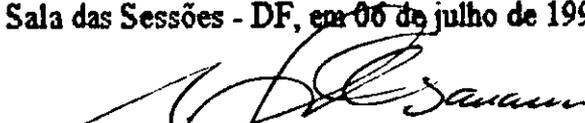
É nula a decisão de primeira instância que, inobservando o disposto nos artigos 17, 19 e 60 do Decreto n.º 70.235/72, silencia sobre o pedido de diligência e/ou perícia inserido na impugnação da Contribuinte.

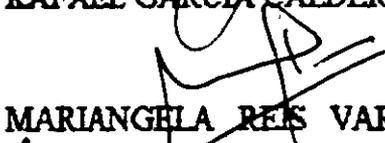
Decisão anulada.

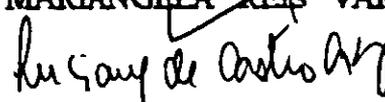
Vistos, relatados e discutidos os presentes Autos de Recurso interposto por NOMASA S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DECLARAR NULA a Decisão de Primeira Instância, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões - DF, em 06 de julho de 1993.


RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO - PRESIDENTE


MARIANGELA REIS VARISCO - RELATORA


LUCIANA DE CASTRO CORTEZ - PROCURADORA DA FAZENDA

NACIONAL

VISTO EM 24 JAN 1994
SESSÃO DE:

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.

Acórdão nº 107-0.435

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: MAXIMINO SOTERO DE ABREU, NATANAEL MARTINS, JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, EDUARDO OBINO CIRNE LIMA e DÍCLER DE ASSUNÇÃO. Ausente, justificadamente o Conselheiro DARSE ARIMATÉA FERREIRA LIMA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão n.º : 107-0.435

Recurso n.º: 103.748

Recorrente : NOMASA S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

REMA TIP TOP DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO Ltda., nova denominação e natureza jurídica da NOMASA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, já qualificada nos Autos, recorre a este Conselho da Decisão do sr. Chefe da Divisão de Tributação da Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro-RJ - que julgou procedente, em parte, a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 01 no qual lhe é exigido o crédito tributário de Rcz\$ 234.587,25 a título de imposto de renda pessoa jurídica e acréscimos legais cabíveis, relativamente ao exercício de 1986.

A matéria tributável diz respeito aos itens seguintes:

a) glosa de despesa, no valor de Cr\$ 210.906.867,00, lançado à débito da conta 3020208106-0, visto tratar-se de despesa do exercício de 1984;

b) excesso de correção monetária calculada sobre a conta "redução do imposto de renda" e consignada no balanço sob a rubrica "reservas de capital", procedimento adotado há vários anos sem que se materialize a natureza da primeira conta, gerando majoração do saldo devedor da conta de correção monetária, com a conseqüente diminuição do resultado do exercício, quando positivo. O valor apurado monta a Cr\$ 150.750.030,00

c) glosa de despesa, na importância de Cr\$ 462.533.973,00, pela apropriação na conta "variação do custo padrão", não comprovada pela empresa e inserida como "outros custos", sendo que nesse exercício a atuada não possuía sistema de contabilidade de custo integrado;

d) glosa de despesa com correção monetária indevida, no valor de Cr\$ 610.687.230,00, e calculado sobre supostos financiamentos de diretores, que só existiram escrituralmente, visto a sua não comprovação durante o transcorrer da ação fiscal;

e) glosa de despesa com correção monetária indevida e calculada sobre bens do ativo imobilizado os quais já se encontravam baixados em virtude de alienação, despesa essa que corrigida, monta a Cr\$ 1.100.672.452,01;

f) omissão de receita constatada através da não comprovação de obrigações constantes do passivo exigível (passivo fictício), na importância de Cr\$ 1.175.937.535,00.

Tempestivamente, a Contribuinte apresenta sua Impugnação de fls. 39/40, na qual alega a impossibilidade de se defender plenamente visto que o Atuante, até aquela data, não havia procedido à devolução do livro LALUR, notas fiscais, contratos de empréstimos e outros documentos necessários à

7



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

4

Acórdão n.º : 107-0.435

feitura de sua contestação, pelo que solicita lhe seja restituída a referida documentação, inclusive com reabertura de prazo.

Às fls. 50, o Autuante esclarece que as Notas Fiscais mencionadas encontram-se anexadas ao processo, sendo que cópias das mesmas foram entregues à Contribuinte, conforme Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 70, no qual consta o "recibo" da Autuada), além de que o LALUR e os contratos mencionados em momento algum foram retirados do âmbito da Empresa. Diz, ainda, o Autor do feito que isso tudo revela o grau de desorganização da Empresa, bem como sua incapacidade para elidir a exigência fiscal.

Às fls. 51 vê-se despacho facultando vista do processo à Interessada, bem como aditamento de razões e juntada de elementos de prova para sua defesa.

O aditamento à Impugnação é apresentado às fls. 53/60, assim como os documentos de fls. 61/91, onde a Contribuinte alega, em síntese, que:

a) preliminarmente, afirma ser nulo o lançamento, eis que, em se tratando de um ato vinculado, há que se restringir aos ditames da lei e não ao arbítrio do Autuante, como ocorreu. Em abono a seu entendimento, cita e transcreve colocações feitas por vários - e ilustres - tributaristas a respeito do assunto;

b) quanto à despesa que era de competência do exercício de 1984, lançada no exercício de 1986, em nada veio a beneficiar a Autuada, pois houvesse contabilizado naquele exercício, teria pago imposto a menor. A independência de exercícios, no momento, acha-se mitigada pelo farto pronunciamento administrativo de que, não auferindo a Contribuinte vantagem, como no presente caso, este não será apurado;

c) o valor glosado a título de excesso de correção monetária calculada sobre a conta "redução do imposto de renda" improcede, pois tal correção, efetuada sobre valores advindos de 1981 - e que, pelo instituto da decadência, não mais poderia ser cogitada - foi feita em cumprimento ao mandamento legal que obriga à correção monetária do balanço. O Autuante não menciona o texto legal infringido pela Impugnante, não podendo, pois, ser apenado unicamente por cumprir a lei;

d) por não possuir a Defendente sistema de custo integrado, tal fato não poderá invalidar os valores dispendidos como custo, que efetivamente existiram, tanto assim que foram declarados na rubrica "outros custos", demonstrando que a Autuada nunca pretendeu ocultar a realidade,, não devendo ser punida por isso;

e) a correção monetária sobre financiamentos oriundos de empréstimos de Diretores já foi objeto de autuação anterior, cujo procedimento se encontra na esfera judicial, com interposição de embargo de devedor, junto à 19ª Vara Federal da Capital, (fls. 63/65), sendo que, à vista da vedação de se exigir, em duplicidade, o valor do imposto pertinente ao mesmo fato, o lançamento deste item se apresenta como inadmissível, face ao *bis in idem*.

57:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão n.º : 107-0.435

f) equivocou-se o Auditor Fiscal ao calcular a correção monetária sobre bem do ativo imobilizado baixado por alienação, pois esta ocorreu em novembro de 1985, e o Fisco calculou o excesso durante os 12 (doze) meses do ano, quando o correto seria de apenas um mês - dezembro - chegando-se a um valor, este sim correto, equivalente a Cr\$ 160.314.026,01;

g) anexa ao processo mapa emitido por processamento de dados e que totaliza exatamente o valor levantado pela Fiscalização, no tocante ao "passivo fictício", o qual, por estar totalmente comprovado, afasta a pretensa omissão de receita apurada pelo Fisco;

h) os documentos comprobatórios de suas alegações estão à disposição da Autoridade Fiscal na sede da Empresa, para serem objeto de um exame pericial, se entendido com necessário;

i) finalizando, diz confiar sejam julgados totalmente improcedentes os itens 1.1, 1.2, 1.3, 1.4 e 1.6 e, quanto ao item 1.5, reconhece a validade da exigência fiscal, porém, pelo valor de Cr\$ 160.314.026,01.

Na Informação Fiscal de fls. 93/95, o Autuante reconhece ser o valor tributável relativo ao excesso de correção monetária sobre bens do ativo baixados por alienação, de Cr\$ 160.314.026,01, conforme apontado pela Contribuinte, além de, à vista dos mapas apresentados, excluir da base tributável a importância de Cr\$ 23.941.999,00 a título de receita omitida e constatada na rubrica "passivo fictício". Quanto aos demais itens, propõe a sua manutenção como lançado.

Na Decisão de fls. 164/166, a Autoridade Julgadora Monocrática - aprovando e adotando o parecer de fls. 148/163 -, apreciou o feito e, sob os fundamentos seguintes, resumidamente expostos, concluiu:

a) quanto à preliminar de nulidade, o art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 tipifica as duas hipóteses de sua ocorrência, nenhuma delas se aplicando ao caso presente, sendo outras irregularidades, porventura constatadas, sanáveis;

b) quanto à despesa cuja competência era do exercício anterior, à vista do art. 171 do RIR/80, razão assiste à Impugnante. O Autuante não contesta a efetividade e legalidade de tal despesa, concluindo-se que ele próprio reconheceu a procedência das alegações da Autuada;

c) que a Contribuinte procedeu à correção monetária da conta "redução do imposto de renda", a qual constituída sob a forma de reservas de capital, gerou uma despesa que afetou o resultado do exercício. Embora questionado pelo Fisco, a Autuada não apresentou os documentos que deram suporte a essa rubrica o que resultou na exigência fiscal, pois, a simples contabilização desprovida dos documentos em que se assenta não produz validade ou eficácia;

d) sem amparo a tese de decadência, pois a Fiscalização em momento algum indagou ou contestou a formação dos valores anteriores ao período fiscalizado; pretendeu apenas verificar se as quantias computadas no exercício de 1986 eram realmente válidas, necessitando, para tal, examinar a documentação correspondente, de cuja apresentação, até o momento, não se tem notícia;

7:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão n.º : 107-0.435

e) no item de custos indevidos, mais uma vez as alegações são desacompanhadas de provas documentais. Para efeitos fiscais são admissíveis os custos necessários, porém, há necessidade de que sejam comprovados habilmente, e, em assim não sendo, tal falha justifica o abandono da correspondente redução;

f) não está definido claramente a qual período pertencem os empréstimos que geraram a despesa indevida, a título de correção monetária sobre ela incidente; se ao exercício de 1985 (fls. 05) ou, como quer provar o Autuante, serem do exercício de 1986. Inobstante essa incoerência, o lançamento deve ser mantido por duas razões, quais sejam: 1) mesmo que os empréstimos sejam de período anterior, sendo objeto de Auto de Infração por receita omitida (fls. 63/68), tais empréstimos geraram irregularidades fiscais em períodos distintos, sendo que a ação fiscal ainda não teve seu julgamento transitado em julgado; 2) se os empréstimos referem-se ao exercício de 1986, não foi devidamente comprovada a origem e a entrega desse numerário à Empresa, desclassificando a despesa de correção monetária sobre ele incidente;

g) a correção monetária de bens do ativo imobilizado baixado em virtude de alienação não representa qualquer prejuízo ao Erário Público, pois a sua contrapartida traduz-se, ao final, em acréscimo ao resultado do exercício, configurando-se prejuízo tão somente para a Contribuinte;

h) o mapa, emitido por processamento eletrônico de dados, mas desacompanhado dos documentos que o comprovem, não é meio suficiente para descaracterizar o feito fiscal, inobstante a constatação de erro de soma cometido pelo Autuante, sendo o valor das obrigações efetivamente comprovadas da ordem de Cr\$ 654.774.002,00;

i) visto que o prejuízo declarado, no exercício de 1986 foi de Cr\$ 2.422.788.083,00 e a matéria tributável apurada na presente ação fiscal monta a Cr\$ 2.365.966.789,00, o reflexo tributário deste processo verificar-se-á em exercício posterior. Refazendo os cálculos, ainda no exercício de 1987 não apresenta valor a tributar, só ocorrendo no exercício de 1988, pelo que se propõe o lançamento de ofício, como especificado às fls. 162/163;

j) referido lançamento de ofício está apoiado exclusivamente em prejuízo indevidamente compensado no exercício de 1986. As irregularidades constatadas nos exercícios de 1987 e 1988, incluídas em processo de parcelamento, por se consistirem em confissão irretratável de dívida, não comportam qualquer contestação relativa ao mérito, cabendo a discordância da Contribuinte unicamente sobre a matéria concernente ao prejuízo glosado;

l) ao final, julga a ação fiscal parcialmente procedente, excluindo da matéria tributável o valor de Cr\$ 1.345.521.298,01, e, retificando o prejuízo do exercício de 1986 para Cr\$ 56.821.294,00, além de proceder de ofício o lançamento relativamente aos exercícios de 1987 e 1988, conforme valores constantes às fls. 166. :



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

Acórdão n.º : 107-0.435

É de observar-se que, em nenhum momento, aparece, na Decisão hostilizada, qualquer menção ao fato de que a Defendente manifestou a disposição de que sua documentação fosse, a critério da Autoridade Julgadora, objeto de diligência ou exame pericial, com vistas ao seu convencimento.

Em decorrência do lançamento de ofício, é a Contribuinte intimada a recolher o valor exigido, sendo-lhe reaberto prazo para nova Impugnação, a qual deverá versar, exclusivamente, sobre a compensação considerada indevida, posto que as irregularidades apuradas no exercício de 1986, já foram objeto de apreciação em primeira instância, resguardado seu direito de recorrer ao Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes.

A Empresa interpõe o Recurso, tempestivo, de fls. 170/179, dizendo inicialmente que submete a este Conselho os títulos objeto da ação fiscal não revogados pela autoridade *a quo*, limitando-se, em seguida, a reeditar, quase que literalmente, as mesmas ponderações da fase impugnatória, repetindo, inclusive, as alegações acerca de itens julgados improcedentes pela Autoridade Singular, como é o caso da despesa de competência do exercício de 1984 (fls. 173/174) e da correção monetária sobre bens já baixados do ativo imobilizado (fls. 177/178).

Este o relatório. *A.*



Acórdão n.º : 107-0.435

V O T O

Conselheira Mariangela Reis Varisco, Relatora.

O Recurso, por tempestivo e condizente com os pressupostos legais, é de ser conhecido.

Sobre o PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, leciona Ruy Barbosa Nogueira, em seu "Curso de Direito Tributário" (Editora Saraiva - 10a. Edição - página 248):

O procedimento tributário é uma seqüência ordenada de atos tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O procedimento é assim a forma administrativa de exame e apuração das possíveis obrigações e, como elas, igualmente regulado por lei e, por isso mesmo, a própria forma de proceder constitui um direito assegurado às partes. É o "devido processo legal".

Para que a solução não venha a ser errônea ou resulte injustiça, a lei prevê um método, uma certa ordem.

O procedimento fiscal é, pois, um ordenamento do modo de proceder para que tanto a imposição, como a arrecadação e a fiscalização sejam feitas na medida e na forma previstas na lei.

Para que seja atingido o fim, é preciso empregar-se o meio. Para cumprir-se a lei material, criadora da obrigação tributária, é necessária a lei formal, criadora do modo de proceder.

Qual é a natureza jurídica das chamadas medidas de ordem, ou melhor, do procedimento tributário, se afinal o procedimento é uma questão de forma?

A solução está exatamente no problema da legitimidade do ato jurídico.

Quando a forma for prescrita em lei, a não-observância acarretará, em princípio, a nulidade do ato formal praticado.

Data de 06.mar.1972 o Decreto n.º. 70.235, cuja finalidade é reger os atos inerentes ao Processo Administrativo Fiscal, seus arts. 16, 17, 19 e 60 determinam, textualmente:

7:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão n.º : 107-0.435

Art. 16. A impugnação mencionará:

I a III - Omissis.

IV - As diligências que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem.

Art. 17. A autoridade preparadora determinará, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de diligências, inclusive perícias quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Parágrafo Único. Omissis.

Art. 19. O autor do procedimento ou outro servidor designado falará sobre o pedido de diligências, inclusive perícias e, encerrando o preparo do processo, sobre a impugnação.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Em livro que se destina a elucidar questões relativas ao entendimento do Decreto pré-falado, Luiz Henrique Barros de Arruda esclarece (MANUAL DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Editora Resenha Tributária - São Paulo - Janeiro/93):

Sobre Diligências ou Perícias - páginas 55/56:

Infere-se dos textos dos artigos 16 e 17, que os requerimentos de diligências ou perícias, pelo Reclamante, devem constar da própria impugnação, sob pena de preclusão.

Em ambas as situações, impõe-se a formulação dos quesitos cuja revisão ou esclarecimento se pretende, devendo o reclamante, no caso de perícia, indicar seu perito.

O desatendimento, pelo sujeito passivo, dos requisitos mencionados no parágrafo acima poderá ensejar o julgamento válido da inexistência do pedido, conforme jurisprudência do 1.º CC, exemplificada na ementa do seguinte Acórdão:

"CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não configura pedido de diligência ou perícia a simples referência ao assunto, feita de maneira genérica, sem especificação da matéria do lançamento que se pretende seja examinada, indicação dos quesitos a serem respondidos e, no caso de perícia, a qualificação

fj



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão n.º : 107-0.435

do perito do sujeito passivo." (Ac. 103-11.387, de 15/07/91)

No entanto, mesmo diante de deficiências como as apontadas, compreendendo o autor do feito que a verificação adicional contribuirá para bem formar a convicção da autoridade julgadora, é recomendável que, movido pelos princípios da informalidade e da verdade material, proponha a autoridade preparadora, antes de seu pronunciamento (art. 19), intimar o sujeito passivo a formular os quesitos cuja resposta pretende (e/ou indicar perito) a fim de tornar apreciáveis os aspectos inerentes aa prescindibilidade e possibilidade da pretensão. (o grifo não é do original)

Quanto à Decisão sobre o Pedido ou a Proposta - páginas 57/58:

Constituído de ofício o crédito tributário somente a autoridade preparadora poderá decidir sobre o pedido formulado pelo impugnante (art. 17), ou então, a mesma autoridade, ou a autoridade, julgadora, determinar sua realização ex officio. (grifo do original)

Por outro lado, com freqüência, as impugnações aludem, de maneira genérica, imprecisa e indeterminada, a pedidos de diligências ou perícias, sem que essa referência chegue a configurar a efetiva pretensão.

Mesmo nessa situação, é conveniente que o autor do feito e a autoridade preparadora se pronunciem sobre o assunto, ainda que para concluir de forma idêntica à do acordado mencionado no preâmbulo deste item. (ementa acima transcrita)

A respeito da falta de apreciação de Pedido de Diligência ou Perícia pela autoridade competente, nas páginas 95/96:

A competência para decisão sobre pedido de perícia ou diligência formulado pelo impugnante é da autoridade preparadora, insuscetível de ser avocada pela julgadora.

Assim, verificando a autoridade julgadora de primeira instância omissão da autoridade preparadora quanto à apreciação do pleito, deverá restituir os autos ao órgão local para saná-la, nos termos do artigo 60, determinando, antes, a audiência do autor do procedimento fiscal, caso esse servidor nada tenha informado sobre o pedido.

O silêncio quanto a requerimento dessa natureza tem sido encarado pela jurisprudência pacífica dos tribunais administrativos como preterição do direito de defesa.

Por todo o exposto e considerando: *ef*



Acórdão n.º : 107-0.435

a) que houve, expressamente na peça impugnatória apresentada pela Recorrente, protesto pelos meios de prova admitidos, notadamente perícia;

b) que a autoridade preparadora, quando chamada a pronunciar-se sobre a Impugnação apresentada, admitiu, ainda que relativamente a um dos itens atacados, que tendo sido esboçado uma *tênue defesa*, de uma diligência emergeria a verdade sem, entretanto, nada mais dizer;

c) que, a partir disso, restou clara a infringência aos arts. 17 e 19 do Decreto n.º 70.235/72;

d) que, por via de consequência, a Decisão *a quo* silencia sobre questão preliminar levantada pela Contribuinte;

e) que tem sido manso e pacífico o entendimento deste Colegiado no rumo de que a Decisão de primeiro grau deve enfrentar todas as questões levantadas pelo Contribuinte, quer preliminar ou de mérito, sob pena de NULIDADE, haja vista os Ac. n.ºs. 101-81.406/91; 101-81.525/91; 102-25.021/90; 102-25.647/90; 103-10.833/90, dentre eles o de n.º 103-05.546, unânime, do ilustre Conselheiro Dicler de Assunção, assim ementado:

NULIDADE DE DECISÃO INCOMPLETA - É nula a decisão que deixa de apreciar todas as questões que lhe são submetidas na impugnação regularmente protocolizada, mormente em se tratando de preliminar ao mérito.;

f) que, ademais, a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais consagra a linha adotada, como se pode verificar no Acórdão n.º CSRF/01-0.946/89, encimado pela seguinte ementa:

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - É nula a decisão de primeiro grau que não se manifestar sobre questões preliminares suscitadas na impugnação do contribuinte, considerando-se como tal, "in casu", o pedido de realização de perícia.

g) que, finalmente, inobstante o não enfrentamento da omissão detectada nas razões de apelo da Recorrente, voto no sentido de declarar nula a Decisão recorrida, para que outra seja proferida, na boa e devida forma, desta feita com a estrita observância das prescrições legais.

Brasília-DF, em 06 de julho de 1993.

Mariangela Reis Varisco
Relatora