



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10830.002162/98-96  
Recurso nº : 137.757  
Matéria : IRPJ - EX.: 1994  
Recorrente : 3M GLOBAL TRADING DO BRASIL LTDA.  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em CAMPINAS/SP  
Sessão de : 16 DE SETEMBRO DE 2004  
Acórdão nº : 105-14.703

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DE DEFESA - PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO - Não há se confundir procedimento administrativo fiscal com processo administrativo fiscal. O primeiro tem caráter apuratório e inquisitorial e precede a formalização do lançamento, enquanto o segundo somente se inicia com a impugnação do lançamento pelo contribuinte. As garantias do devido processo legal, em sentido estrito, contraditório e ampla defesa são próprias do processo administrativo fiscal. Estando o lançamento amparado por farta documentação e tendo o mesmo descrito com clareza, precisão e de acordo com as formalidades legais, as infrações imputadas ao contribuinte, não há se falar em cerceamento de defesa a impor a nulidade do feito.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ARTS. 9º E 10º, III, DO DECRETO N. 70.235/72 - INOBSERVÂNCIA - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - NULIDADE - É nulo o auto de infração que não indica a metodologia utilizada pela Fiscalização para apurar o crédito tributário, a qual só vem a ser indicada pela decisão recorrida, inviabilizando, assim, a apresentação de defesa eficaz pelo contribuinte. Decretação de nulidade da autuação que se impõe, nos termos do art. 59 do Decreto n. 70.235/72.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por 3M GLOBAL TRADING DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de nulidade do lançamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega, Daniel Sahagoff e Nadja Rodrigues Romero.

25

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10830.002162/98-96

Acórdão nº : 105-14.703



JOSE CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE



EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10830.002162/98-96

Acórdão nº : 105-14.703

Recurso nº : 137.757

Recorrente : 3M GLOBAL TRADING DO BRASIL LTDA.

## RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, lançando nos seguintes termos:

“Trata o presente processo de auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica, fls. 14/18, lavrado em decorrência de revisão levada a efeito na declaração de rendimentos apresentada pela contribuinte em epígrafe, relativa ao ano-calendário de 1993.

02. No ‘Histórico e Enquadramento Legal’ do referido auto de infração, consta a motivação do lançamento, como a seguir descrito:

‘Prejuízo Fiscal indevidamente compensado na demonstração do Lucro Real, conforme demonstrativo de compensação de prejuízo em anexo.

Art. 154, 382 e 388, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n. 85.450/80; art. 14 da Lei n. 8.023/90; art. 38, parágrafos 7 e 8 da Lei 8.383/91; e art. 12 da Lei 8.541/92.’

03. Inconformada com a exigência fiscal, a contribuinte interpôs impugnação, fls. 01/10, expondo em sua defesa as razões de direito e de fato a seguir sintetizadas:

03.1. Em caráter preliminar, pede a nulidade do auto de infração alegando cerceamento do direito de defesa, ‘porque os demonstrativos, que fazem parte integrante do auto de infração, não demonstram com clareza os índices utilizados para a elaboração do cálculo do valor do prejuízo ‘a maior’ apurado pela requerente, bem como a metodologia de cálculo utilizada pela fiscalização’;

03.2. ‘15 – Cumpre mencionar que na ação declaratória supra mencionada, foi prolatada sentença, em 31.10.1995, a qual julgou procedentes os pedidos principal e cautelar formulados, tornando definitiva a autorização para a autora levantar seu balanço, relativo ao período base de 1990, com base no IPC ao invés do BTN, para fim de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10830.002162/98-96

Acórdão nº : 105-14.703

apurar o IRPJ e a CSL relativos ao período-base encerrado em 31.12.1990 (doc. 3).

16 – Dessa forma, o procedimento fiscal ora impugnado constitui, com a devida vênia, evidente equívoco da D. Fiscalização, já que a requerente obteve autorização judicial para apurar seu lucro real, referente ao ano-base de 1990, com base no IPC, de forma que resta patente a ilegalidade do crédito reclamado pela Fiscalização, bem como a imposição de juros de mora e multa.

17 – Considerando que o não recolhimento do IRPJ ora reclamado ocorreu exatamente em função de reflexos no período base de 1993 do questionamento judicial pela requerente do índice de correção monetária utilizado no período base de 1990 para apuração de seu lucro real, pode-se concluir que, na prática, a mesma está sendo penalizada com um auto de infração por recorrer ao Judiciário, o que é ilegal e inconstitucional'.

03.3. A utilização do BTNf como indexador violaria os princípios constitucionais da legalidade, legalidade tributária, irretroatividade, anterioridade e capacidade contributiva, constituindo verdadeiro confisco;

03.4. Por fim, solicita a realização de perícia contábil, indicando o perito e formulando quesitos.

04. Considerando o conteúdo da impugnação interposta, os autos foram devolvidos à Delegacia de origem, convertendo-se o julgamento em diligência, a fim de que o auditor atuante se manifestasse a respeito, com oitiva do contribuinte, se fosse o caso, conforme despacho de fl. 54.

05. O resultado da diligência encontra-se no Termo Conclusivo de Diligência Fiscal, fls. 135.”

O julgamento foi julgado procedente em parte pelo acórdão de folhas 141 a 146, com a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.  
Data do fato gerador: 31/10/1993, 30/11/1993, 31/12/1993.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10830.002162/98-96

Acórdão nº : 105-14.703

Ementa: LUCRO REAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. INSUFICIÊNCIA DOS SALDOS.

Correta a glosa de compensações de prejuízos efetuadas sem a existência de saldo suficiente para suportá-las. A exigência deve ser corrigida no montante correspondente aos prejuízos compensáveis existentes.

Lançamento Procedente em parte.”

Entenderam, em suma, os prolores do acórdão recorrido, o seguinte:

a) que eventuais vícios no procedimento fiscalizatório não implicariam em nulidade do auto de infração quando este descrever adequadamente a infração imputada ao contribuinte, possibilitando-lhe o amplo exercício do seu direito de defesa;

b) que a perícia requerida seria dispensável, porquanto “os quesitos formulados se refeririam a verificações contábeis e fiscais e à aplicação da legislação pertinente”, o que não demandaria a “intervenção de conhecimento técnico específico que justificasse” prova técnica;

c) que pelo Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais – SAPLI de folhas 136 a 138, o resultado do ano-base de 1990 já contemplaria o valor apurado com base na decisão judicial favorável à contribuinte;

d) que o saldo de prejuízos compensáveis teria sido reduzido “por dois procedimentos de malha nos períodos-base de 1991 e segundo semestre de 1992, conforme histórico de fls. 139/140”, reduções estas que não estariam demonstradas nos demonstrativos apresentados pela contribuinte e juntado à folha 21;

e) que refeitas as compensações e atualizações levando em conta os procedimentos de malha acima referidos, restaria, ainda, uma compensação indevida de prejuízos em dezembro de 1993.

25



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10830.002162/98-96

Acórdão nº : 105-14.703

Inconformada com a parcial manutenção do lançamento, interpôs a contribuinte o recurso voluntário de folhas 159 a 188, requerendo, em preliminar, a declaração da nulidade da autuação quanto à parcela mantida e, caso ultrapassada esta, que no mérito seja julgada integralmente improcedente a autuação, alegando, para tanto, o seguinte:

a) que o lançamento inaugural, formalizado por notificação eletrônica de lançamento, porquanto não intimada para prestar esclarecimentos conforme determinação constante do art. 3º da IN-SRF n. 94/97, seria nulo de pleno direito, por cerceamento de seu direito de defesa;

b) que o auto de infração inicial não se revestiria das formalidades previstas no art. 10 do Decreto n. 70.235/72, já que não conteria descrição precisa da matéria tributável, indicando todas as infrações por ela cometidas, impossibilitando-lhe o pleno conhecimento dos motivos que ensejaram a autuação, o que restaria caracterizado pelo fato de à folha 56 as autoridades fiscais mencionarem a entrega dos relatórios que apontariam os parâmetros utilizados para apuração do débito, o que se deu dois anos depois de formalizada o lançamento;

c) que o auto de infração não teria indicado a metodologia utilizada para calcular o crédito tributário exigido, o que só foi feito pela decisão recorrida, que, para manter o lançamento, afirmou que "o saldo de prejuízos fiscais foi reduzido por dois procedimentos de malha nos períodos base de 1991 e segundo semestre de 1992", no violaria ao disposto no art. 5º, incisos LIV e LV da CF/88;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10830.002162/98-96

Acórdão nº : 105-14.703

d) que a Fiscalização não teria trazido prova insofismável ou indícios irrefutáveis da materialidade de qualquer infração, no que a autuação não observado ao disposto no art. 9º do Decreto n. 70.235/72;

e) que a decisão recorrida seria nula, por cerceamento do direito de defesa, uma vez que negara a realização de perícia técnica, ao argumento de ser prescindível, quando, na verdade, a prova seria necessária para a confirmação (i) do cálculo do imposto supostamente devido e, (ii) dos critérios utilizados para o cômputo da correção monetária das demonstrações financeiras.

f) que a decisão recorrida seria nula por decorrência da falta de intimação da recorrente para se manifestar sobre o Termo Conclusivo de Diligência Fiscal de folha 135, o qual teria trazido elementos inéditos ao processo, na medida em que, acrescentando alegação não constante do auto de infração, concluiu que as "supostas distorções das demonstrações financeiras apresentadas pela recorrente" decorreriam da utilização do IPC "para correção dos períodos-base 1986/1989, usando o fator de correção 18,41788";

g) que, diversamente do que concluiu o Termo Conclusivo de Diligência Fiscal de folha 135, a recorrente teria o direito à correção dos prejuízos fiscais apurados de 1986 até 1989 pelo IPC, conforme teria o Judiciário reconhecido;

h) que o reconhecimento deste direito seria de rigor, na medida em que o "mecanismo da correção monetária das demonstrações financeiras" teria a finalidade de corrigir distorções ocasionadas pela variação de preços e seus reflexos nos balanços, evitando-se o irreal aumento dos lucros tributáveis e a tributação de valores que não se conformam ao conceito de renda adotado pelo Código Tributário Nacional e pela Constituição Federal;

25



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10830.002162/98-96

Acórdão nº : 105-14.703

i) que seria descabida a incidência de juros calculados segundo a variação da taxa SELIC, e, ainda, que seria abusiva a multa de ofício aplicada.

É o relatório.

A large, stylized handwritten signature is written over the text "É o relatório.". To the right of the signature, the initials "ZS" are written in a smaller, simpler hand.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10830.002162/98-96

Acórdão nº : 105-14.703

VOTO

Conselheiro EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, Relator

Sendo tempestivo o recurso e tendo a contribuinte efetuado o depósito recursal, passo a decidir.

Antes de adentrar ao exame das questões de mérito suscitadas no apelo voluntário, impõe-se o exame das preliminares invocadas na aludida peça recursal, a começar pela alegação de nulidade da autuação fundada na inobservância da determinação constante do art. 3º da IN-SRF n. 94/97, isto é, a falta de intimação da contribuinte-recorrente para prestar esclarecimentos na fase procedimental.

Conquanto, de fato, não tenha a contribuinte sido notificada para prestar quaisquer esclarecimentos na fase procedimental, não é de ser declarada a nulidade do lançamento com base nesta falta, na medida em que este não foi formalizado por notificação eletrônica, mas por auto de infração, sendo, assim, inaplicável a norma do art. 3º da IN-SRF n. 94/97.

Ante a inaplicabilidade do art. 3º da IN-SRF n. 94/97 à espécie, não há se falar em cerceamento do direito de defesa por falta de intimação na fase procedimental. Há que se distinguir, aqui, os conceitos de *processo administrativo fiscal* do de *procedimento administrativo fiscal*, para o que socorre-me da precisa na lição de James Marins:

“Não pode ser confundido o processo administrativo tributário com o procedimento administrativo tributário, ou procedimento fiscal. Este é marcadamente ‘fiscalizatório’ ou ‘apuratório’ e tem por finalidade preparar o ato de lançamento, que é o momento em que o Estado exator formaliza sua pretensão tributária (crédito) em face do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10830.002162/98-96

Acórdão nº : 105-14.703

contribuinte. Após tal formalização é que pode ter lugar o processo administrativo, bastando para tanto que o contribuinte, lançando mão dos meios de impugnação administrativos previstos, ofereça formalmente sua resistência à pretensão fiscal do Estado.”<sup>1</sup>

As garantias do contraditório e da ampla defesa, a vista do disposto no artigo 5º, LV, da Constituição Federal, são inerentes ao processo administrativo, não ao procedimento administrativo fiscal, de caráter primordialmente inquisitório, de sorte que, tendo o lançamento sido instrumentalizado por auto de infração descrito de forma clara as infrações imputadas ao contribuinte, facultando-lhe plena defesa, não há se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa.

A jurisprudência, em casos similares, se firmou pela ausência de cerceamento do direito de defesa a demandar a decretação da nulidade do feito, como se vê dos seguintes julgados:

“IRPF – PRELIMINAR DE NULIDADE E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Só se cogita da nulidade do ato praticado pela autoridade administrativa, quando presentes os pressupostos dispostos no art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Assim, em havendo no lançamento informações e justificativas que permitem ao contribuinte oferecer impugnação fundamentada e completa, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa. (...).”  
(Ac. 102-45766, Rel. Cons. Valmir Sandri).

“NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – DILIGÊNCIAS – FASE FISCALIZATÓRIA. Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedidas, na fase de instrução e de impugnação, amplas oportunidades de apresentar documentos e esclarecimentos. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas,

<sup>1</sup> *Direito Processual Tributário Brasileiro*, 2ª ed., Dialética, p. 92



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10830.002162/98-96

Acórdão nº : 105-14.703

rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. (...).”

(Ac. 104-19122, Rel. Cons. Nelson Mallmann)

“IRPJ – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO PROCEDIMENTO – OMISSÃO DE RECEITAS – MICROEMPRESA – LUCRO PRESUMIDO – ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. Na fase procedimental do processo administrativo fiscal predomina o princípio da inquisitorialidade; o contraditório e a ampla defesa somente podem ser invocados na fase processual seguinte, depois de formalizada a acusação fiscal. (...).”

(Ac. 105-13984, Rel. Cons. Maria Amália Fraga Ferreira)

“NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não ocorre cerceamento do direito de defesa quando no auto de infração constam as irregularidades fiscais descritas de forma clara e os dispositivos legais indicados dão suporte ao lançamento. (...).”

(Ac. nº 107-06777, Rel. Cons. Natanael Martins)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE – CERCEAMENTO DE DEFESA – Improcede a alegação de cerceamento do direito de defesa quando o procedimento fiscal fundamentou-se em levantamento realizado junto aos fornecedores da fiscalizada e, ainda, tendo o fisco juntado aos autos elementos de prova. (...).”

(Ac. 107.04745, Rel. Cons. Francisco de Assis Vaz Guimarães)

Superada esta primeira preliminar, cumpre analisar a alegação de nulidade do auto de infração inicial por inobservância das formalidades previstas no art. 10 do Decreto n. 70.235/72, já que não conteria descrição precisa da matéria tributável, indicando todas as infrações cometidas pela contribuinte-recorrente, cuja procedência, alega-se, restaria caracterizada pelo fato de somente com o termo de intimação de folha 56, encaminhado cerca de dois anos após a autuação, teria recebido cópias do “Relatório de Malha da Fazenda, com os devidos parâmetros de retenção e os demonstrativos das compensações de prejuízos”.

25



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10830.002162/98-96

Acórdão nº : 105-14.703

Tal preliminar deve ser examinada juntamente com outra alegação de nulidade da autuação levantada na peça recursal, decorrente da falta de indicação, na peça acusatória, da metodologia utilizada para calcular o crédito tributário exigido, o que só teria sido feito pela decisão recorrida, que, para manter o lançamento, afirmou que "o saldo de prejuízos fiscais foi reduzido por dois procedimentos de malha nos períodos base de 1991 e segundo semestre de 1992", argumento não mencionado, mesmo implicitamente, no lançamento inaugural, acarretando-lhe, alega, grave prejuízo à sua defesa.

Com efeito, nos termos do art. 9º do Decreto n. 70.235/72, "a exigência de crédito tributário" deve ser formalizada por auto de infração que deverão ser "instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos, e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito".

Não obstante, de acordo com o art. 10, III, do Decreto n. 70.235/72, o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, a "descrição do fato", descrição essa que, naturalmente, há de permitir ao contribuinte identificar exatamente os fatos, as faltas que a Fiscalização considerou como ensejadoras da autuação.

Em suma, o que estabelecem referidos dispositivos, em sua condição de garantidores da eficácia do princípio da ampla defesa, é que não basta o auto de infração indicar o montante devido, mas também indicar, de forma clara e precisa, a metodologia de cálculo e elementos utilizados na apuração do crédito tributário.

Na hipótese dos autos, a peça acusatória não veio instruída com os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, o que se verifica, primeiro, do "Histórico da Compensação de Prejuízos Fiscais" de folhas 139 e 140, juntado aos autos cerca de dois anos depois da autuação e sobre o qual a contribuinte não foi intimada para se manifestar a respeito. A falta de intimação da contribuinte para se manifestar a respeito



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10830.002162/98-96

Acórdão nº : 105-14.703

desse documento, não bastasse implicar em nulidade do processo a partir de então, importa, também, em nulidade da autuação, na medida em que, ante a lacunosa descrição dos fatos constante da peça inicial, ficou sobremaneira prejudicada sua defesa neste processo, pois, ao início, lhe era impossível identificar esta falta que, segundo a decisão recorrida, a manutenção do lançamento se justificaria pelo fato de "o saldo de prejuízos fiscais foi reduzido por dois procedimentos de malha nos períodos base de 1991 e segundo semestre de 1992", questão que, nos autos, só é possível aferir através do documento de folhas 139 a 140, ao qual a decisão expressamente se refere.

Isto, por si só, me parece suficiente para caracterizar grave prejuízo à defesa da contribuinte, a impor a decretação da nulidade da autuação, nos termos do art. 59 do Decreto n. 70.235/72.

Este, todavia, não foi o único prejuízo causado à defesa da contribuinte pela lacunosa peça inicial, cujos vícios tentaram as autoridades julgadoras afastar mediante a realização de posterior diligência – da qual a contribuinte não foi intimada para se manifestar –, causando verdadeira balbúrdia processual.

Com efeito, segundo a decisão recorrida, que cita, aí, o "Termo Conclusivo de Diligência Fiscal" de folha 135, a manutenção do lançamento se justificaria, também, pelo fato de as "supostas distorções das demonstrações financeiras apresentadas pela recorrente" decorrerem da utilização do IPC "para correção dos períodos-base 1986/1989, usando o fator de correção 18,41788".

Tal informação, evidentemente determinante para o entendimento da infração imputada à contribuinte, e especialmente para a verificação da correção do cálculo da exigência pela Fiscalização, só veio aos autos, repita-se, com o antes citado termo de diligência, do qual sequer a contribuinte foi cientificada a contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10830.002162/98-96

Acórdão nº : 105-14.703

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para decretar a nulidade da autuação.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 16 de setembro de 2004.

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT