



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

RECURSO Nº: 106.301 - IRPJ - EXS: DE 1987 e 1988 AC. 108-00.744

RECORRENTE: AMARILHO, FILHOS & CIA. LTDA.

RECORRIDA : DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PELOTAS (RS)

EMENTA:

NORMAS PROCESSUAIS - PERÍCIA - AUTORIDADE COMPETENTE - O Chefe da Divisão ou Seção de Fiscalização da Delegacia não tem competência originária para apreciar pedidos de diligência ou de perícia.

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE DA DECISÃO - PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA - É nula, por cerceamento do direito de defesa, a decisão na qual não se aprecia pedido de diligência ou de perícia formulado na impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AMARILHO, FILHOS & CIA. LTDA.:

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, declarar nula a decisão recorrida, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 07 de dezembro de 1993

Jackson Guedes Ferreira
JACKSON GUEDES FERREIRA - PRESIDENTE

Adelmo Martins Silva
ADELMO MARTINS SILVA - RELATOR

VISTO EM MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: 19 AGO 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, RENATA GONÇALVES PANTOJA, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, SANDRA MARIA DIAS NUNES e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA,



Processo nº 11042/000.019/92-22

RECURSO Nº: 106.301

ACÓRDÃO Nº: 108-00.744

RECORRENTE: Amarelho, Filhos & Cia. Ltda.

RELATÓRIO

AMARILHO, FILHOS & CIA. LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este Egrégio Conselho de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal em Pelotas, Rio Grande do Sul, da qual tomou ciência em 22 de junho de 1993.

Conforme consta do Termo de Verificação nº 1, juntado às fls. 26 a 27, a contribuinte teria optado pela tributação com base no lucro real nos exercícios de 1987 e 1988, ambos abrangidos pela ação fiscal de que se trata.

Aludido termo diz ainda que a escrituração da empresa desatende as leis comerciais e fiscais, visto apresentar irregularidades que ali estão assim descritas:

" 2.1 - A empresa não contabilizou o movimento bancário (emissão de cheques, depósitos etc.), cujos documentos declara haver incinerado. Anexamos fotocópias dos extratos bancários do período.

2.2 - As vendas a prazo (faturadas) são lançadas



como sendo vendas à vista na data de emissão das notas fiscais respectivas. As duplicatas correspondentes a estas vendas são emitidas com vencimento, via de regra, na apresentação. Circularização procedida junto a clientes, escolhidos ao acaso, demonstram que as datas de quitação apostas no verso das duplicatas em poder dos clientes são diferentes das datas em que a empresa registrou os recebimentos correspondentes, como podemos observar em relação às faturas abaixo, cujos documentos estão apensos ao processo.¹

.....

2.3 - A empresa registra no caixa, com freqüência, recebimentos (adiantamentos) que dizem ser de clientes, sem no entanto apresentar prova documental de tal fato, como ocorre em relação aos valores lançados nas contas correntes, de cópias anexas, em nome de:²

.....

2.4 - Em que pese o 'Termo de Verificação Conjunta de Documentos Fiscais', lavrado em 10.12.91, nos dar conta de que:

a) embora todas as notas fiscais de compra de arroz emitidas pelos fornecedores Palmito Comercial de Cereais e Gen. Alim. Ltda. e COPAG - Comércio de Prod. Agric. Ltda. (anos bases de 86 e 87), sejam para pagamento à vista (inclusive todas elas possuem quitação passada no verso, sem data), a escrituração contábil registra muitas dessas notas como se fossem a prazo, conforme se pode ver

1. Segue relação contendo o número de cada fatura, dados da escrituração contábil, data do pagamento e valor.

2. Segue relação nominal de dez empresas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11042/000.019/92-22

Acórdão nº 108-00.744

4.

nas fotocópias das notas fiscais e das fichas de c/correntes, que anexamos.

b) embora conste de todas as notas fiscais de compra de arroz emitidas pelo fornecedor Cerealista Charqueada Ltda. (ano base 86) de que as operações são de 'vendas a vista', a escrituração procede como se as operações fossem todas 'a prazo'. Foram anexadas fotocópias dos documentos aqui referidos.

c) embora as notas fiscais de compra de arroz emitidas pelo fornecedor Gabarito Com., Represent. e Assist. Técnica Ltda. (ano base 86), sejam à vista, são elas contabilizadas como operações a prazo. Foram anexadas fotocópias dos documentos aqui citados.

As baixas (saídas de caixa) das notas fiscais referidas no presente subitem só é procedida na escrituração nas datas em que o saldo de caixa comporta tais pagamentos. Assim nestas datas não existem nenhum documento (DOC) corroborando o registro contábil."¹

Pelos livros fiscais de saídas de mercadorias nºs 1, 2 e 3, apurou-se a receita bruta de cada um dos exercícios de 1987 e 1988; respectivamente, Cz\$ 32.495.644,00 e Cz\$ 157.087.599,00. Sobre esses valores foram aplicados os percentuais de 15 e 18%, para arbitramento dos lucros correspondentes.

Na impugnação, principia a contribuinte por apresentar um relato histórico a respeito de sua conduta, desde o início dos negócios, em janeiro de 1984. Nesse relato são ressaltados os princípios morais que ela afirma serem observados por imposição

1. Grifos do original.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11042/000.019/92-22

Acórdão nº 108-0.744

5.

de seus sócios e administradores. É enfatizado também o *modus operandi* da empresa, segundo alega, muito semelhante ao de uma cooperativa, que "*jamaís foi autuada pelo ICMS, pelo IRGA e ou outros órgãos públicos regionais ou nacionais*", assegura.

Sobre a ação fiscal em si, reclama a impugnante do valor da autuação, que considera absurdo e de pagamento impossível, e dos prazos de um dia, que lhe foram marcados para atendimento das intimações. Argumenta mais, que "*o termo de verificação de número 1 evidencia a predisposição da Fiscalização em desclassificar a escrita contábil*".

Sob o título "*Os Fatos*", contesta, uma a uma, todas as afirmações sobre matéria de fato contidas no referido Termo de Verificação nº 1. Se me permitem os Eminentes Conselheiros, gostaria de ler em plenário essa parte da peça impugnatória. (Leio)

Ao final, requer a impugnante a realização de perícia contábil, com a finalidade de esclarecer se a contabilidade pode ser aproveitada. Outrossim, apresenta as afirmações que deseja ver confirmadas, indicando o nome e endereço do seu perito.

Falando sobre a impugnação, o agente autuante propôs o indeferimento do pedido de perícia e a manutenção integral da exigência fiscal.

Pelo despacho de fls. 476, o Chefe da Seção de Fiscalização da Delegacia de Pelotas indeferiu o pedido de perícia.

Veio, então, a r. decisão recorrida. Por ela, a digna autoridade de primeiro grau julgou improcedente a impugnação, fundada nas razões que tento reproduzir nas linhas que seguem:

a) em que pesem a excepcionalidade com que se deve lançar mão do arbitramento do lucro e, igualmente, os argumentos trazidos pela impugnante, não havia outra alternativa na espécie;

b) o termo de verificação de fls. 26 a 27 e a farta documentação carreada aos autos comprovam, materialmente, a



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11042/000.019/92-22

Acórdão nº 108-0.744

6.

ocorrência de irregularidades suficientes para tornar a escrituração da empresa imprestável à apuração do lucro real;

c) a autuada tentou justificar essas irregularidades, classificando-as de "erros formais que não influenciaram na apuração do lucro real", o que, entretanto, não abalou a contundente prova formulada pela Fiscalização;

d) a falta de contabilização do movimento bancário, a ausência de documentação comprobatória das operações e o registro dos fatos em datas diferentes das de sua ocorrência não são erros formais; são erros materiais, que atingem a essência da escrituração e justificam, cada um deles, o arbitramento;

e) descabida também é a alegação de que tais irregularidades não influenciaram a apuração do lucro real, pois, se a escrita está repleta de erros e omissões, não se pode confiar no resultado por ela produzido;

f) nos termos do artigo 399, inciso IV, do RIR/80, cabia, portanto, à autoridade tributária arbitrar o lucro da pessoa jurídica e isto se deu pelo auto de infração.

Cumprasse assinalar que o Delegado não apreciou o pedido de perícia. Sobre o assunto, há na decisão (parte do relatório) apenas o parágrafo que transcrevo a seguir:

"Após o fiscal autuante ter prestado informação (fls. 471/473) propondo a manutenção do lançamento, e a autoridade preparadora ter indeferido o pedido de perícia (fls. 474), por entendê-la desnecessária, veio o processo a julgamento."

No apelo, são argüidas duas questões preliminares.

A primeira dessas questões diz respeito ao pedido de perícia, apresentado na impugnação. Referindo-se a ele, assim argumenta a recorrente:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11042/000.019/92-22

Acórdão nº 108-0.744

7.

"...foi indeferido, sem que a ora recorrente tivesse conhecimento dessa decisão, sabendo-a apenas quando da intimação da decisão de primeira instância (fls.); nestas condições, quer a ora recorrente, preliminarmente, alegar o cerceamento de defesa, até porque nem conhece os fundamentos desse indeferimento, que não constam da decisão, sendo apenas mencionada de passagem, no relatório;"¹

Como segunda questão preliminar, a recorrente defende a nulidade da decisão de primeira instância. No seu entender, a decisão não é fundamentada, limitando-se a desprezar os argumentos contidos na impugnação de maneira genérica, sem dizer, em cada ponto, o que está errado. E acrescenta que tal conduta "contraria, frontalmente, o inc. IX, do art. 93, da Constituição democrática de 1988, onde se determina sejam fundamentadas todas as decisões, exigência aplicável a este procedimento, em virtude do que dispõe o inc. LV, do art. 5º, da lei maior".

Quanto ao mérito, os argumentos trazidos com o recurso, em essência, são os seguintes:

a) o movimento bancário era de pequena monta, nada significando para a empresa, que recebia adiantamentos de agentes compradores e, depois de escriturar os cheques correspondentes, repassava-os diretamente aos produtores; apesar de não contabilizado esse movimento, os documentos de fls. 30 a 78 demonstram que não houve omissão de receita;

b) o que o Fisco chamou de "contabilização do recebimento de duplicatas em datas anteriores a suas efetivas quitações" não é irregularidade, pois um pagamento pode ser feito hoje e a quitação passada tempos depois, já que, tanto em Direito Civil como em Direito Comercial, trata-se de dois atos distintos,

1. Grifos do original.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8.

PROCESSO Nº 11042/000.019/92-22

Acórdão nº 108-0.744

que podem ser praticados em momentos diferentes, ainda que se refiram a um mesmo ato ou contrato, civil ou comercial;

c) o mesmo ocorre relativamente aos adiantamentos feitos por clientes/compradores, que a Fiscalização alega estarem "desamparados de qualquer documentação contábil"; no caso, o documento contábil de cada operação é o próprio cheque que foi levado à escrituração;

d) o chamado "registro de Notas Fiscais de compra a vista, como se fossem a prazo, e posterior baixa sem comprovantes" também não é irregularidade; é que, quando grandes partidas de arroz eram compradas à vista e as respectivas notas fiscais emitidas na data da venda, os pagamentos correspondentes eram feitos no ato da entrega, dois ou três dias depois, tempo necessário para o transporte da mercadoria até os armazéns da recorrente.

Ao final, pleiteia o provimento do recurso, "para que se modifique a decisão de primeira instância, dando-se, então, pela procedência da impugnação, na sua totalidade, se a decisão não for anulada, por cerceamento de defesa, tendo em vista o indeferimento da diligência requerida, mandando-se, então, que se faça a perícia, para posterior proferimento de decisão, ou, ainda, pela sua falta de fundamentação,...".

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11042/000.019/92-22

Acórdão nº 108-0.744

9.

VOTO

Conselheiro Adelmo Martins Silva, relator:

O recurso é tempestivo, preenchendo também os demais requisitos de admissibilidade. Por isso, dele tomo conhecimento.

A recorrente levanta duas questões preliminares. Ambas de nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa.

Na primeira delas, aponta o fato de não lhe ter sido dada ciência do indeferimento do pedido de perícia, formalizado na impugnação.

Obviamente, ainda que se considerasse não formulado o pedido de perícia, por não atendimento das regras processuais que lhe são aplicáveis, ainda assim, seria imprescindível à eficácia do ato respectivo a constatação de três elementos essenciais:

- a) a competência da autoridade que o praticou;
- b) a fundamentação de fato e de direito; e
- c) a ciência do seu conteúdo pelo requerente.

No caso presente, não se deu ciência do indeferimento à então impugnante. Por isso, não podia ela constatar a inobservância dos outros dois requisitos de validade desse ato.

É bem de ver que quem indeferiu o pedido de perícia foi o Chefe da Seção de Fiscalização da Delegacia¹.

1. Cf. despacho de fls. 474.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11042/000.019/92-22

Acórdão nº 108-00.744

10.

Ora, competente para a prática desse ato, segundo o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, é a **autoridade preparadora** do processo, definida com clareza pelo artigo 24 do mesmo decreto:

"Art. 24 - O preparo do processo compete à autoridade local do órgão encarregado da administração do tributo."

Luiz Henrique Barros de Arruda, atual Coordenador do Sistema de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal, dá nomes às autoridades preparadoras do processo:

"Esse papel, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, é desempenhado pelo Agente da Receita Federal, pelo Delegado ou pelo Inspetor da Receita Federal, nas inspetorias de classe especial, conforme estabeleça o Regimento desse órgão (Portaria nº 606/92), sendo que, os dois últimos, quando considerados autoridades locais, exercerão as atribuições de autoridade julgadora."

"Dentre as atribuições da autoridade preparadora figuram:

.....
*e) decidir sobre pedidos de diligências ou perícias ou determinar sua realização de ofício (art. 17);"*¹

1. Processo Administrativo Fiscal - Manual, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, janeiro de 1993, págs. 53 e 54.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11042/000.019/92-22

Acórdão nº 108-00.744

11.

Na espécie, a autoridade que indeferiu o pedido (Chefe da Seção de Fiscalização), indiscutivelmente, não tinha competência originária para tanto. Estes autos, ademais, não trazem notícia de que tenha havido delegação.

Portanto, o questionado indeferimento, que já não produzira efeito algum porque dele não se dera ciência à requerente, é nulo porque praticado por autoridade incompetente¹. Mas, não deixaria de sê-lo, igualmente, por faltar-lhe a indispensável fundamentação.

E qual é o alcance dessa nulidade ?

Estabelece o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, em seu § 1º:

"§ 1º - A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência."

Me parece óbvio que a decisão do mérito do processo dependia e depende da decisão sobre o pedido de perícia. A ausência desta, com efeito, implica nulidade daquela por cerceamento da plena defesa.

Destarte, à luz do artigo 59, *caput*, inciso II, e § 1º, do Decreto nº 70.235/72, nula também é a decisão recorrida, que não tratou do pedido de perícia.

Ora, qualquer ato do Poder Público deve trazer consigo a demonstração de sua base legal. Não bastaria, pois, que a decisão de primeiro grau indeferisse a perícia pleiteada. Era preciso demonstrar com clareza as razões do indeferimento. Era

1. Cf. Decreto nº 70.235/72, art. 59, inc. II.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11042/000.019/92-22

Acórdão nº 108-00.744

12.

preciso motivar o ato, que, assim, ficaria vinculado aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos.

O saudoso Hely Lopes Meirelles afirmava que, assim como todo cidadão, para ser acolhido na sociedade, há de provar sua identidade, o ato administrativo para ser bem recebido pelos cidadãos, deve patentear a sua legalidade, vale dizer, a sua identidade com a lei. O espírito democrático daquele mestre incomparável ia mais longe quando advertia:

"No direito público, o que há de menos relevante é a vontade do administrador. Seus desejos, suas ambições, seus programas, seus atos, não têm eficácia administrativa, nem validade jurídica, se não estiverem alicerçados no direito e na lei. Não é a chancela da autoridade que valida o ato e o torna respeitável e obrigatório. É a legalidade a pedra de toque de todo ato administrativo"¹.

Que dizer agora do procedimento administrativo chamado lançamento, que é plenamente vinculado por força de norma complementar à Constituição ?

Admitida, pelos motivos aqui alegados, a nulidade do indeferimento do pedido de perícia e a da r. decisão recorrida, fica prejudicada a preliminar relativa à falta de fundamentação desta, também argüida no recurso.

Entendo oportuno salientar que não me parece viável, agora, a apreciação do pedido de perícia por este Conselho. É que, sendo nulo o questionado indeferimento, tal pedido ainda não foi apreciado em primeira instância.

1. Direito Administrativo Brasileiro - 4ª ed., RT, pág. 167.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

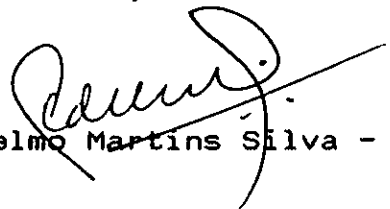
PROCESSO Nº 11042/000.019/92-22

Acórdão nº 108-00.744

13.

Isto posto, acolho a primeira preliminar de nulidade da decisão, argüida no recurso, pela razão ali apontada e pelas que ora apresento.

Brasília-DF, 07 de dezembro de 1993


Adelmo Martins Silva - Relator