



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.0011761/99-85
Recurso nº : 138.692 - VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ e OUTRO - Ex(s): 1996 e 1997
Recorrente : ICL LOUÇAS SANITÁRIAS S.A. (NOVA DENOMINAÇÃO DE CELITE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO)
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP
Sessão de : 15 de junho de 2005
Acórdão nº : 103-21.994

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – NULIDADE DA DECISÃO

Em obediência ao princípio da verdade material, orientador do processo administrativo tributário e, também, aos princípios da razoabilidade, ampla defesa e contraditório previstos no artigo 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo da Administração Pública Federal, a autoridade julgadora deve apreciar a prova documental apresentada após a impugnação, mas em data anterior à do julgamento de primeira instância.

Preliminar de cerceamento do direito de defesa acolhida. Nulidade da Decisão de primeira instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por ICL LOUÇAS SANITÁRIAS S.A. (NOVA DENOMINAÇÃO DE CELITE S/A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO).

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de cerceamento do direito de defesa; DECLARAR a nulidade da decisão de primeira instância e DETERMINAR a remessa dos autos à repartição de origem para que nova decisão seja prolatada na boa e devida forma, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, FLÁVIO FRANCO CORRÊA e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85

Acórdão nº : 103-21.994

Recurso nº : 138.692

Recorrente : ICL LOUÇAS SANITÁRIAS S.A. (NOVA DENOMINAÇÃO DE CELITE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO)

RELATÓRIO

A EXIGÊNCIA FISCAL

Em procedimento fiscal contra a empresa CELITE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, foram lavrados, em 03/09/1999, autos de infração referentes a:

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, fls. 490/505, no valor total de R\$ 2.935.387,50; e

b) Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, fls. 506/512, no valor total de R\$ 10.703.249,73.

Os referidos valores incluem além de IRPJ e IRRF, multa de ofício de 112,5% e juros calculados até 30/07/1999.

O lançamento de ofício correspondente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ foi efetuado, consoante descrição dos fatos do Auto de Infração de fls. 504/505, tendo em vista que foram apuradas infrações relativas à glosa de custos, fatos geradores de janeiro a dezembro do ano-calendário de 1995.

O lançamento de ofício relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, conforme descrição dos fatos do Auto de Infração de fls. 511/512, foi realizado em decorrência da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, na qual as referidas infrações ocasionaram insuficiência na determinação da base de cálculo deste imposto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

A IMPUGNAÇÃO

Inconformada com as referidas exigências, a atuada apresentou, tempestivamente, a Impugnação e documentos de fls. 523/534 e 538/638. Referindo-se à Impugnação, dispõe o Relatório do julgado de primeira instancia, fls. 663/666:

"Cientificado em 03/09/1999 apresentou, através de seu representante legal (procuração de fls. 529 a 530), a tempestiva impugnação de 30/09/1999, (fls. 523 a 528 referente ao IRPJ e fls. 538 a 543 referente ao IRRF) alegando, em síntese, o seguinte:

1) Esclarece que são inverídicas as alegações contidas no Termo de Verificação Fiscal, pois em momento algum a impugnante declarou que não possuía os documentos para fiscalização. Ocorre que, devido ao montante dos documentos, cerca de 70.000 papéis, foi difícil a unificação dos mesmos que se encontravam em prédios diversos da empresa, restando provado que a empresa não se recusou a apresentar tais documentos, apenas o tempo não foi suficiente para tanto.

2) É mister ressaltar que em nosso Direito Tributário não existem dispositivos expressos que regulam a prova nos processos fiscais, assim sendo, toda a problemática referente ao assunto, fica a cargo da doutrina e da jurisprudência. Mesmo nos poucos casos em que a presunção autoriza o lançamento não se pode generalizar soluções fiscais, não bastando os indícios para fazer presumir a certeza e liquidez da sonegação. Não pode a Receita Pública exigir o crédito tributário enquanto não comprovada a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, em elementos e números (enriquece o alegado citando ementa do TFR – Apelação cível nº 24.555).

3) Aduz que a correção monetária da multa é excesso não autorizado pela Lei e não se admite pelo princípio da imutabilidade da pena.

4) Traz a baila os ensinamentos de Antonio Dellepians, "In Nova Teoria da Prova", alegando juntar oportunamente os devidos comprovantes ao Fisco.

5) Finalmente requer o prazo de trinta dias para a juntada dos documentos não inclusos neste a tempo, pelo curto espaço de tempo para defesa, onde a Empresa se propõe a entregá-los na própria Receita Federal, bem como, seja concedido uma perícia contábil com amparo no parágrafo único do artigo 17 do Decreto 70.235/72, e, dentro do princípio constitucional do contraditório.

O contribuinte protocolou em 24/05/2000 pedido de apresentação de provas documentais, referentes à impugnação apresentada em 30/09/1999, contra os referidos lançamentos, dos quais tomou ciência em 03/09/1999, para serem apreciadas no julgamento do processo. Ocorre que, inadvertidamente, o órgão preparador, ao arripio do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

disposto no § 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (com a redação dada pela Lei nº 9.532/97), juntou tal petição às fls. 550 a 638 do presente.

A petição foi denegada em despacho fundamentado, o qual vai aqui reproduzido para melhor informar o relatório:

"O contribuinte acima identificado protocolou em 24/05/2000 pedido de apresentação de provas documentais, referentes à impugnação apresentada em 30/09/1999, contra Auto de Infração do qual tomou ciência em 03/09/1999, para serem apreciadas no julgamento do processo de nº 13807.011761/99-85.

Ocorre que o órgão preparador, inadvertidamente, deixou de observar o disposto no § 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (com a redação dada pela Lei nº 9.532/97) e juntou tal petição ao referido processo.

Compreende o pedido: as alegações de fls. 550 a 569, a procuração de fl. 570 e os anexos nomeados como DOC. 02 (fls. 571 a 577), DOC. 03 a 08 e 9B (que se reportam às doze pastas anexas, que não foram juntadas ao processo), DOC. 9A (fls. 579 a 594), DOC. 10 (fls. 595 a 606), DOC. 11 (fls. 607 a 625) e DOC. 12 (fls. 626 a 638).

Alega o interessado que, já por ocasião da impugnação, havia pleiteado mais trinta dias para a apresentação de provas, o que se demonstrou impossível até a presente data. Justificou-se, em síntese, com as seguintes alegações:

1) A impugnante à época dos eventos em discussão, embora se caracterizasse como sociedade de capital aberto, era controlada por seu presidente, o Sr. Antonio de Toledo Lara Neto, que juntamente com os membros de sua família detinha 46,69% do capital votante.

2) Durante a década de 1990 a empresa apresentou resultados deficitários em razão de uma administração deficiente e de condições adversas de mercado, passando por dificuldades financeiras extremas, que a levaram à beira da falência (um processo de concordata foi iniciado em fevereiro de 1996).

3) Em agosto de 1996, o controle da empresa foi adquirido pela, atual, INCEPA LOUÇAS SANITÁRIAS S/A e, apesar dos percalços o Sr. Antonio de T. Lara Neto foi mantido na presidência até 22/10/1996.

4) O processo de concordata foi levantado em 1997, mas a impugnante ainda ressentia-se da crise econômica em que esteve envolvida, e principalmente da administração deficiente do passado, assoberbada com inúmeros processos fiscais e judiciais.

5) Não tendo as administrações anteriores priorizado a contabilidade e administração das obrigações fiscais da impugnante, o trabalho de levantamento das informações solicitadas pela fiscalização foi penoso e demorado, somente tendo sido concluído meses após a lavratura do auto de infração. Por esta razão, somente agora estes documentos estão sendo trazidos à discussão. Note-se que se este trabalho pudesse ter sido concluído à época da fiscalização, o auto em questão muito provavelmente nem teria sido lavrado.

6) Entende não haver nenhum impedimento legal à apresentação da documentação anexa após o prazo para a impugnação, apoiando-se na obra Processo Administrativo Fiscal, de Antonio da Silva Cabral, editado em 1993.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

7) Alerta que o recebimento e consideração destas razões e documentos é medida de equidade que atende aos princípios da ampla defesa e da economia processual. A negativa de apreciação somente levaria a discussão a novas instâncias, com desnecessários custos adicionais.

8) Quanto às demais afirmações da petição (fls. 554 a 569) consistem em nova impugnação, pois não só reiteram os argumentos apresentados na primeira impugnação, como apresentam novas alegações.

É o relatório. Passo a decidir.

Engana-se o interessado ao afirmar que não existem impedimentos legais para a apresentação intempestiva de prova documental, talvez em razão de basear-se em obra de 1993.

As provas documentais, até o advento da Lei 9.532/97, regiam-se pelo disposto no Decreto 70.235/72 em seu artigo 17, com redação dada pela Lei 8.748/93, que dispunha:

"Art. 17 - Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, admitindo-se a juntada de prova documental durante a tramitação do processo, até a fase de interposição de recurso voluntário."

Em princípio, se a prova documental deveria ser apresentada na petição inicial, teria o legislador deixado ao sabor da vontade do impugnante a apresentação das provas documentais até o recurso voluntário, sobrepondo-se as fases de preparo e julgamento de primeira instância?

O entendimento possível é aquele que vislumbra a admissão por parte do legislador de que certas provas documentais não seriam possíveis de produzir no prazo de trinta dias, em razão de força maior, fato ou direito superveniente ou por destinarem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Tanto assim é que o artigo 67 da Lei 9.532/97 veio à luz, não para impossibilitar a apresentação da prova documental após o prazo de impugnação, mas para elencar os casos possíveis desta juntada de documentos.

Assim, a discussão se reporta ao contido nos parágrafos 4º e 5º que foram acrescentados ao artigo 16 do PAF, pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

§ 4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º - A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Observa-se claramente que o histórico trazido na petição não se enquadra nas hipóteses "b" ou "c", restando assim analisar se os argumentos apresentados guardam relação com o previsto na alínea "a".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

Caso fortuito ou de força maior é conceituado pelo Código Civil (Lei nº 3.071/1916) nestes termos:

"Art. 1.058...

Parágrafo único – O caso fortuito, ou de força maior, verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar, ou impedir."

Com maior clareza, o Parecer Normativo CST nº 39/1978, publicado no D.O.U. de 04/05/1978, define os conceitos de fortuito e de força maior, como segue:

"3 -..... Fortuito é, no sentido exato de seu significado (acaso, imprevisão, acidente), o evento que não se pode prever e que, quando ocorre, se mostra superior às forças ou vontade do homem, para que seja evitado. Caso de força maior é o fato que se prevê ou é previsível, mas que não se pode, igualmente, evitar, visto que é mais forte que a vontade ou ação do homem. Assim, ambos se caracterizam pela irresistibilidade e se distinguem pela previsibilidade ou imprevisibilidade ao passo que os casos de outras espécies mostram ação de quem os praticou ou se converteram em efeito, em função das causas de imprevidência, negligência, imprudência, imperícia, complacência, conivência, inércia, omissão etc. Entre outros, se consideram casos fortuitos e de força maior os seguintes: tempestade, borrasca, inundação, terremoto, granizo, maremoto, naufrágio, incêndio, geada, nevasca, tufão, furacão etc., ou quaisquer outros acontecimentos dessa ordem, imprevisíveis ou previsíveis, mas inevitáveis.

4 - Por princípio, ninguém responde pelos casos fortuitos ou de força maior, pois que inevitáveis por natureza e essência, aconteceram porque tinham que acontecer, sem que sejam imputáveis a algo ou alguém." (grifei)

Por conseguinte, somente se pode considerar uma situação, como decorrente de caso fortuito, ou de força maior, se cumpridas duas condições indissociáveis, a saber:

- a) Ausência de imputabilidade: o evento não pode decorrer da ação humana. Eclode, geralmente, da manifestação das forças naturais. Por esse motivo, a enchente só será um caso fortuito, ou de força maior, se demonstrada que a ocorrência foi superior às forças ou a vontade do homem para impedi-la.
- b) Inevitabilidade ou irresistibilidade: o sujeito passivo não pode concorrer, sob qualquer forma – negligência, imperícia, imprudência, culpa, inércia, omissão etc. –, para o episódio lamentado. Tem que atender ao princípio da inevitabilidade, ou seja, deve ocorrer à revelia da ação humana. Em síntese, pode-se afirmar que o caso fortuito, ou de força maior, ocorre inexoravelmente, sem que o homem tenha, de alguma forma, interferido, e sem que possa, de qualquer modo, impedi-lo.

As justificativas do interessado relatam o que poderíamos classificar de negligência do sujeito passivo quanto à obrigação acessória da boa guarda dos documentos que respaldam a escrituração, o que jamais se enquadra no conceito de força maior. Além disso, não é demais lembrar que a pessoa do sócio não se confunde com a pessoa da empresa, ressalte-se, ainda, que a fiscalização iniciou-se dois anos após a mudança de controle empresarial, tempo mais do que suficiente para se corrigir as alegadas ineficiências da administração anterior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

Outrossim, caso eventualmente a primeira instância julgadora decida contrariamente ao impugnante, nada impede que o patrono da interessada ingresse com recurso voluntário apresentando suas razões à apreciação do Egrégio Conselho de Contribuintes.

Portanto proponho que, no retorno deste processo ao órgão preparador para ciência da decisão ao interessado, sejam extraídas do presente processo as folhas numeradas de 550 a 638, bem como este despacho, para restituição dos documentos, inclusive as doze pastas anexas, ao interessado." "

Com a impugnação tempestiva, instaurou-se o litígio, o qual foi julgado em primeira instância pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/SP, que prolatou a Decisão DRJ/SPO nº 3.783, de 11/10/2000, fls. 661/672, cuja ementa dispõe:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995, 1996

Ementa: GLOSAS DE CUSTOS.

A contabilidade faz prova a favor do contribuinte, desde que os fatos nela registrados sejam acompanhados de documentação hábil.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1995, 1996

Ementa: APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRAZO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1995, 1996

Ementa: A procedência do lançamento de IRPJ implica na procedência do lançamento dele decorrente.

LANÇAMENTO PROCEDENTE "

As considerações que fundamentaram as conclusões da aludida Decisão são, em resumo, as seguintes:

"FUNDAMENTAÇÃO

PRELIMINAR

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna ou por motivo de força maior, ou por referir-se a fato ou a direito superveniente, ou, ainda, por destinar-se a contrapor fatos ou razões trazidas aos autos posteriormente.

Também deve-se observar que, o inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (com a redação dada pela Lei nº 8.748/93), determina que a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e *provas* que possuir.

Contra a aventada juntada posterior de documentos, reporto ao contido nos parágrafos 4º e 5º que foram acrescentados ao artigo 16 do PAF, pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

§ 4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A autuada não logrou comprovar a impossibilidade de apresentação, por motivo de força maior, de qualquer documentação adicional ao contido nos autos, no prazo previsto para impugnação, ou qualquer outro motivo elencado no § 4º do art. 16 do PAF, aqui transcrito.

Ressalte-se que a boa guarda da documentação que respalda a escrituração, além de princípio contábil, pertence ao rol das obrigações acessórias do contribuinte, não caracterizando *força maior* a alegação do interessado, quanto à dificuldade de apresentação das provas documentais, de que: "*a unificação dos mesmos que se encontravam em prédios diversos da empresa*".

Reitere-se, portanto, que os documentos deveriam ter sido apresentados juntamente com a impugnação, pois aquele era o momento oportuno, e não outro qualquer, a critério da própria contribuinte, afinal, o andamento do processo não pode ficar aguardando indefinidamente, a apresentação de provas.

Quanto ao pedido de perícia, não há como deferi-lo pelo seu tom genérico, pois dispõe o art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (com a redação dada pela Lei nº 8.748/93) que a impugnação mencionará as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito. Concluindo o assunto com o disposto no parágrafo 1º, do mesmo diploma legal, a seguir transcrito:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

MÉRITO

Quanto ao mérito, constata-se que a argumentação desenvolvida não veio subsidiada por elementos ou mesmo indícios comprobatórios essenciais à sua sustentabilidade, além de genéricas ponderações quanto à prova no processo administrativo e direito de defesa. Portanto não conta com força para derribar o lançamento de ofício em tela.

Com relação às devoluções de vendas verifica-se que a glosa efetuada pelo atuante decorreu da ação fiscal que culminou no auto de infração, referente ao IPI, que consta no processo nº 13807.011762/99-48, portanto cabem aqui as mesmas ponderações.

Decerto que o art. 84 do RIPI/82 permite ao estabelecimento contribuinte creditar-se do IPI relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, de modo total ou parcial, conforme tais operações assim tenham ocorrido.

Observa-se, porém, que o direito a esse crédito se encontra condicionado ao cumprimento das exigências estipuladas no art. 86 daquele mandamento legal, dentre as quais cumpre destacar a disposição contida no inciso II, alínea "b", que determina a escrituração do livro fiscal modelo 3:

"Art. 86 O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências:

.....

II – pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:

.....

b) lançamento nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque das Notas Fiscais recebidas, na ordem cronológica de entrada dos produtos no estabelecimento;

.....

Em que pese a determinação legal supra citada, o art. 283, também do RIPI/82, consigna a possibilidade de dispensa do uso do mencionado livro, na hipótese de o estabelecimento adotar **equivalente** sistema de controle da produção e do estoque.

Por "equivalente" deve-se entender um sistema de controle que supra efetivamente a inexistência do livro modelo 3, ou seja, que seja capaz de permitir uma perfeita identificação das operações de devolução e retorno dos produtos saídos do estabelecimento com incidência do imposto, o que asseguraria a efetiva comprovação dessas operações e, conseqüentemente, a apropriação do crédito correspondente. Para tanto, é imprescindível que o similar mecanismo de controle contenha todos os requisitos do livro modelo 3.

Daí revelar-se inapto o uso do livro Diário para tal controle, uma vez que, por si só, não reúne condições para substituir o aludido livro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

Nesse contexto, por oportuno, importa ressaltar que a Portaria MF nº 328, de 23 de dezembro de 1972, publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 03 de janeiro de 1973, estabeleceu várias simplificações referentes à escrituração do livro modelo 3. Cite-se, como exemplo, a faculdade do lançamento, por totais diários de entradas e saídas de produtos, na coluna "produção" desse livro, bem como a possibilidade de utilização, por determinados contribuintes, independentemente de autorização prévia, desde que atendidas certas condições, de controles equivalentes em substituição à escrituração do referido livro.

No tocante ao caso em tela, verifica-se que a autuada, na peça impugnatória, nada apresentou ou alegou nesse sentido.

A par disso, cumpre destacar que a legislação tributária, nos termos do processo administrativo fiscal (regulamentado pelo Decreto nº 70.235/72 e legislação subsequente), concede ao autuado o direito de, não concordando com a exigência de ofício, litigar pela sua improcedência, por meio da interposição de impugnação escrita, momento oportuno para se apresentar as razões e as provas que fundamentam a divergência ao trabalho e às conclusões da fiscalização.

Assim sendo, como, no presente processo, a impugnante não logrou trazer aos autos qualquer elemento material, documental, efetivamente legitimatório do implemento da escrituração então mencionada, torna-se insustentável a possibilidade de se acatar tal alegação, uma vez que não se encontra devidamente comprovada.

Destaque-se, inclusive, que o entendimento acima exposto, acerca da imprescindibilidade de apresentação comprobatória substancial e autêntica, encontra total consonância com o posicionamento emanado do Segundo Conselho de Contribuintes, conforme atestam os Acórdãos: 201-64.984/88 e 202-04484/91, cujas ementas, respectivamente, assim se transcrevem:

"CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS – Incabível quando não se demonstra a efetiva reincorporação ao estoque."

"IPI – CRÉDITO POR DEVOLUÇÃO DE VENDAS – Improcede quando não reste demonstrada a reintegração do produto aos estoques possíveis de nova saída tributada."

Quanto às compras efetuadas junto aos fornecedores relacionados no Relatório, consta nos autos que, por ocasião da fiscalização, a interessada não logrou comprovar os desembolsos em razão de:

- 1) os borderôs apresentados não são bancários, mas sim documentos da própria fiscalizada, imprestáveis, portanto, para comprovação do pagamento desses desembolsos;
- 2) as cópias de cheques emitidos pela própria empresa e apresentados, apenas parcialmente, não comprovam os pagamentos, por não serem documentos fiscais;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

3) também não foram apresentados microfilmes dos cheques de pagamento, nem duplicatas devidamente saldadas e chanceladas por Instituição Financeira, enfim, nada que pudesse evidenciar a real quitação das compras.

Contra isso nada de específico opõe a defesa, aliás, contra o genérico argumento de grande quantidade de documentos espalhados por vários estabelecimentos, vale transcrever o artigo 210 do RIR/94:

"Art. 210 – A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Dec. Lei nº 486/69, art. 4º)."

De acordo com o dispositivo transcrito, as pessoas jurídicas são obrigadas a conservar, em ordem, os livros, documentos e papéis relativos as suas atividades. Além de previsto em lei, a fiscalização tem o dever de verificar a consistência das declarações de rendimentos e solicitar todos os esclarecimentos necessários ao convencimento da exatidão e legitimidade dos valores declarados. Os contribuintes, por sua vez, são obrigados a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos fiscais no exercício de suas funções. Com efeito, pela ausência nos autos de elementos de prova concretas, capazes de refutar de modo cabal e indubitável os fatos descritos no lançamento de ofício em apreço, resta proficiente concluir pela sua total objetividade, razão pela qual ele deve ser mantido.

Finalmente, cabe esclarecer que a penalidade foi imputada e calculada em Reais, portanto não se justificam os argumentos aduzidos pela defesa quanto à impossibilidade de correção monetária da multa.

Outrossim, quanto ao auto de infração referente ao IRRF, sendo os mesmos elementos apurados pela fiscalização e exatamente os mesmos argumentos da impugnação, o decidido no IRPJ repercute de igual modo na tributação reflexa."

E, por unanimidade de votos, foi julgado procedente o lançamento.

O RECURSO VOLUNTÁRIO

A contribuinte foi regularmente cientificada do julgamento de primeira instância, em 02/01/2001, conforme A.R. de fls. 673 (verso). Insatisfeita com o referido julgado, que manteve todas as exigências, interpôs, em 31/01/2001, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, recurso voluntário a este Colegiado, conforme petição e documentos de fls. 675/715. Foi efetuado arrolamento de bens e direitos, para fins de prosseguimento do Recurso, de acordo com o §§ 2º a 4º do artigo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

33 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 264, de 2002, conforme evidenciam os documentos de fls. 716/893.

É oportuno observar que, após a autuação, a recorrente alterou a sua denominação social, em 01/01/2001, para ICL LOUÇAS SANITÁRIAS S/A e, em 01/01/2003, para ROCA BRASIL LTDA., e, também o endereço da sua sede, em 22/01/2001, para a Avenida 14 de Dezembro nº 2.800, sala C, Vila Rami, Jundiaí-SP, CEP 13.206-011, conforme demonstram os documentos de fls. 728/735 e 851/863.

A autuada, no Recurso Voluntário, apresenta, em síntese, as seguintes alegações:

I - Preliminar

Na impugnação tempestivamente apresentada em 29/09/99, impossibilitada de juntar os comprovantes das suas alegações, protestou por um prazo adicional de 30 dias, prazo esse que não pode ser cumprido, vindo apenas a efetuar a juntada dos comprovantes em 25/05/00 (doc. 2).

A complementação impugnatória com juntada de milhares de notas fiscais, cópias dos livros e outros documentos comprobatórios efetuada em 25/05/00, tinha o condão de processualmente esclarecer a repartição julgadora quanto à impossibilidade de apresentação dessa documentação no prazo de trinta dias, bem como de aclarar as razões de impugnação em face dos novos documentos trazidos aos autos, tendo sido entendida pela autoridade julgadora como uma segunda defesa, considerada intempestiva.

A DRJ/SP, contudo preferiu desconhecer as razões apresentadas na petição complementar de 25/05/00, determinando o seu desapensamento e sequer tangenciando o conteúdo da documentação apresentada, o que por certo implicaria na declaração da improcedência dos autos lavrados.

A D. autoridade julgadora apóia-se na Lei nº 9.532/97, art. 67, que deu nova redação aos dispositivos do Decreto nº 70.235/72 (PAF) em especial os artigos 16 e 17, associando ainda o artigo 1.058 do Código Civil para desconhecer a petição complementar de defesa protocolada em 25/05/00, inclusive a farta documentação juntada, bem como para negar a diligência pleiteada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

No contencioso fiscal sempre se admitiu a apresentação de provas desde que estas chegassem ao conhecimento do julgador antes da decisão. Corrobora este procedimento o art. 1º da Lei nº 8.748/93, que alterou o art. 17 do PAF (transcreve o texto). Tal dispositivo tem por finalidade, evidentemente, garantir em sua máxima extensão os princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal. A juntada de prova documental é faculdade inerente a estes princípios, não se podendo afirmar, numa interpretação de extremo rigor formalístico, que com o advento da Lei nº 9.532/97, o sistema processual fiscal não mais admite a apresentação de provas após o decurso do tempo legal da impugnação. O disposto no art. 67 da Lei nº 9.532/97 somente se compatibiliza com o ordenamento jurídico nacional se interpretado no sentido de que a prova disponível quando da apresentação da impugnação deve ser apresentada juntamente com esta. Não estando a prova documental disponível para apresentação neste momento, não se pode precluir sua apresentação posterior, sob pena de violação de princípios constitucionais. Como reforço dessas arguições, transcreve trechos das obras de Antonio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva, Ed. 1993), de Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro), e de Ippo Watanabe e Luiz Pigatti Júnior (Manual de Processo Administrativo Tributário).

II – Recurso - IRPJ

A decisão da DRJ/SP equivoca-se quando entende que a recorrente não logrou trazer aos autos qualquer elemento material, documental e escritural no que tange às devoluções de mercadorias e compras efetuadas junto aos fornecedores relacionados no feito fiscal. Em primeiro lugar porque apresentou referidos elementos, consubstanciados em milhares de documentos fiscais, bancários e até de fornecedores, os quais foram anexados à petição de juntada e esclarecimentos de 25/05/00. Em segundo lugar porque, mesmo resolvendo ignorar a documentação juntada, não poderia o julgador de primeira instância deixar de apreciar as alegações e o pedido de perícia formulados na impugnação, sendo seu dever de ofício determinar as diligências necessárias à comprovação do alegado.

A notória improcedência da acusação fiscal fica evidente da análise das razões contidas na petição de 25/05/00, as quais incluem itens que não demandam qualquer esforço interpretativo, tais como:

- a) erro na identificação da natureza das operações realizadas, tratando-se como compra e venda operações de remessa e retorno para industrialização;
- b) erro na identificação de fornecedor, em virtude de confusão com número de CNPJ;
- c) duplicidade de valores das listagens que serviram de base para a apuração dos tributos lançados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

d) comprovação da existência de operações meramente escriturais, com a finalidade de gerar créditos financeiros, que nenhum reflexo tiveram nas obrigações fiscais da recorrente.

III a V – Recursos - IRRF/CSLL e Aplicação da Multa

Repete-se por ser de fato e de direito o quanto arrazoado no recurso e na referida petição apresentada em 25/05/00, particularmente os itens 37 a 47.

VI – Conclusão e Pedido

Em suma, a D. DRJ/SP houve por bem não avaliar de fato e direito vários dos argumentos apresentados pela recorrente, tendo se equivocado em relação às questões que examinou, da seguinte forma:

A - Processo

a) não determinou a realização de diligência conforme solicitado na impugnação protocolada em 29/09/99 e reiterado na petição complementar protocolada em 25/05/00, à qual a recorrente tem direito, sob pena de configurar-se cerceamento de defesa;

b) não tomou conhecimento dos esclarecimentos complementares apresentados em 25/05/00, os quais pretende desapensar dos autos, nem sequer examinou a documentação acostada que, ao que tudo indica, ficou retida no órgão preparador;

c) não levou em conta que os fatos fiscalizados correspondem ao período-base de 1995, portanto, anterior à exigência da Lei nº 9.532/97;

d) não considerou que se a recorrente pode valer-se da documentação apresentada na fase recursal ou judicial (por sinal apresentada antes do julgamento da autoridade singular), não há porque não examiná-la por ocasião do julgamento em primeira instância, sob pena de cerceamento do seu direito de defesa garantido constitucionalmente;

e) não reconheceu que o recebimento e apreciação da petição de 25/05/00 e documentação anexa é imposição dos princípios da ampla defesa e devido processo legal, além de medida de economia processual;

f) desconsiderou o fato de que o processo administrativo fiscal se orienta pelo princípio da verdade material, cabendo ao julgador utilizar todos os meios de que disponha para determinar se ocorreu ou não o fato gerador imputado à recorrente, o que, se feito no presente caso, levaria à forçosa conclusão negativa;

B - Mérito

a) os custos glosados por falta de comprovação de compras não podem subsistir face aos documentos apresentados em 25/05/00;

b) os custos glosados sobre devoluções de produtos vendidos não resistem aos fatos e esclarecimentos prestados;

c) existem inconsistências e falta de precisão nos valores quantificados no levantamento fiscal, a exemplo da contagem duplicada nas compras



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

e interpretação equivocada no caso das "devoluções" de produtos vendidos;

d) não prospera a cobrança de IRPJ, IRRF e da multa aplicada, restabelecendo-se as bases de cálculos negativas de CSLL;

e) é inaplicável a multa de 112,5% sob argumento que a recorrente escusou-se a prestar esclarecimentos ao D. auditor fiscal.

Por se tratar de matérias relacionadas reitera-se em relação às exigências em lide, tudo quanto referido no Recurso referente ao IPI, cuja cópia é anexada ao presente para dele fazer parte integrante (doc.3).

Reitera que integram o recurso todas as razões apresentadas na petição de 24/05/00, requerendo sua manutenção ou reapensamento aos autos, conforme o caso, com toda a documentação a ela anexada. E, no final, requer o cancelamento das exigências.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

VOTO

Conselheiro MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Houve arrolamento de bens à vista do que constam dos autos, fls. 716/893. Conheço, portanto, do recurso.

Conforme delineado no relatório, os lançamentos de ofício de que trata o presente processo, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, fls. 490/505, e Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, fls. 506/512, foram efetuados em decorrência de glosas de custos, fatos geradores de janeiro a dezembro de 1995.

As aludidas glosas de custos, segundo os Termos de Verificação Fiscal nº 01, fls. 460/466, e nº 03, fls. 467/489, referem-se, respectivamente, a “glosa de devoluções de vendas de produtos” e “glosa de custos relativos à aquisição de mercadorias e matérias primas”, a qual foi procedida pela autoridade fiscal após a realização de diversos exames e batimentos em livros e documentos da empresa.

Devoluções de Vendas ..

Em relação à “glosa de devoluções de vendas de produtos”, dispõe, em resumo, o referido Termo de Verificação Fiscal nº 01, referindo-se à caracterização da irregularidade tributária:

“não foram comprovadas a efetiva devolução das mercadorias em razão de sua não reinclusão no estoque de produtos, nem a baixa efetiva do custo dos produtos vendidos (CPV), quiçá o cumprimento de obrigações e requisitos formais (tais como: menção do fato motivador dos eventos no verso das notas fiscais originais, prova da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento da fiscalizada, a ausência de carta ou memorando do comprador, nos casos em que este não estiver obrigado a emitir nota fiscal, a ausência de prova(s) de qualquer tipo de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

ressarcimento e/ou compensação, ao comprador dos produtos, do valor a eles imputado etc). Sem embargo, estes fatos retiram da contribuinte o direito ao crédito do imposto (sacado em seus próprios documentos de vendas), bem como, outrossim, o direito de abater das receitas operacionais da empresa o custo das respectivas devoluções, possibilitando ao Fisco, a aplicação das penalidades cabíveis neste caso;

atente-se, também, para o lapso de tempo entre a data de emissão das notas fiscais de venda e a data de emissão das notas fiscais de entrada ou, ainda, das datas de retorno dos produtos, que constam das relações de devoluções, as quais são fracamente justificadas. Em alguns casos justificados é, simplesmente, incabível o documento fiscal de entrada, pois o procedimento correto e legal é o de anulação da nota fiscal de venda. E mesmo que as mercadorias não tivessem deixado o estabelecimento da vendedora, no caso CELITE S/A, por presunção legal já teria ocorrido o fato gerador do IPI, com fulcro no artigo 30, VI, do RIPI;

os fatos descritos acima parecem ser ratificadores da inércia do contribuinte na comprovação dos eventos contábeis referentes às devoluções, mais especificamente àqueles relativos aos documentos nos quais estão escriturados os valores debitados ao destinatário da mercadoria, nos casos de não recebimento do produto, bem como naqueles pertinentes à efetiva integração das mercadorias no estoque de produtos da empresa, em conta que possibilite a identificação individualizada das operações de retorno. Dessa forma, como já aventado, é incabível tanto a apropriação dos custos dos produtos vendidos como redutores da receita bruta de vendas, quanto, também, incabível o é, a manutenção dos créditos do IPI relativos àquelas mesmas devoluções;

observe-se, novamente, que as devoluções em questão, consoante documentos do próprio contribuinte, foram realizadas sem motivo relevante (desinteresse do cliente), não sendo passíveis, portanto, de inutilização, destruição ou obsolescência, ou de qualquer outro fato capaz de inibir, de imediato, uma nova operação de venda ou, ainda, factível a ponto de serem mensuradas, classificadas e escrituradas como custo extraordinário. Ao contrário, poderiam ser normalmente revendidas, a qualquer momento."

Aquisição de Mercadorias e Matérias Primas

Quanto à "glosa de custos relativos à aquisição de mercadorias e matérias primas", dispõe, em síntese, o referido Termo de Verificação Fiscal nº 03:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

“dos fornecedores escolhidos e listados pela auditoria fiscal, a fiscalizada não logrou comprovar, total ou parcialmente, o pagamento de grande parte das notas fiscais analisadas (relaciona seis empresas); como respostas das solicitações, intimações e reintimações, além de poucos documentos apresentados e de demonstrativos parciais, a empresa, inúmeras vezes, através de seus representantes legais, reiterou, em respostas dirigidas à fiscalização, a perda de “alguns” de seus bancos de dados, além do extravio de livros e de documentos, relativamente ao período-base de 1995, argumentos estes que não têm o condão de justificar a efetividade ou não dos pagamentos das mercadorias, matérias primas e material de consumo adquiridos, razão pela qual a fiscalização achou por justo, correto e legal glosar o custo desses eventos, cujo valor total diminuiu o lucro líquido da empresa no período;

a indedutibilidade deste tipo de custo é caracterizada pela não comprovação de pagamento, não se levando em conta quaisquer fatos excludentes, fortuitos ou não, relativamente à contribuinte;
a fiscalizada não logrou comprovar os desembolsos referentes às mencionadas compras pelas seguintes razões:

- a) os borderôs apresentados não são bancários, mas sim documentos da própria fiscalizada, imprestáveis, portanto, para comprovação do pagamento desses desembolsos;
- b) as simples cópias de cheques emitidos pela própria empresa e apresentados, apenas parcialmente, à fiscalização não comprovam os pagamentos, por não serem documentos fiscais;
- c) também não foram apresentados microfimes dos cheques de pagamento, nem duplicatas devidamente saldadas e chanceladas por instituição financeira, enfim, nada que pudesse evidenciar a real quitação das compras.”

No recurso voluntário, a recorrente argúi que na data da apresentação tempestiva da impugnação, em 29/09/99, impossibilitada de juntar os comprovantes das suas alegações, protestou por um prazo adicional de 30 dias, prazo esse que não pode ser cumprido, vindo apenas a efetuar a juntada dos comprovantes em 25/05/00. Que, a complementação impugnatória com juntada de milhares de notas fiscais, cópias dos livros e outros documentos comprobatórios efetuada em 25/05/00, tinha o condão de processualmente esclarecer a repartição julgadora quanto à impossibilidade de apresentação dessa documentação no prazo de trinta dias, bem como de aclarar as razões de impugnação em face dos novos documentos trazidos aos autos. Que, a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

DRJ/SP, contudo preferiu desconhecer as razões apresentadas na petição complementar de 25/05/00, determinando o seu desapensamento e sequer tangenciando o conteúdo da documentação apresentada, o que por certo implicaria na declaração da improcedência dos autos lavrados.

O artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê no seu § 4º, acrescido pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 1997, que, "a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos." O mesmo artigo 16 prevê no seu § 5º, também acrescido pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 1997, que "a juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior."

Reportando-se à referida petição de apresentação de provas documentais, protocolizada em 24/05/2000, dispõe o julgamento de primeira instância que, "a petição foi denegada em despacho fundamentado." Que, "a autuada não logrou comprovar a impossibilidade de apresentação, por motivo de força maior, de qualquer documentação adicional ao contido nos autos, no prazo previsto para impugnação, ou qualquer outro motivo elencado no § 4º do art. 16 do PAF (Decreto nº 70.235/72), acrescido pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 1997." E, que, "os documentos deveriam ter sido apresentados juntamente com a impugnação, pois aquele era o momento oportuno, e não outro qualquer, a critério da própria contribuinte, afinal, o andamento do processo não pode ficar aguardando indefinidamente a apresentação de provas."

Em resumo, segundo o julgamento de primeira instância, a recorrente, na referida petição de apresentação de provas documentais protocolizada em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13807.011761/99-85
Acórdão nº : 103-21.994

24/05/2000, não atendeu ao estabelecido no citado § 5º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, acrescido pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 1997, ou seja, não demonstrou, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do § 4º do mesmo artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, também acrescido pelo artigo 67 da Lei nº 9.532/97.

No entanto, tendo em vista as alegações e informações da recorrente, de que anexou à mencionada petição de 25/05/2000 "milhares de notas fiscais, cópias dos livros e outros documentos comprobatórios" e que "existem inconsistências e falta de precisão nos valores quantificados no levantamento fiscal, a exemplo da contagem duplicada nas compras e interpretação equivocada no caso das "devoluções" de produtos vendidos", e, também, o fato de que as referidas alegações e provas foram trazidas aos autos em data anterior à do julgamento de primeira instância, entendo que, em obediência ao princípio da verdade material, orientador do processo administrativo tributário e, também, aos princípios da razoabilidade, ampla defesa e contraditório previstos no artigo 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo da Administração Pública Federal, os autos devem retornar à instância originária para que a mesma promova novo julgamento apreciando também as alegações e provas apresentadas na aludida petição de 25/05/2000.

Ante todo o exposto, oriento o meu voto no sentido de acolher a preliminar de cerceamento do direito de defesa, declarar a nulidade da decisão de primeira instância e determinar a remessa dos autos à repartição de origem para que nova decisão seja prolatada na boa e devida forma.

Sala das Sessões - DF, 15 de junho de 2005.


MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA