



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13808.004420/97-91
Recurso nº : 140.174
Matéria : IRPJ - EX.: 1994
Recorrente : SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO/SP-I
Sessão de : 02 DE DEZEMBRO DE 2004
Acórdão nº : 105-14.877

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DA DECISÃO DE 1º GRAU - A ausência de apreciação, pelo órgão julgador "a quo", de todos os argumentos apresentados na fase impugnatória, constitui preterição do direito de defesa e determina a declaração de nulidade da decisão de primeiro grau, a teor do disposto no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

Decisão de 1º grau anulada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ANULAR a decisão de primeira instância, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE

LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 31 JAN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, NADJA RODRIGUES ROMERO, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13808.004420/97-91
Acórdão nº : 105-14.877

Recurso nº : 140.174
Recorrente : SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

R E L A T Ó R I O

SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, da decisão prolatada pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo/SP 1, consubstanciada no Acórdão de fls. 132/138, do qual foi cientificada em 17/12/2003, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fls. 141-v, por meio do recurso protocolado em 15/01/2004 (fls. 148).

Contra a Contribuinte foi lavrado o Auto de Infração (AI) de fls. 27/32, para formalização da exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, relativamente aos meses de agosto e setembro do ano-calendário de 1993, exercício financeiro de 1994; o lançamento decorreu da glosa de despesas relacionadas ao recebimento de créditos de IPI de empresa coligada e de pagamentos de honorários pela assessoria na transferência desses créditos, as quais foram consideradas não necessárias à atividade da Fiscalizada e à manutenção da fonte produtora, de acordo com o Termo de Exame e Constatação de fls. 05, e o Demonstrativo de fls. 26.

Inconformada com a exigência, a Autuada apresentou tempestivamente a impugnação de fls. 37/55, instruída com os documentos de fls. 56 a 128, onde contesta a acusação fiscal com base nos argumentos dessa forma sintetizados no julgado recorrido:

"4.1 Aplicação de lei posterior:

"a) é nula a autuação por embasar-se em legislação posterior á (sic) ocorrência dos fatos;

"b) as despesas referem-se aos meses de agosto e setembro de 1993 e o auto veio fundamentado em vários artigos do RIR/1994.

"4.2 Autuação baseada em presunção:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13808.004420/97-91
Acórdão nº : 105-14.877

"a) a fiscalização simplesmente alega que a autuada recebeu créditos de IPI e pagou honorários a duas outras empresas pela assessoria nessa transferência, arrolando todos os valores envolvidos nessa transação, e efetuou a glosa porque entendia que eram despesas não necessárias;

"b) todavia, não demonstrou de forma efetiva como a autuada procedeu à contabilização dessas despesas. Lançou apenas o 'demonstrativo de compra de créditos de IPI de coligadas e honorários advocatícios na intermediação dessas compras', sem precisar como foram contabilizados ou sem demonstrar amiúde como chegou àqueles números, ou lastreado em que documentos;

"c) no Termo de início de fiscalização foram solicitados vários documentos à SPAL, porém o fiscal nem se deu ao trabalho de olhar a documentação que solicitou, já trouxe pronto o auto com base nos documentos que detinha anteriormente;

"d) embora o fiscal tenha ido diversas vezes à empresa, deixou de verificar a contabilidade, preferindo imaginar o que estava acontecendo do que examinar. Prova disso é que instruiu o presente processo com documentos que nem foram solicitados à empresa, tais como os recibos, as notas fiscais, etc. Da contabilidade mesmo, nada analisou ou juntou nestes autos, reforçando o que se disse sobre a mera presunção e vontade de autuar a esmo a empresa, por retaliação condenável;

"e) deveria ter comprovado quais as contas que foram lançados os pagamentos; se o foram como despesa, se o IPI que deixou de ser pago pela anulação com o crédito foi oferecido à tributação, chegando ao mesmo resultado do imposto;

"f) à fiscalização cabe demonstrar a falta e as provas nas quais se baseia; ao contribuinte demonstrar seu direito e não provar o que a fiscalização não provou, com cerceamento de defesa;

"g) nos autos inexiste prova cabal de falta de recolhimento do imposto decorrente da operação de transferência de crédito e, das duas uma: ou é má fé evidente, por perseguição, ou é trabalho inconsistente, mal feito, que impõe ao contribuinte a inversão do ônus da prova;

"h) os pagamentos efetuados à 'Calçados Kilate' não foram lançados como despesas. Entretanto os pagamentos efetuados à referida empresa foram considerados no total da autuação;

"i) se alegou erro na contabilização e falta de pagamento do imposto não está comprovado nos autos, por inexistirem os elementos à tal prova nos autos (além de não haver a tal falta alegada). O que há é mera presunção e arbitramento de valores;



3



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13808.004420/97-91
Acórdão nº : 105-14.877

"j) requer sejam efetuadas diligências na empresa para que o fiscal aponte as contas que ele vislumbrou deduzidas tais despesas, se foram deduzidas, se restou redução indevida do lucro com esse procedimento.

"4.3 Nulidade por ser contraditório:

"a) o fiscal descreve uma coisa e autua outra, havendo total incongruência e desconexão entre o fato e o motivo da falta;

"b) o auto, textualmente, diz que a autuada 'recebeu créditos de IPI da firma Calçados Kilate S/A, coligada, e pagou às empresas Advocacia FR S/C e Só-Fisco Ass. Cons. Ltda. honorários pela assessoria na transferência desses créditos' pretendendo glosar as despesas de honorários;

"c) lendo o demonstrativo que acompanha o auto, tem-se que também foram glosados os pagamentos feitos à Calçados Kilate, que é pagamento pela compra do crédito e não foi contabilizado como despesa que agora pudesse ser glosada;

"d) se a fiscalização entendia que esses honorários não poderiam ser contabilizados como despesas, indevida foi a inclusão no auto dos pagamentos feitos à empresa detentora do crédito.

"4.4 Do mérito:

"a) discorre sobre a legitimidade da operação de transferência de crédito prêmio do IPI entre empresas interdependentes;

"b) afirma que se a lei permite essa transferência e a negociação das bases do recebimento dos créditos e seu pagamento, sua dedução é admitida como outro negócio qualquer;

"c) no caso, o negócio se tornou interessante para a autuada, como um outro investimento qualquer para obter receita, gerando-lhe lucro;

"d) a operação, os créditos, os pagamentos são todos, formal e materialmente irrecusáveis e foram essenciais ao auferimento da receita tributável;

"e) todo negócio que envolva receita é necessário à empresa, esteja ele direta ou indiretamente ligado à produção, pois receita na empresa não é outra coisa senão a própria manutenção da fonte produtora;

"f) os honorários pagos à Advocacia e à Só-Fisco eram de responsabilidade da Calçados Kilate, só que, ao invés da autuada repassar o dinheiro integralmente à referida empresa, para ela efetuar a quitação desses honorários, mediante comum acordo, estipulou-se que a autuada efetuaria os pagamentos de cada quinhão a cada parte, diretamente. Portanto, não foi a SPAL quem pagou honorários, foi a Calçados Kilate que arcou com eles,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13808.004420/97-91
Acórdão nº : 105-14.877

mediante dedução do valor a ela devido e repasse direto das verbas aos seus detentores;

'g) resume a operação de transferência de créditos do IPI'... como se fosse uma tomada de empréstimo bancário para fazer face ao pagamento do IPI. Somente que em bases muito mais favoráveis economicamente à autuada, evitando os custos elevadíssimos dos encargos cobrados pelos bancos, numa operação que trouxe benefícios à empresa, com a redução dos custos, deixando parte do capital para realização dos seus negócios, da sua produção.';

'h) a autuação não demonstrou como foram contabilizados esses pagamentos, nem mesmo se o IPI deixado de recolher pela anulação com o crédito foi contabilizado como receita, ou de outro modo tributado gerando pagamento de imposto de renda;

'i) os documentos formadores deste processo comprovam a veracidade da operação;

'j) mesmo que se tenha por necessário o requisito de que sejam usuais ou normais à atividade da empresa, basta ver que as grandes empresas, do porte da SPAL, sempre negociam créditos tributáveis. Tanto é usual que a própria lei do incentivo fiscal permite. Assim, não é nem vedado, nem ilegal e é usual às grandes empresas, justificando-se as despesas."

Em Acórdão de fls. 132/138, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo/SP I rejeitou as alegações de nulidade do feito, indeferiu o pedido de diligência, por considerá-la prescindível e de caráter protelatório e, no mérito julgou procedente a exigência, por entender que as despesas glosadas no procedimento fiscal realmente não são necessárias, nos termos do artigo 191, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980 (RIR/80); o voto condutor do arresto fundamentou as suas conclusões nas seguintes razões de decidir:

1. os valores relativos à compra de créditos de IPI, por se tratarem de aquisição de direitos, devem ser contabilizados em conta do ativo, e não, registrados como despesas;

2. os honorários advocatícios e os pagamentos de assessoria para a aquisição dos referidos créditos seriam de responsabilidade da pessoa jurídica detentora



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n° : 13808.004420/97-91
Acórdão n° : 105-14.877

dos créditos cedidos, conforme o correspondente contrato de fls. 125 a 128, não podendo ser assumidos pela Impugnante.

Inconformada com a decisão, a Autuada, por meio de seu Procurador (Mandato às fls. 218), interpôs o recurso voluntário de fls. 148/206, instruído com os documentos de fls. 207 a 277, onde alega, em síntese, o seguinte:

1. a caracterização de prescrição intercorrente, por haver transcorrido mais de cinco anos entre a apresentação da impugnação e o julgamento de primeiro grau, ato de competência exclusiva da Administração;

2. nulidade da decisão recorrida, que restou configurada pelas razões a seguir apontadas:

a) falta de apreciação de toda a matéria de defesa contida na impugnação; segundo a Recorrente, a instância “*a quo*” praticamente ignorou os argumentos por ela elencados, deixando de se manifestar sobre diversas alegações, que colaciona, donde se destacam as que questionam o registro, como despesa operacional, do crédito adquirido, e a que demonstrou que a responsabilidade com as despesas de honorários advocatícios foi da pessoa jurídica coligada, detentora dos créditos transferidos, ainda que desembolsados pela Autuada, por força de comum acordo entre ambas, deduzindo-se o valor pago, do montante a que aquela teria direito pela transferência objeto do negócio; o fato descrito cerceia o direito de defesa do contribuinte e traz, como consequência a declaração de nulidade do “*decisum*”, conforme farta jurisprudência citada;

b) por manter o auto de infração sob novo argumento; o julgado guerreado seria, também, nulo, em razão de haver inovado a motivação da glosa dos honorários advocatícios e dos pagamentos de assessoria; de acordo com o teor da peça acusatória, a despesa não seria dedutível pelo fato de não ser necessária, enquanto o voto condutor do aresto concluiu que a glosa deve ser mantida porque os honorários seriam de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13808.004420/97-91
Acórdão nº : 105-14.877

responsabilidade da Calçados Kilate e não poderiam ser assumidos pela ora Recorrente; a defesa invoca o princípio da tipicidade cerrada, e argumenta que não cabe ao julgador aperfeiçoar a acusação fiscal, sob novo fundamento, ficando adstrito a apreciar o ato administrativo com a motivação adotada pela autoridade competente para formalizar o lançamento;

3. nulidade do auto de infração; a Apelante reitera as alegações contidas na impugnação acerca dos vícios que estariam contidos no procedimento fiscal (aplicação de legislação posterior à ocorrência dos fatos, AI baseado em meras presunções, e por existência de contradição entre o fundamento da autuação e os números apresentados), contestando as razões da instância recorrida para afastá-las e para indeferir a diligência requerida;

4. quanto ao mérito, a Recorrente reproduz os argumentos já esposados na impugnação, acrescentando apenas algumas questões pontuais no contexto da tese ali desenvolvida e ilustrando-a com a invocação de julgados administrativos acerca da dedutibilidade de despesas, para, ao final, requerer que seja declarada a nulidade da decisão recorrida, ou do auto de infração, pelos vícios neles apontados, ou, alternativamente, que seja julgada improcedente a presente exigência.

O recurso voluntário foi instruído com a Relação de bens e direitos para arrolamento de fls. 207/208 (e documentos correlatos, às fls 209 a 216), nos termos da legislação de regência, o qual, após haver sido regularizado pela Contribuinte (de acordo com dos documentos de fls. 279 a 288), passou a ser controlado no Processo nº 10880.001882/2004-58 (fls. 290).

Às fls. 291, consta despacho exarado pela repartição de origem encaminhando os autos a este Primeiro Conselho de Contribuintes, para fins de julgamento do apelo.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13808.004420/97-91
Acórdão nº : 105-14.877

V O T O

Conselheiro LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, o presente litígio trata de verificar a procedência da glosa de valores concernentes à aquisição de direito de créditos de IPI, que teriam sido contabilizados como despesas, assim como, de dispêndios com honorários advocatícios e assessoria relacionados com a transferência dos aludidos créditos, todos considerados como *despesas não necessárias*, nos termos da legislação do imposto de renda pessoa jurídica.

No apelo, a Autuada contesta a manutenção da exigência pela instância recorrida, argüindo as preliminares de prescrição intercorrente, de nulidade da decisão de primeiro grau e reitera a alegação de nulidade do lançamento e as razões de defesa contrárias ao mérito da acusação fiscal, as quais passo a apreciar.

DAS PRELIMINARES.

1. Da *prescrição intercorrente*:

Do meu ponto de vista, enquanto não restar configurada a constituição definitiva do crédito tributário, é imprópria a alegação de que prescreveu o direito à sua cobrança.

E, segundo se depreende do comando contido no artigo 201, do Código Tributário Nacional (CTN), o título de crédito representativo da dívida tributária somente tem a sua definitividade caracterizada, com a decisão final proferida em processo regular, o que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13808.004420/97-91
Acórdão nº : 105-14.877

corresponderia ao “*transito em julgado*” do litígio na esfera administrativa, a conferir-lhe os requisitos de certeza e liquidez, para a sua inscrição em dívida ativa.

Nesse sentido, não prospera a alegada extinção do direito de a Fazenda Nacional cobrar o crédito tributário constante dos autos, em face de haver sido sustada a sua tramitação, por período superior a cinco anos, uma vez que, tendo sido impugnado o lançamento, não há que se falar de constituição definitiva do crédito – o qual configura o termo inicial do prazo prescricional, segundo a inteligência do artigo 174, *caput*, do CTN – até que a administração tributária haja julgado, em decisão irrecorrível, a lide inaugurada com a apresentação da impugnação (artigo 14, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Ressalte-se que, não obstante a lamentável inércia da repartição de origem, em não dar seguimento ao processo, no aludido período, sem qualquer razão aparente, a própria Fazenda Nacional não poderia cobrar o crédito tributário constante dos autos, em face de sua exigibilidade se encontrar suspensa, nos termos do inciso III, do artigo 151, do CTN, inexistindo, pois, fundamento legal para se acolher a tese de prescrição intercorrente aventada no recurso.

Preliminar rejeitada.

2. Da nulidade da decisão.

Segundo a Recorrente, a decisão guerreada incorreu em vícios de nulidade ao: a) não apreciar todos os argumentos contidos na impugnação; b) inovar a motivação da exigência, em relação ao conteúdo da peça acusatória.

Com relação ao segundo argumento, entendo ser ele improcedente, tendo em vista que a conclusão da Turma recorrida acerca da indedutibilidade da despesa com o pagamento de honorários advocatícios e de assessoria na transferência do crédito, decorreu da análise de um documento apresentado pela própria Impugnante (fls. 125 a 128), e não inovou a motivação da glosa, apenas reforçou a convicção do julgador de que as despesas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13808.004420/97-91
Acórdão nº : 105-14.877

não seriam *necessárias*, nos termos do artigo 191 do RIR/80, pois, nem ao menos, eram de responsabilidade da Autuada, e por isso, “(...) *não podem ser assumidas por ela*”, como constou do julgado.

Quanto ao primeiro vício apontado pela Recorrente – não apreciação integral das razões de defesa esposadas na peça impugnatória, das quais destaquei as de maior relevância para a solução do litígio sob análise (o questionamento do registro, como despesa operacional, do crédito adquirido, e a alegação de que a responsabilidade com as despesas de honorários advocatícios foi da pessoa jurídica coligada, detentora dos créditos transferidos, ainda que desembolsados pela Autuada, por força de comum acordo entre ambas, deduzindo-se o valor pago, do montante a que aquela teria direito pela transferência objeto do negócio) – passo a apreciá-lo nos seguintes termos:

a) dos argumentos relacionados à natureza do registro do crédito:

a1) afirmou o voto condutor do aresto que o demonstrativo de fls. 26 identifica perfeitamente a data da operação, a conta e subconta em que os lançamentos contábeis foram efetuados e, com base nessa assertiva, afastou o argumento da Impugnante de que os créditos adquiridos não foram registrados como despesa, negando, inclusive a realização da diligência requerida, sob o fundamento de que a comprovação da alegação poderia ter sido carreada aos autos junto com a peça impugnatória;

a2) é inquestionável a competência do julgador para negar o exame requerido, devidamente fundamentado nos termos do artigo 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993;

a3) no entanto, de há muito prevalece no processo administrativo fiscal, a adoção do princípio da verdade material e do contraditório e ampla defesa, que asseguram ao sujeito passivo a plena liberdade de utilizar em sua defesa, todos os meios admitidos no direito, para se contrapor à acusação fiscal consubstanciada no auto de infração lavrado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13808.004420/97-91
Acórdão nº : 105-14.877

a4) assim, se o demonstrativo de fls. 26, invocado pela relator do arresto para comprovar o registro dos créditos como despesa do período, foi elaborado pelo autor do feito sem se fazer acompanhar de qualquer indicação da fonte da informação (livro contábil, campo da declaração aonde a pretensa despesa foi deduzida na determinação do lucro real do período, etc), ou de prova material da natureza do lançamento, é legítimo o questionamento da Autuada em sentido contrário, ainda que – da mesma forma que no auto de infração lavrado – não fosse instruído com a prova material da alegação, que poderia vir a ser buscada pela realização do exame negado;

b) dos argumentos relacionados à responsabilidade pelos pagamentos das despesas com honorários e assessoria:

b1) a ora Recorrente explicitou em sua impugnação (fls. 51), que foi a Calçados Kilate quem arcou com os honorários concernentes à transação de venda dos créditos, não obstante o pagamento haver sido feito pela Autuada (e deduzidos do montante que seria pago à cedente), nos termos do contrato com cópia às fls. 125/128;

b2) o voto condutor do arresto, no entanto, não apreciou o argumento, limitando-se a concluir, com base no mesmo documento, que a despesa foi indevidamente assumida pela Autuada, sendo, por essa razão, indedutível, por restar caracterizada a ausência de necessidade do dispêndio, de acordo com o artigo 191, do RIR/80;

b3) aqui, nem ao menos, se mencionou que caberia à Impugnante provar o argumento, para rejeitá-lo; simplesmente se passou ao largo da alegação.

Dessa forma, não há como deixar de acolher a preliminar suscitada, uma vez que é flagrante a omissão do julgado, quanto à não apreciação da peça impugnatória em sua integridade, em prejuízo ao exercício pleno do direito de defesa, por parte do sujeito passivo, o que macula a decisão sob análise.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13808.004420/97-91
Acórdão nº : 105-14.877

A ocorrência do aludido vício processual não pode ser sanada por esta instância, sob pena de violação ao princípio do duplo grau de jurisdição, que norteia o processo administrativo fiscal, e determina a declaração de nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, a teor do que dispõe o inciso II, do artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972.

Por todo o exposto, e tudo mais constante do processo, voto no sentido de declarar NULA a decisão recorrida, devendo outra ser prolatada na boa e devida forma, com a apreciação de todos os argumentos de defesa contidos na impugnação de fls. 37/55 (e documentos que a instruem), inclusive as alegações constantes da parte diferenciada do recurso voluntário interposto, o qual deve ser conhecido como complemento daquela peça defensória.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 02 de dezembro de 2004

LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA