



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10805.722114/2011-63
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1302-002.705 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2018
Matéria IRPJ e CSLL - GLOSA DE DESPESAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOP - COOPERATIVA DE CONSUMO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PROCESSUAL - NULIDADE - PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Seja por força dos preceitos do art. 142 do CTN, seja com espeque no princípio da verdade material (consentâneo lógico do princípio da legalidade), compete à Autoridade Lançadora exaurir a matéria de fato a fim de verificar (apurar efetiva e concretamente) a ocorrência do fato gerador da exação; eventuais constatações de irregularidades na escrita contábil por meio do programa "Contágil" não é suficiente para substanciar o auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Votaram pelas conclusões os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado).

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Rogério Aparecido Gil, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado), Carlos César Candal Moreira Filho, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de autos de infração lavrados pela Autoridade Fiscal a fim de exigir do contribuinte, COOP - Cooperativa de Consumo -, créditos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL, além de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, devidos no ano calendário de 2007.

No caso, como bem descrito no acórdão recorrido, as infrações apontadas pelo TVF teriam origem em glosas de despesas operacionais identificadas pelo programa "Contágil", utilizado pela RFB para auditoria de livros e documentos contábeis do contribuinte.

De forma bastante sintética, o citado sistema teria apontado inconsistências no registro das citadas despesas, mormente pelo descasamento entre os lançamentos de créditos em tais contas e o débito (contrapartida) nas contas de "Caixa", "Bancos" ou "Fornecedores". Pelo que foi relatado, tais inconsistências se davam porque algumas das despesas resultavam lançamentos em contas de contrapartida diversas, contas estas não identificadas pelo programa "Contágil" supra referido.

Apontadas as inconsistências acima, a D. Fiscalização encerrou o trabalho investigativo, intimando, tão só, o contribuinte para apresentar esclarecimentos sobre tais inconsistências.

Não satisfeito com as explicações do recorrente, lavrou os autos de infração ora polemizados.

O contribuinte apresentou a sua impugnação administrativa premendo, de antemão, pela conversão do julgado em diligência a fim de que houvesse um aprofundamento das investigações uma vez que a extensa documentação apresentada demonstraria a absoluta regularidade da sua escrituração contábil, requerendo, outrossim, a realização de perícia.

No mérito, além de discorrer sobre a COOP e sua posição no mercado, defendeu a total e absoluta improcedência dos lançamentos, apresentando, inclusive, exemplos sobre a correção de sua escrituração e criticando, mais vez, a atuação fiscal e a falta de análise de todos os documentos disponibilizados à D. Auditoria asseverando, dentre outros argumentos, que o lançamento teria se calcado apenas em presunções não autorizadas pela legislação.

Passo seguinte, teceu considerações sobre o ato cooperado e, após apresentar números que demonstrariam que apenas 8% de suas receitas decorreriam de atividades de venda à não cooperados, pediu, sucessivamente, a exclusão do percentual de 92% do valor do imposto, da CSLL e da multa isolada.

Ao se manifestar sobre a impugnação, num primeiro momento, a 4ª Turma da DRJ de Campinas, através de voto muito bem fundamentado, houve por bem converter aquele julgado em diligência para melhor esclarecer as dúvidas suscitadas pela própria fiscalização, consignando, *in casu*, os seguintes quesitos:

1) a apresentação de todos os documentos para isso necessários, especialmente cópias das notas fiscais relativas ao fornecimento de bens, mercadorias ou serviços (ou documentos equivalentes) e do Livro Razão onde constem os lançamentos a crédito (pelo fornecimento) e a débito (pelo pagamento) das contas de “Fornecedores”, cujas contrapartidas foram realizadas a “débito” das despesas ora glosadas, de modo a comprovar (ou não) que estas tenham EFETIVAMENTE incorridas;

2) Meramente **a título de exemplo** (sem embargo da exigência e juntada de outras contas do Livro Razão como “ISS Retido a Recolher”, “PIS/COFINS Retidos a Recolher”, etc., devem ser requisitadas e juntadas aos autos, cópias das seguintes contas do passivo (Fornecedores ou semelhantes), cujos nomes foram extraídos aleatoriamente das listagens do “Contágil” e dos documentos juntados pela defesa):

- a) Octopus Comunicações Ltda. – CNPJ nº 50.185.198/0001-01
- b) TW Serviços de Alimentação Ltda. – CNPJ nº 07.634.008/0001/59
- c) Equipe Frio Com.Import. e Serv. Ltda. – CNPJ nº 05.097.516/0001-10
- d) Amissil Manutenção Industrial Ltda. – CNPJ nº 04.922.011/0001-80
- e) Port Empresarial Serviços Gerais Ltda. – CNPJ nº 01.942.992/0001-39
- f) Poliforte Terceirização Mão Obra Ltda. – CNPJ nº 06.254.562/0001-48
- g) Karina H. Queiroz – ME – CNPJ nº 07.819.241/0001-06
- h) Unyterse Cons. Em RH e Gestão de Terceirização Ltda. – CNPJ nº 01.003.488/0001-73
- i) Brilho Limpeza Indl. e Serviços Ltda. – CNPJ nº 00.649.158/0001-97
- j) Verzani e Sandrini Ltda. – CNPJ nº 57.559.387/0001-38
- k) Gerty Eletrônica Ltda. – ME – CNPJ nº 57.219.461/0001-77
- l) Stamptec Confecções e Comércio Ltda. – EPP – CNPJ nº 00.786.125/0001-99
- m) Neuza Silveira da Silva – ME – CNPJ nº 00.149.734/0001-37
- n) Moleque Com. de Armarinhos Ltda. – CNPJ nº 07.602.256/0001-18
- o) Serviflex Assist. Técn. De Cadeiras e Poltronas Ltda. – CNPJ nº 57.010.829/0001-92

- p) *Eco Ambiental Transportes de Resíduos Ltda. – CNJ nº 05.909.408/0001-02*
- q) *Pedro Carlos Dias dos Santos ME – CNPJ nº 06.246.160/0001/00*
- r) *Tecnovarejo Consultoria, Projetos e Obras Ltda. – CNPJ nº 07.725.611/001-46*
- s) *Umberto Mendes Adv. Associados – CNPJ nº 00.752.989/0001-90*
- t) *Polar Emp. de Saneamento Ambiental Ltda. – CNPJ nº 96.687.520/0001-93*
- u) *Transportadora Grande ABC Ltda. – CNPJ nº 44.381.184/0001-52*
- v) *Opção Gráfica e Editoria Ltda. – CNPJ nº 08.551.747/0001-40*
- w) *Rede TV Abc Ltda. – CNPJ nº 05.401.031/0001-78*
- x) *M P e Rossi Editoração de Arte Ltda. – ME – CNPJ nº 03.046.163/0001-01*
- y) *Majesty Sports Com. de Mat. Esport. e Prest. de Serv. Ltda. – CNPJ nº 05.651.783/0001-97*
- z) *Peppers and Rogers Group do Brasil Ltda. – CNPJ nº 03.450.052/0001-58*
- aa) *Projeção Serviços de Filmagem de Eventos Ltda. – ME – CNPJ nº 08.049.618/0001-58*
- bb) *Edimilton de Souza Teles ME – CNPJ nº 39.019.120/0001-76*

3) *Dentro do mesmo procedimento de diligência ora determinado, o Agente Fiscal diligenciador deverá realizar “CIRCULARIZAÇÃO” junto aos mencionados fornecedores da autuada, impondo que apresentem a listagem completa dos fornecimentos por eles feitos à contribuinte em 2007, contendo o respectivo nº da nota fiscal (ou documento equivalente), data de emissão e o valor correspondente, além da data pertinente ao recebimento da referida nota fiscal e a forma com que foi feito (se mediante crédito bancário, em dinheiro, cheque, etc), inclusive declinando eventuais fatores excepcionais, como devoluções, notas de créditos, descontos concedidos, bonificações, não concretização do fornecimento, etc.*

Em resposta a resolução acima tratada, após várias intimações endereçadas tanto ao contribuinte como à diversos fornecedores (circularização), colhidos diversos documentos, a Auditoria Fiscal apresentou termo de encerramento de diligência em que consignou a seguinte conclusão:

Efetuada circularizações em terceiros a fim de atestar as regularidades das operações efetuadas com a diligência, mediante verificação física de documentos apresentados.

Verificação dos documentos, informações, livros contábeis e fiscais, arquivos magnéticos apresentados pela empresa e pelos terceiros referentes as tomadas de despesa do ano calendário 2007 a fim de atestar a regularidade das operações.

foi analisado, verificado atestado e comprovado nas dependências da empresa e junto aos terceiros as correspondências entre documentos e lançamentos apresentados ambos e constatado a regularidade das operações efetuadas.

A luz das conclusões acima reproduzidas, a, agora, 13ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto decidiu por acolher, na íntegra, as razões de impugnação do contribuinte, julgando, ao fim, improcedentes os lançamentos ora polemizados.

Como o valor do crédito exonerado, no caso, ultrapassou o montante fixado na, então vigente, Portaria de nº 3/08 do Ministério da Fazenda, recorreu, de ofício, a este Conselho.

Este, o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O valor exonerado pela decisão primerva alçou a monta de R\$ 8.435.827,59, valor este que ultrapassa o limite preconizado pela Portaria MF 63/2017, art. 1º, estando, pois, preenchidos os pressupostos do art. 34, I, do Decreto 70.235/72 e, também, da Súmula 103 deste CARF.

Por tais razões, conheço do recurso de ofício.

I Pressuposto jurídico de validade do ato de lançamento.

Já adianto que, pelo que foi consignado pela Autoridade Fiscal no relatório de diligência, seriam desnecessárias maiores ilações; foi comprovado e demonstrado que as despesas registradas pela recorrida efetivamente se concretizaram, havendo, ou não, qualquer tipo de irregularidade na escrita contábil (irregularidade, diga-se, se existente, eminentemente formal).

Nada obstante, me permitam fazer um consideração de inegável importância e, inclusive, com muita propriedade, apontada pelo D. Relator do acórdão da Resolução prolatado pela DRJ de Campinas: o lançamento não pode, pena de nulidade, se embasar em simples presunção (não decorrente de lei), sem que seja exaurida toda a matéria de prova cabível e acessível à D. Fiscalização.

Não é este o momento para longas discussões sobre o lançamento tributário, mas é preciso aqui lembrar alguns axiomas a respeito do tema.

Fato gerador, diz o art. 114 do CTN, é a “*situação descrita na lei como necessária e suficiente*” ao surgimento da obrigação tributária. “*Necessária*” porque se não ocorrer, no mundo real, o fato que corresponda à previsão legal, a obrigação tributária não nasce; “*suficiente*” porque basta que tal fato ocorra para que a obrigação surja.

De outro turno, o lançamento, diz o art. 142 do CTN, é o ato estritamente vinculado através do qual a Administração Tributária “*verifica a ocorrência do fato gerador*”; verificar, que tem raiz remota no latim “*veritas*” (verdade) e próxima no também verbo “*verificare*” significa:

1. *PROVAR A VERDADE* de; 2. *Investigar a verdade* de. 3. *Comprovar a exatidão de; confirmar, corroborar.*¹

Alberto Xavier, em sua monumental obra “*Do Lançamento – Teoria Geral do Procedimento e do Processo Tributário*” (Forense, 1998, pp. 145 e ss.), bem explicita o que ora se expõe:

Porque no procedimento administrativo de lançamento se tende à averiguação da verdade material quanto ao objeto do processo – indispensável para a aplicação da lei de imposto – nele não se coloca, em rigor, um problema de repartição do ônus da prova como critério de juízo sobre o fato incerto. (...) É hoje concepção dominante que não pode falar-se em um ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito (...), a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro encargo da prova ou dever de investigação (...).

Na ordem jurídica brasileira não pode duvidar-se da solução a dar ao problema em causa: o respeito pela propriedade privada, consagrado constitucionalmente, e que em matéria tributária se reflete no princípio de uma rígida ilegalidade, revela por si só que em caso de incerteza sobre a aplicação da lei fiscal são mais fortes as razões de salvaguarda do patrimônio dos particulares do que as que conduzem a seu sacrifício (in dubio pro libertate).

A doutrina tributarista é praticamente unânime neste sentido:

Considerando os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade, somente se pode cogitar da existência do fato gerador da obrigação tributária quando ocorridos os aspectos previstos na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios da segurança jurídica e certeza, não se aceitando lançamentos tributários louvados em singelas presunções, ficções e indícios (José Eduardo Soares de Melo, Curso de Direito Tributário, Ed. Dialética).

Também a jurisprudência é pacífica:

¹ Novo Dicionário Básico da Língua Portuguesa Folha /Aurélio, p. 670.

Indevido é o lançamento fundado exclusivamente em presunções extraídas da documentação contábil da empresa, que não podem, de acordo com a lei, estabelecer fatos geradores de tributos incompatíveis com a realidade (TRF-5ª Região, Ac n. 501.379, DJU 30/11/90, p. 29.020).

No mesmo sentido, rejeitando a possibilidade de lançamento com base em indícios e presunções: TFR – Ac n. 37.074-SP e 115.477-RS; TRF da 4ª Região – Ac. 89.04.191156-4-PR; TRF da 5ª Região – Ac. 91.05.1038-1; TRF da 2ª Região – AMS 89.02.1197-0; TRF da 3ª Região – Ac 89.03.0518-1; TRF da 1ª Região – Ac. 92.01.2345.

À mesma conclusão se chega se partirmos do campo do Direito Administrativo para a análise do problema. Sendo o lançamento um ato administrativo por excelência, submete-se aos princípios constitucionais inerentes a todo e qualquer procedimento desta natureza, dentre os quais o princípio da verdade material, vertente do princípio maior da legalidade e de sua face mais estrita, a tipicidade. Veja-se, a respeito, as inatacáveis lições do mestre Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio da verdade material. Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem o diz Héctor Jorge Escola. Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial (...).

O princípio da verdade material estriba-se na própria natureza da atividade administrativa. Assim, seu fundamento constitucional implícito radica-se na própria qualificação dos Poderes tripartidos, consagrada formalmente no art. 2º da Constituição, com suas inerências.

Deveras, se a Administração tem por finalidade alcançar verdadeiramente o interesse público fixado na lei, é óbvio que só poderá fazê-lo com a verdade material, ao invés de satisfazer-se com a verdade formal, já que esta, por definição, prescinde do ajuste substancial com que efetivamente é (...). Demais disto, a previsão do art. 37, caput, que submete a Administração ao princípio da legalidade, também concorre para a fundamentação do princípio da verdade material no procedimento, pois, se esta fosse postergada, seria impossível atender à autêntica legalidade na criação do interesse público (Curso de Direito Administrativo, Malheiros, 1997, p. 328).

Notem, no caso em testilha, que a Fiscalização fundamentou, faticamente, a autuação apenas e tão somente numa pretensa (e não comprovada) incongruência "formal" na escrita contábil do contribuinte, a partir da qual *presumiu* a não comprovação de despesas registradas pela recorrida, sem, em qualquer momento, sequer solicitar à cooperativa a

apresentação das respectivas notas fiscais (documento que, efetivamente, permite quando menos identificar as características da prestação de serviços ou da circulação de mercadorias).

Como bem pontuado pela DRJ, não obstante válido, importante e muito eficiente, o programa "Contágil" é, tão só, uma ferramenta disponibilizada à fiscalização para "auxiliá-la" na investigação do fato; não é, e não pode ser, o ponto final do procedimento de auditagem mas, pelo contrário, o ponto de partida... Destaco, neste passo, a seguinte assertiva constante do acórdão recorrido em que, com felicidade impar, o D. Relator demonstra os pressupostos de validade do ato de lançamento:

Significa dizer que, excetuados casos específicos de presunção legal, quando se inverte o ônus da prova, que passa a ser dos contribuintes (p. ex. nas hipóteses de depósitos bancários de origem não comprovada – art. 42, da Lei nº 9.430/1996), não se pode aceitar que, findo o trabalho de auditoria digital realizado pelo “Contágil”, intime-se a fiscalizada a justificar as divergências encontradas nos lançamentos contábeis e, a partir daí, não esclarecidas ou esclarecidas insatisfatoriamente tais diferenças, se perpetre lançamentos de ofício por possíveis despesas não comprovadas ou que se configurem indedutíveis, somente porque as contrapartidas supostamente não se realizaram contra as clássicas contas de Caixa, Bancos ou Fornecedores, sem que o Fisco avance ou se aprofunde nas investigações e na busca das provas das possíveis irregularidades.

O problema, a meu sentir, é que, uma vez assentadas as premissas supra, inclusive as conclusões constantes do trecho do voto condutor do acórdão da DRJ acima transcrito, a consequência lógica e legalmente admissível seria, *ab initio*, a anulação do ato de lançamento, porque eivado, no seu surgimento, de vício insanável.

Entendo, pois, no caso, não caberia a diligência determinada pela instância *a quo*, porque o trabalho realizado pela D. Auditoria não foi exaustivo, não permitindo, então, a perquirição de toda a matéria fática necessária e suficiente à verificação do fato-tipo dos tributos (art. 114 do CTN).

Em linhas gerais, não vejo reparos a fazer na decisão recorrida; acredito que as conclusões obtidas apenas quando do retorno da diligência solicitada já seriam, desde logo, observadas ante a inegável nulidade do ato de lançamento, mormente por desrespeito aos primados da legalidade e verdade material, além da desobediência à regra encartada no art. 142 do CTN.

II Conclusões.

A luz do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Processo nº 10805.722114/2011-63
Acórdão n.º **1302-002.705**

S1-C3T2
Fl. 4.127
