



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

Processo nº 16707000962200998
Recurso nº 16707000962200998
Resolução nº **3401-000.379 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 26 de janeiro de 2012
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente FERNANDES & TEIXEIRA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento do Recurso em diligência, nos termos do voto do Relator.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Fernando Marques Cleto Duarte, Odassi Guerzoni Filho, Ângela Sartori e Adriana Oliveira e Ribeiro.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 19/03/2009 para a exigência da contribuição devida à Cofins [sob o regime da não cumulatividade] que teria deixado de ser recolhida em relação aos períodos de apuração de maio a dezembro de 2004.

Segundo o relato da fiscalização a autuada, não obstante devidamente intimada, não lograra demonstrar a origem dos valores de algumas rubricas contábeis relacionadas às suas compras, para justificar os créditos, bem como relacionadas às suas vendas, relacionadas à apuração dos débitos.

O valor da contribuição lançada de ofício e demonstrada à fl. 17 foi apurada pelo Fisco a partir dos mapas de apuração elaborados pelo contribuinte [fls. 49/71] e das informações contidas na DIPJ do exercício financeiro de 2005 [fls. 122/129].

Na verdade, observo eu, o Fisco retirou desses demonstrativos apenas o valor dos débitos da contribuição, não acatando, ou não admitindo a existência dos créditos ali indicados pelo contribuinte. Daí, portanto, a razão de as DCTF entregues indicarem valor zero a ser recolhido para cada um dos mencionados períodos de apuração, ou seja, e, em outras palavras, para o contribuinte não existia mesmo nenhum débito em face de ter apurado saldo credor do confronto que fez dos débitos com os créditos.

Na sua Impugnação, a autuada inicialmente ponderou que durante a auditoria fiscal disponibilizara os seus livros fiscais e contábeis, os quais, contudo, não foram devidamente analisados pela fiscalização, não se justificando uma alegação pura e simples de que não teria sido evidenciada a origem dos valores de suas receitas e de suas compras.

Quanto ao lançamento em si, pugnou pela aplicação do disposto no inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 [nulidade], por entender que na autuação não restou discriminada a base tributável da contribuição

Ad argumentandum, entende que o Fisco deixou de considerar as deduções e exclusões sob a forma de créditos consoante estabelecem as regras do § 3º, do art. 1º, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, bem como que 22,67% de suas vendas não poderiam ser tributadas, vez que relativas à saídas de produtos isentos ou não tributados.

Por fim, invocou a observância do inciso IV, do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e formulou quesitos para que uma diligência venha esclarecer o valor real da Cofins eventualmente devida, levando-se em conta a existência dos créditos a serem considerados por conta do regime da não cumulatividade.

À sua Impugnação fez anexar um demonstrativo consolidado [não mês a mês] indicando a soma das entradas, das saídas, do valor das vendas sem incidência, o crédito calculado e o valor devido da contribuição, comparado com o apurado pela fiscalização [fl. 183].

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE, todavia, não acatou nenhum dos argumentos da Impugnante e manteve integralmente o lançamento por considerar, em apertada síntese, que, primeiro, não padeceria o lançamento de nulidade alguma, porquanto os valores lançados da Cofins foram retirados de demonstrativos alimentados com informações prestadas pela própria autuada, notadamente a

sua DIPJ de 2005, além de quadros por ela própria elaborados. Segundo, que, malgrado as várias intimações realizadas pelo Fisco ao longo da auditoria, não logrou a autuada a apresentar documentação hábil capaz de confirmar a procedência dos créditos incidentes sobre as compras, tampouco a existência de saídas abrigadas por isenção e/ou não incidência da contribuição. Prossegue a DRJ neste quesito argumentando que nem mesmo na fase de impugnação cuidou a autuada de prover o processo com tais documentos, o que motivou, na linha de doutrina transcrita na decisão, a invocar as regras contidas nos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, segundo as quais é na impugnação que devem ser apresentadas as provas. Por fim, em relação ao pedido de diligência, a instância de piso manifestou-se contrária à sua concessão por considerar que nas várias oportunidades que lhe foram ofertadas não cuidou a autuada de apresentar provas documentais capazes de elidir a autuação.

No Recurso Voluntário a Recorrente, em resumo, alegou que sua defesa estaria sendo cerceada em face do não atendimento ao seu pedido de diligência, insistindo na tese de que a fiscalização dispunha de material suficiente para apurar o valor da contribuição, “[...] sobretudo no tocante às aquisições isentas e não tributadas, uma vez que, por se tratar de um supermercado, adquire produtos monofásicos, com fase de tributação já encerrada, bem como mercadorias isentas e não tributadas”.(sic)

No essencial, é o Relatório.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 05/04/2011, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 28/04/2011. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Lembrando que os períodos de apuração em questão encontram-se regidos pelo chamado “regime da não-cumulatividade da Cofins”, observa-se que, da “Descrição dos Fatos” contida no Auto de Infração [fls. 7 e 8], restou claro que o lançamento teve origem unicamente no fato de não ter sido aceita pelo Fisco a forma de apuração da referida contribuição pelo contribuinte, mais especificamente, em face de não se ter considerado a existência de qualquer crédito [calculado sobre as compras/despesas] que pudesse ser contraposto com os débitos [calculado sobre as vendas], e, portanto, diminuir, ou, no caso, reduzir a zero a importância a ser recolhida.

Alegou o Fisco que o contribuinte, malgrado várias intimações, não teria comprovado a origem dos valores de contas que poderiam dar origem aos créditos [*Bens Adquiridos para Revenda, Bens Adquiridos para Revenda Merc. Substituta*], bem como a origem dos valores de contas que poderiam dar origem aos débitos [*Receita Bruta de Vendas de Bens e Serviços e Receita Bruta de Bens Substitutos*].

E, não obstante a autoridade fiscal não confiasse nos valores indicados pelo contribuinte como representativos de suas receitas [geradoras dos débitos], valeu-se exatamente deles para promover o lançamento da Cofins tida como não recolhida. Assim é que a Cofins de cada um dos períodos de apuração lançada foi retirada da denominada “*ficha 25*” da DIPJ de 2005, em que consta, além do valor do débito da contribuição, a base de cálculo utilizada, qual seja, o resultado da soma das Receitas, diminuído da soma das Isenções/Exclusões, dentre as quais, as tais “*Receitas Brutas de Vendas de Bens Substitutos*” (sic), na verdade, grafada na DIPJ como “*Vendas de produtos sujeitos à substituição*”.

Que fique consignado ainda que os números da DIPJ são os mesmos que o contribuinte fez constar nos demonstrativos entregues ao Fisco, o primeiro intitulado como “Apuração de Cofins 2004” [fl. 17], e os outros intitulados “Planilha para cálculo de Pis e Cofins” [fls. 49/50, 52/53, 55/56, 58/59, 61/62, 64/65, 67/68 e 70/71].

Em outras palavras, de um lado o Fisco não confiou nos números apresentados pelo contribuinte quando os mesmos se referiram aos ensejadores dos créditos [*Bens para Revenda*], e, de outro, acreditou piamente serem verdadeiros os números informados pelo contribuinte ensejadores dos débitos [*Receitas de Vendas*].

Desta forma, ficou a autuada numa situação pouco comum, isto é, mesmo preenchendo, em tese, as condições para a fruição dos benefícios do regime da não-cumulatividade da Cofins, viu-se impedida pelo Fisco de fazê-lo sob o argumento de que não teria demonstrado a origem de suas compras.

Mas, observo eu, nem mesmo os créditos dos denominados insumos foram considerados pela fiscalização, haja vista que, não obstante a existência nos referidos demonstrativos elaborados pela empresa de créditos originados de gastos com “Bens Utilizados

como Insumos” e com “Despesas de Energia Elétrica”, tais valores não puderam ser utilizados para diminuir o montante dos débitos da Cofins.

E isso sem que houvesse qualquer justificativa ou argumento por parte da autoridade fiscal, ou seja, pura e simplesmente ignorou a existência desses créditos, bem como os calculados sobre os “Estoques”.

Lembro que a única motivação dada pela autoridade fiscal para não aceitar os créditos fora a de que não teria ficado evidenciada a origem dos valores constantes das rubricas “Bens adquiridos para revenda” e “Bens adquiridos para revenda – Merc. Substituta”.

Mas, nem mesmo essa motivação se mostrou coerente. Explico.

Primeiro, que não é se de supor que o contribuinte não fosse capaz de atestar mediante a apresentação das notas fiscais de compra a formação da primeira rubrica, a dos “Bens Adquiridos para revenda”. A meu ver, ele não foi devidamente esclarecido quanto à necessidade de apresentação das mesmas.

Ficou patente nos autos que a presente auditoria fiscal foi realizada à distância, isto é, sem a presença *in loco* da autoridade, o que, se de um lado, não está proibida, de outro, porém, pode ensejar situações tais quais a com que lidamos agora, ou seja, uma mera troca de correspondências entre Fisco e contribuinte que foi incapaz de aguçar o *faro* daquele no sentido de verificar a existência das notas fiscais de compra, por exemplo. Aliás, verifica-se nos termos lavrados pela fiscalização que a sua insistência maior foi pela apresentação da “escrituração fiscal e contábil”, não havendo neles nenhuma referência expressa, incisiva, do tipo “apresentar as notas fiscais de compra de mercadorias para revenda” etc. E nem se diga que no “Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos”, lavrado em face das planilhas de cálculo apresentadas pelo contribuinte [fl. 32], tivesse o Fisco a intenção de analisar as notas fiscais de aquisição e/ou os demais documentos ensejadores dos créditos, senão vejamos os termos com os quais se comunicou com o contribuinte, *verbis*:

“[...] fica o contribuinte acima identificado CIENTIFICADO a prestar esclarecimentos de acordo com a sua escrita fiscal e contábil, quanto aos valores informados na planilha apresentada – ‘Apuração de Cofins 2003’ a título de:

BASE DOS CRÉDITOS

- 1. Bens adquiridos p/Revenda*
- 2. Bens adquiridos p/Revenda Merc. Substituta*

BASE DOS DÉBITOS

- 1. Receita Bruta da Venda de Bens e Serviços*
- 2. Receita Bruta de Bens Substitutos*

Ante o exposto, caso o contribuinte possua documentos que justifiquem, contestem, modifiquem ou complementem os fatos acima especificados, deverá apresentá-los (originais) no prazo de 05 (cinco) dias úteis, justificando por escrito.

Ora, se o contribuinte apresentou apenas livros fiscais e contábeis e meros demonstrativos, os quais se mostraram insuficientes para espantar as dúvidas da autoridade fiscal quanto à sua procedência, caberia à esta se deslocar até o estabelecimento [que dista apenas uns 80 km da DRF em Natal/RN], ou, até mesmo, mediante o expediente de correspondências, ratificar sua desconfiança e exigir a apresentação das notas fiscais.

Não!

Preferiu o Fisco cômoda e simplesmente refugar as informações do contribuinte, não atentando para o fato de que, assim procedendo, estaria configurando uma situação pouco usual, qual seja, a de que um estabelecimento comercial, um supermercado, não tivesse meios de comprovar singelas aquisições de mercadorias para revenda. Evidentemente que uma situação dessas é possível, mas, convenhamos, neste caso, pouquíssimo provável.

Além disso, ao “glosar” ou desconsiderar totalmente os créditos e fundamentar o lançamento também no fato de não terem sido comprovados os gastos com a rubrica “*Bens Adquiridos para Revenda Merc. Substituta*”, não observou a autoridade fiscal nos demonstrativos e DIPJ elaborados pela empresa que ela não calculara, e, consequentemente, não se aproveitara de nenhum crédito com base nessa rubrica, embora, de forma confusa e não menos incoerente também a Recorrente tivesse esboçado defender-se do direito de utilizar tais créditos.

Então, pelo exposto, resta claro que apenas uma parte dos créditos teve a sua glosa fundamentada.

Reporto-me agora à observação da autoridade fiscal quanto aos débitos.

Como já dito alhures, segundo o Fisco também não teria sido comprovada (!?) a origem dos valores constantes nas rubricas “*Receita Bruta da Venda de Bens e Serviços*” e “*Receita Bruta de Bens Substitutos*”.

Ora, como assim, “não comprovada a origem”?

Primeiro, que, mesmo sem confiar nos números apresentados pela autuada em relação à primeira das rubricas acima – *Receita Bruta da Venda de Bens e Serviços* -, o Fisco deles valeu-se para constituir a presente exação, já que não há nos autos nenhuma outra fonte de informação a indicar de onde foram retirados os valores da Cofins devida que não aqueles constantes dos demonstrativos e DIPJ de autoria do contribuinte. Então, fica a pergunta: se o contribuinte não conseguiu demonstrar a origem dos valores de suas receitas, por que utilizá-los para constituir de ofício uma exigência?

De outra parte, e em relação à outra rubrica *Receita Bruta de Bens Substitutos*, também fundamentou o lançamento o Fisco no fato de que não teriam sido comprovados os seus valores.

Mas, aqui, a exemplo do que ocorreu com a rubrica *Bens adquiridos p/Revenda Merc. Substituta*, o contribuinte não calculou nenhum débito.

Assim, fosse o caso de desconsiderar tais valores deveria o Fisco atestar a procedência daquela informação junto às notas fiscais e proceder ao cálculo da Cofins correspondente e lançá-la no auto de infração.

Nem isso foi feito, não se justificando, de outra parte, a argumentação não menos confusa e incoerente da Recorrente, haja vista o seu “Levantamento de Créditos da Cofins – 2004” [fls. 183], o qual não diz de onde veio nem para onde deseja ir [não menciona o período a que se refere, traz créditos e débitos que não encontram correspondência com os números constantes de outros demonstrativos e aponta uma “conclusão”(1) que não conclui absolutamente nada], supostamente elaborado para a defesa de uma exigência que se mostra inexistente.

Pois bem.

Feitas essas breves considerações adicionais ao relatório, passo ao voto propriamente dito, lembrando aos meus pares que, como que abandonando parte das argumentações de sua impugnação, a Recorrente valeu-se do seu Recurso Voluntário apenas para insistir na realização de uma diligência, alegando que sua defesa fora cerceada pelo fato de a DRJ não tê-la admitido.

Com a devida vênia, divirjo da instância de piso quando esta defende a aplicação incondicional das regras dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

É que, a meu ver ela própria – a DRJ - poderia, antes de proceder ao julgamento, aquiescer ao pedido de diligência, já que está suficientemente claro nos autos que, não obstante os números e valores apresentados tivessem sido produzidos “internamente” e fossem de “controle” da própria empresa autuada, foi justamente nesses números, ou numa parte deles, que se fiou a autoridade fiscal para promover o presente lançamento de ofício.

Não estou a desprezar a regra contida no artigo 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, segundo a qual é na impugnação que o contribuinte deve apresentar os documentos nos quais fundamenta a sua defesa, em detrimento de outra, a do artigo 38 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, segundo a qual, ainda antes da tomada da decisão, poderá o contribuinte juntar documentos e pareceres e requerer diligências e perícias.

Não! Apenas considero que o julgador deve, sempre que possível, empreender esforços no sentido de buscar a verdade material, até em decorrência do princípio da legalidade. Neste ponto, estou de acordo com os Ilustres Conselheiros Marcus Vinicius Neder de Lima e Maria Tereza López Martinez, que, em sua obra *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*¹, dizem que:

"O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente do alegado e provado. Odete Medauar preceitua que 'o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados,

¹ *Dialética*, 2ª Edição, 2004, às páginas 74 e 75.

informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos.'

Segundo Alberto Xavier, a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha formar sua livre convicção sobre os verdadeiros fatos praticados pelos contribuinte. Nesta perspectiva, é lícito ao órgão fiscal agir sponte sua com vistas a corrigir os fatos inveridicamente postos ou suprir lacunas na matéria de fato, podendo ser obtidas novas provas por meio de diligências e perícias.

A verdade material é o princípio específico do processo administrativo e se contrapõe ao princípio do dispositivo, próprio do processo civil. O processo desenvolvido no Judiciário busca a verdade forma, que é obtida apenas do exame dos fatos e provas trazidas aos autos pelas partes (art. 128 do CPC). Como regra geral, o juiz se mantém neutro na pesquisa da verdade, devendo cingir-se ao alegado pelas partes no devido tempo já que elas têm o ônus da prova. Contudo, mesmo no processo administrativo fiscal, não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos, valendo-se da discussão de forma dialética no processo. As partes trazem suas provas e o julgados as examina, podendo requerer outras se julgar necessário. As regras processuais vem no sentido de auxiliar o julgador na condução do processo e na obtenção do grau de certeza que lhe permita solucionar o litígio. São regras de fixação formal da prova. No processo administrativo, há uma maior liberdade na busca das provas necessárias à formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade. O poder instrutório do julgador é definido pelos limites da lide formada nos autos. Essa maior liberdade no processo administrativo decorre do próprio fim visado com o controle administrativo da legalidade, eis que não havendo interesse subjetivo da Administração na solução do litígio, é possível o cancelamento do lançamento baseado em evidências trazidas aos atos após a inicial. Nesse sentido, é, por exemplo, a decisão no Acórdão nº 103-19.789 do Primeiro Conselho de Contribuintes, DOU de 29/1/99, a saber:

Processo Administrativo Fiscal – Princípio da Verdade Material – Nulidade. A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento. Preliminar acolhida. Recurso Provido.'

(...)"

Em face de todo o exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para que a autoridade fiscal informe a este Colegiado, após a devida intimação à Recorrente, se os valores dos créditos da Cofins informados exclusivamente na rubrica “Bens Adquiridos para Revenda” e constantes dos mapas demonstrativos alhures referidos, quais sejam, “Apuração de Cofins 2004” [fl. 17], e “Planilha para cálculo de Pis e Cofins” [fls.

49/50, 52/53, 55/56, 58/59, 61/62, 64/65, 67/68 e 70/71], tudo se relacionando aos períodos de apuração lançados, possuem documentação hábil a confirmá-los, por esta entendendo-se as respectivas notas fiscais de compra, bem como se o seu aproveitamento está de acordo com a legislação de regência.

De se ressaltar que a diligência deverá ater-se exclusivamente a este quesito, porquanto neste processo estão preclusas quaisquer ações tendentes a trazer fundamentação nova para a glosa de créditos [em relação aos “Bens Utilizados como Insumos”, às “Despesas com Energia Elétrica” e “Outros” –Estoques], bem como, por óbvio, para a constituição de débitos da Cofins por conta de eventual constatação da inexistência total ou parcial de saídas albergadas com a isenção, não incidência ou alíquota zero. De outra parte, também não se mostram mais cabíveis nesta altura dos acontecimentos a postulação pelo contribuinte do reconhecimento de créditos incidentes sobre aquisições de mercadorias sujeitas à substituição.

O resultado da diligência deverá ser cientificado ao contribuinte para que, no prazo de trinta dias, manifeste-se quanto aos seus termos se assim o desejar. Após, o presente processo deverá retornar a este Colegiado para julgamento.

Odassi Guerzoni Filho