



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720036/2020-56
ACÓRDÃO	1402-007.657 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PRO - LAVOURA COMÉRCIO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

CUSTOS INCORRIDOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Em apuração de Lucro Real custos com aquisições de mercadorias devem ser lastreados em documentação hábil e idônea que comprove regularidade de operações.

ÔNUS DE PROVA.

Compete ao sujeito passivo comprovar efetividade de custos deduzidos em apuração de Lucro Real.

RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de manifestação de inconformidade administrativa, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto n. 70.235/1972.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer o Recurso Voluntário e a ele negar provimento, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (substituto[a] integral), Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 110-004.394, pela 5ª Turma da DRJ10 - 5ª Turma – Porto Alegre/RS que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“1. A constituição de crédito fundamenta-se em Custos Não Comprovados para efeitos de apuração de IRPJ trimestral (Lucro Real) de 2017. O tributo decorrente (reflexo) é a CSLL. O crédito constituído é de R\$ 15.641.865,83 (a partir da fl. 279)¹:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
17095-720.036/2020-56	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 11.501.371,94
17095-720.036/2020-56	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 4.140.493,89
Total		R\$ 15.641.865,83

2. A Impugnante alega, em essência, cerceamento de defesa e insubsistência do crédito constituído. Em paralelo, cogita-se, se necessário, realização de diligência.

Por sua vez, a DRJ julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, cuja decisão restou assim ementa:

¹ Autos de Infração (a partir da fl. 225). Relatório Fiscal (a partir da fl. 255). Impugnação (a partir da fl. 288). Análises e detalhamentos serão explicitados no Voto.

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ.

Ano de 2017.

CUSTOS INCORRIDOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Em apuração de Lucro Real custos com aquisições de mercadorias devem ser lastreados em documentação hábil e idônea que comprove regularidade de operações.

ÔNUS DE PROVA.

Compete ao sujeito passivo comprovar efetividade de custos deduzidos em apuração de Lucro Real.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Indefere-se pedido de diligência que se revela prescindível.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário alegando, em síntese, que:

“B. DO DIREITO:

B.1 PRELIMINARMENTE:

CERCEAMENTO DE DEFESA

- Não acolhimento dos documentos apresentados em sede de fiscalização e julgamento na DRJ10-

10. No Termo de Constatação Fiscal nº 01.2.02.00-2019-00212, a Recorrente demonstrou via documentação juntada, notas fiscais de aquisição de mercadorias para revenda (todas rechaçadas pelo Sr. Auditor Fiscal por não terem sido emitidas em datas compreendidas pelos trimestres fiscalizados); decisões judiciais demonstrando alguns lançamentos contábeis reconhecidos como custo de aquisição; entre outros.

11. Cabe destacar que diametralmente distinto do alegado pelo agente atuante, a Recorrente teve o ano de 2017 fiscalizado, em sua integralidade, mormente o que tange aos custos de aquisição de mercadorias para revenda contabilizados que impactaram seu lucro real. O fato que foram identificados lançamentos em bloco no primeiro, segundo e quarto semestres, não afasta, em absoluto o fato de que o ano inteiro foi fiscalizado, nem tampouco o fato de que um lançamento em bloco efetivado no quarto trimestre, contemple notas fiscais emitidas nos trimestres anteriores.

12. O custo com aquisição de mercadorias foi efetivo, e dentro daquele ano calendário, inclusive o demonstrado por juntada de decisões judiciais. Desconsiderar tais documentos e não reconhecer os custos empenhados pela Recorrente em suas atividades produtivas, é, em última análise, atentar contra o princípio da verdade material dos fatos.

13. Mas o que mais chama atenção é que, além do fato de o Sr. Auditor Fiscal ter desconsiderado todo o alegado pela Recorrente, é o fato de que a autoridade julgadora não se aprofundou em nenhuma questão, limitando-se a afirmar que “o Auditor fiscal havia sim considerado os argumentos apresentados pela Recorrente”, sem que, contudo, por sua vez, também o fizesse ao reanalisar o conteúdo probatório carreado, cumprindo com seu papel de julgador!

14. Foi suplicado pela Recorrente que acaso os julgadores entendessem pela necessidade de outros documentos para melhor entendimento do caso, que assim o solicitassem em diligências, o que foi prontamente negado. Evidente que diligências seriam negadas, posto que, como visto, não houve uma análise robusta do caso no âmbito da DRJ, restando acordado um referendo do trabalho do Sr. Auditor Fiscal, sem maiores pormenores.

15. Ocorre que a Recorrente vem sofrendo com um cerceamento de defesa severo, pelo fato de, a nosso entender, estar a ser encarada pelas autoridades fiscais abaixo da régua de contribuintes maus pagadores. O cerceamento de defesa não se descaracteriza apenas pelo fato de que ao recorrente seja conferido prazos recursais, mas sim, em especial, pela falta de análise de alegações trazidas por si.

16. Trazemos algumas decisões deste sodalício administrativo: (...)

- Da prevalência da essência sobre a forma –

17. Inúmeros são os acórdãos que reconhecem a persecução da verdade material dos fatos no processo administrativo tributário. A Primeira Seção do CARF reconheceu que o “erro de fato no preenchimento de Dcomp não possui o condão de gerar um impasse insuperável, uma situação em que o contribuinte não pode apresentar uma nova declaração, não pode retificar a declaração original, e nem pode ter o erro saneado no processo administrativo, sob pena de tal interpretação estabelecer uma preclusão que inviabiliza a busca da verdade material pelo processo administrativo fiscal, além de permitir um indevido enriquecimento ilícito por parte do Estado, ao auferir receita não prevista em lei” (Acórdão nº 1401-004.043).

18. Veja-se mais acórdãos em mesmo sentido:

(...) PAF. MATÉRIA DE PROVA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. DOCUMENTO IDÔNEO APRESENTADO EM FASE RECURSAL. Sendo interesse substancial do Estado a justiça, é dever da autoridade utilizar-se de todas as provas e circunstâncias que tenha conhecimento, na busca da verdade material. Admite-se documentação que pretenda comprovar direito subjetivo de que são titulares os contribuintes, quando em confronto com a ação do Estado, ainda que apresentada a destempo, devendo utilizar-se dessas provas, desde que reúnam condições para demonstrar a verdade real dos fatos. (CARF – Acórdão nº 2003-002.498 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária – Sessão de 30 de julho de 2020)

19. Ante ao não conhecimento dos documentos trazidos pela Recorrente e sua desconsideração arbitrária, por argumentos que não impingem sua validade, entendemos pelo cerceamento de defesa, pois ao contribuinte não restam meios de provar suas alegações quando a autoridade fiscal desqualifica, sem razão, documentação juntada, como as alegações de “notas fiscais de períodos diversos do fiscalizado” e decisões judiciais que comprovam os custos incorridos no período.

20. O não acolhimento de documentação idônea implica em nulidade do lançamento, mormente quanto a verdade material dos fatos nos comprova que a Recorrente tenha incorrido em custos no período fiscalizado, não podendo o Auditor Fiscal ignorar tais fatos por simplesmente não concordar com a nomenclatura de determinado lançamento contábil, como o faz, no caso do lançamento identificado como “4) de 18/08/2017” no valor de R\$ 750.00,00, onde, em suas palavras “o lançamento contábil não está em conformidade com a realidade dos fatos, não se trata de aquisição de mercadorias para revenda, e sim de uma suposta disputa judicial, com acordo entre as partes na data de 18/08/2017”.

21. O CARF tem entendimento pacífico neste sentido. (...)

22. Por tais razões, esperamos o acolhimento da preliminar aventada para que os autos de infração sejam declarados como insubsistentes em sua acepção.

23. Não procede o afirmado no acórdão objeto do presente Recurso Voluntário ao aduzir que “a Impugnante deveria ter apresentado todas as informações necessárias à devida comprovação documental dos custos. Não o fez. Portanto, não há que se falar da novação de procedimento diligencial. Encontram-se nos autos os elementos necessários à adequada solução da lide, conforme fundamentos que já foram delineados no presente voto”.

24. A Recorrente não pode aceitar tal alegação, por isso se impõe a necessidade do presente recurso.

25. Ao nosso sentir, a instância julgadora inferior, não parece examinar nada o que se junte como comprovação de alegações, senão notas fiscais. A exemplo da glosa no valor de R\$ 750.000,00 (setecentos e cinquenta mil reais) em custo lançado no 4º trimestre de 2017, onde foram trazidas as decisões judiciais que comprovam o custo e o julgador se resume a apontar que “não há conciliação documental, tampouco composição efetiva da operação.” 26. Tal afirmação beira o absurdo. O contencioso administrativo tributário não deve se prestar a uma análise “cara-crachá” de documentos fiscais. O que se espera de julgadores neste âmbito é uma análise muito mais profunda, jurídica, contábil e econômica. Sabendo-se que este não é o caso dos ilmos. conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o presente Recurso Voluntário se impõe.

B.2 DO MÉRITO:

27. Durante o procedimento fiscalizatório foram apresentadas ao Sr. Auditor Fiscal respostas a seus questionamentos quanto a contabilização de custos de aquisição de mercadoria para revenda. Respostas estas, reiteradas em sede de Impugnação.

28. A Recorrente, diante das indagações em procedimento fiscal, para melhor compreensão, transcreveu em tabelas cada um dos lançamentos e teceu seus comentários apresentando respostas para cada lançamento contábil questionado pelo Sr. Auditor Fiscal. A seguir, emprestamos as mencionadas respostas, reafirmando-as, no intuito de que as mesmas sejam vistas e analisadas, desta feita, por estes íclicos julgadores.

1) 31/03/2017 – Valor de R\$ 10.000.000,00

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
31/03/2017	10102310001	MERCADORIAS PARA REVENDA	D	10.000.000,00	22.626.278,41	D	VALOR DAS COMPRAS NO PERÍODO DE MACROFERTIL IND COM FERTILIZANTES LTDA.
31/03/2017	20201110002	MACROFERTIL IND. COM. FERTILIZANTES	C	10.000.000,00	22.626.278,41	D	VALOR DAS COMPRAS NO PERÍODO DE MACROFERTIL IND COM FERTILIZANTES LTDA.

1.1. Apesar do desencontro de informações entre a organização contábil que prestava serviços à Pró-Lavoura à época dos lançamentos questionados, temos que os mesmos são compostos de aquisições de mercadoria para revenda que foram lançadas em bloco, por motivo que este Contribuinte desconhece. Contudo, em um esforço interno podemos identificar e resgatar documentos fiscais que podem atestar a idoneidade de ditos lançamentos.

Foram juntadas a Impugnação alguns dos documentos fiscais, por amostragem, que foram obtidos via portal ICMS-Transparente, da Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso do Sul.

1.2. A imputação de registros contábeis em bloco, de fato, impede que as autoridades fiscais tenham ciência dos exatos lançamentos no razão contábil, em especial, em contas de estoque, portanto, como dito anteriormente, buscamos documentos fiscais com datas compatíveis aos

lançamentos questionados, capazes de compor os saldos totalizadores destes lançamentos.

2) 30/06/2017 – Valor de R\$ 3.000.000,00

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
30/06/2017	10102310001	MERCADORIAS PARA REVENDA	D	3.000.000,00	11.179.817,43	D	VALOR DAS COMPRAS NO PERÍODO
30/06/2017	10101010001	CAIXA	C	3.000.000,00	11.179.817,43	D	VALOR DAS COMPRAS NO PERÍODO

2.1. Vide resposta do tópico 1.1 e 1.2. da presente resposta. A mesma resposta se aplica ao caso.

3) 31/12/2017 – Valor de R\$ 7.000.000,00

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
31/12/2017	10102310001	MERCADORIAS PARA REVENDA	D	7.000.000,00	29.384.916,49	D	VALOR DAS COMPRAS NO PERÍODO
31/12/2017	10101010001	CAIXA	C	7.000.000,00	29.384.916,49	D	VALOR DAS COMPRAS NO PERÍODO

3.1. Vide resposta do tópico 1.1 e 1.2. da presente resposta. A mesma resposta se aplica ao caso.

29. Para os lançamentos questionados, mencionados acima com identificação de 1), 2) e 3), a Recorrente juntou notas fiscais que compuseram saldos de lançamentos em bloco, a título meramente exemplificativo. Contudo, o Sr. Auditor Fiscal desconsiderou documentos fiscais por, segundo ele, terem sido emitidos em períodos distintos dos fiscalizados, sendo estes, primeiro, segundo e quarto trimestres do ano de 2017. Tal fato ocorreu quanto as NF-e's nº 14.690; 15.493; 16.670; 16.726; 16.988; 17.591; 18.170; 33.571; 34.506; 16.422.363, vide trecho destacado de seu relatório fiscal que se repete para refutar todos os documentos fiscais juntados (fls. 270-274):

“Verifica-se que a referida Nota Fiscal foi emitida em 08/09/2017, portanto, refere-se ao 3º trimestre/2017. Ocorre que os lançamentos questionados pela fiscalização e que o sujeito passivo alega que se trata de aquisições de mercadorias “lançadas em bloco”, referem-se ao 1º, 2º e 4º trimestres de 2017. Portanto, a referida Nota Fiscal não poderia estar incluída nos lançamentos “em bloco” ocorridos em 31/03/2017, 30/06/2017 e 31/12/2017 (1º, 2º e 4º trimestres de 2017), não sendo documento hábil para comprovar compras de mercadorias ocorridas nos trimestres sob análise.”

30. Pois bem, como repisado pela Recorrente em suas manifestações pretéritas, trata-se de lançamentos em bloco e podemos concordar que Notas Fiscais emitidas no terceiro trimestre não poderiam ter integrado o custo de aquisição de mercadorias no 1º (primeiro) e 2º (segundo) trimestre de 2017. Porém, tal assertiva não se sustenta quando tratamos de custo de aquisição referente ao 4º (quarto) trimestre de 2017, pois é mais do que factível que notas fiscais não imputadas individualmente em qualquer período, devido a já comentada desorganização contábil pretérita da sociedade, tenham sido posteriormente,

computadas como custo de aquisição de mercadorias para revenda no 4º (quarto) trimestre de 2017.

31. Como visto, se notas fiscais relativas à aquisição de mercadorias para revenda não foram lançadas isoladamente no 3º (terceiro) trimestre de 2017, mas sim, no 4º (quarto), não gerando qualquer prejuízo ao erário e não devendo serem desconsideradas, como sugere o Sr. Auditor Fiscal. Ao menos não pelo argumento esposado em seu Relatório Fiscal.

32. Por fim, refuta-se os argumentos trazidos pelo Sr. Auditor Fiscal de que a Recorrente teve suas compras para no ano de 2017 no montante de R\$ 51.685.616,43 “cf. conforme resumo por CFOP às e-fls. 92 a 93”, pois para confrontar tal argumentação, a Recorrente recuperou documentação fiscal escriturada para dita data-base, via Portal ICMS Transparente da Secretaria de Fazenda de Mato Grosso do Sul, onde, não obstante a redundante afirmação de que sua contabilidade era desorganizada no período fiscalizado, temos o lançamento de cada Nota Fiscal para o período na soma de aproximadamente R\$ 58.000.000,00 (cinquenta e oito milhões de reais), ou, algo em torno de R\$ 6.000.000,00 (seis milhões) a mais do que afirma o Sr. Auditor Fiscal, o que é capaz de colocar em cheque as premissas por ele utilizadas nos trabalhos fiscalizatórios expostos em seu Relatório Fiscal.

33. O que temos aqui é um esforço reiterado do Sr. Auditor Fiscal em sobrepor a forma sobre a essência (matéria), ou não desconsideraria todos os documentos fiscais juntados criando uma narrativa de que foram fiscalizados três trimestres distintos do das notas juntadas. Fato é que se há nota fiscal de aquisição, esta deveria ser computada como custo.

34. Não é porque a Recorrente tinha controles ruins que todas as suas respostas não são procedentes, e conforme demonstrado, evidente é que as premissas utilizadas no trabalho fiscais, por vezes, não exprimem a verdade material dos fatos, e geram dúvidas acerca da exigência global formalizada, viciando assim, os autos de infração impugnados.

35. Espera-se que, desta feita, considerações de ordem jurídica sejam levadas em consideração pelos nobres julgadores, o que não ocorreu no acórdão combatido, tendo o voto do relator (acompanhado pelos demais julgadores) se limitado a afirmar que o Auditor fiscal havia sim considerado os argumentos apresentados pela Recorrente, sem que, contudo, por sua vez, também o fizesse ao reanalisar o conteúdo probatório carreado, cumprindo com seu papel de julgador!

36. Não se espera, desta feita, que autoridade julgadora reproduza as alegações do Auditor Fiscal responsável pela fiscalização, mas sim que, examine fatos e exprima suas próprias convicções. Evidente há vícios na escrituração contábil da Recorrente, mas não há motivos para que nada do que se alegue e demonstre com documentos diversos a Notas Fiscais, sejam desconsiderados em uma segunda ou terceira análise.

4) 18/08/2017 – Valor de R\$ 750.000,00

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
18/08/2017	10102310001	MERCADORIAS PARA REVENDA	D	750.000,00	19.164.383,28	D	VALOR DEVIDO A OCTANTE SECURITIZADORA CONF CONTRATO
18/08/2017	20201110007	OCTANTE SECURITIZADORA AS	C	750.000,00	19.164.383,28	D	VALOR DEVIDO A OCTANTE SECURITIZADORA CONF CONTRATO

4.1. Quanto ao referido lançamento e, especificamente, com atenção a diferença entre o saldo contábil e o valor estipulado em acordo, explica-se.

4.2. Trata-se de uma relação comercial de insucesso, entre a empresa Península International S.A. e a Pró-Lavoura, onde a última adquiriu mercadoria para revenda no valor de R\$ 750.000,00 (setecentos e cinquenta mil reais) da primeira e esta não entregou os produtos, forçando a Pró-Lavoura a suspender o pagamento da mercadoria que se daria no final do período de safra e colheita do grão soja. Com isso, a empresa Octante Securitizadora S.A., detentora de título de CRA, garantidor da operação, executou judicialmente a Pró Lavoura. e o fez de forma repetida, ou seja, ingressando com execução de dito CRA no juízo de Curitiba/PR e no juízo de Ponta Porã/MS.

4.3. Todo este imbróglgio culminou no reconhecimento de conexão entre as execuções judiciais pelo juízo de Ponta Porã, sendo os processos reunidos em um só, a execução de nº 0005514-88.2015.8.16.0194 que tramitou na 23ª Vara Cível de Curitiba/PR, sendo que, esta execução judicial resultou em composição amigável entre as partes na data do lançamento contábil. Contudo, por um emaranhado de medidas judiciais, e ainda, o desenrolar e cumprimento do acordo mencionado, a homologação deste pelo juízo de Curitiba, se deu, tão somente em 23/03/2020. Por esta razão a homologação não foi apresentada em sua primeira manifestação dirigida ao Ilmo. Auditor Fiscal, mas sim, na segunda, juntada ao dossiê digital nº 10265.039662/2020-74 (Termo de Constatação Fiscal).

4.4. Resumidamente, mesmo sem ter recebido as mercadorias adquiridas para revenda junto a empresa Península International S.A., a Pró-Lavoura optou por transigir junto a securitizadora da operação, o que ocorreu em agosto de 2017, daí o reconhecimento do custo de aquisição apenas nesta data, respeitado o regime de lançamento por competência.

4.5. Cumpre ressaltar que a diferença a maior apontada pelo Ilmo. Auditor Fiscal, entre o valor estipulado no acordo, comparando com o custo de aquisição lançado, se deve a consectários legais estipulados no acordo.

37. Como visto, não há como entender de maneira diversa, pelo reconhecimento do custo de aquisição de mercadoria, tendo o custo sido reconhecido quando da efetivação de acordo judicial em agosto de 2017. Como o acordo homologado e sentenças já se encontram juntados a este processo (fls. 167-172), suas juntadas se mostram dispensáveis, desta feita.

38. A falta de aceite de uma sentença judicial homologatória que comprovadamente afetou o custo da Recorrente é injustificável. Até por isso, foi pedido na Impugnação que as autoridades julgadoras apontem o que desejarem para formar sua convicção, o que se faria cumprir em requisição de diligência, pleito este que também foi negado pela DRJ10.

39. Espera-se que, desta feita, considerações de ordem jurídica sejam levadas em consideração pelos nobres julgadores, o que não ocorreu no acórdão combatido, tendo o voto do relator (acompanhado pelos demais julgadores) se limitado a afirmar que o Auditor fiscal havia sim considerado os argumentos apresentados pela Recorrente, sem que, contudo, por sua vez, também o fizesse ao reanalisar o conteúdo probatório carreado, cumprindo com seu papel de julgador!

40. Não se espera, desta feita, que autoridade julgadora reproduza as alegações do Auditor Fiscal responsável pela fiscalização, mas sim que, examine fatos e exprima suas próprias convicções. Evidente há vícios na escrituração contábil da Recorrente, mas não há motivos para que nada do que se alegue e demonstre com documentos diversos a Notas Fiscais, sejam desconsiderados em uma segunda ou terceira análise.

5) 31/12/2017 – Valor de R\$ 3.102.774,32

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
31/12/2017	10102310001	MERCADORIAS PARA REVENDA	D	3.102.774,32	32.487.690,81	D	VALOR QUE SE TRANSFERE PARA AJUSTE DE CONTAS
31/12/2017	10102310002	DEPOSITO FECHADO	C	3.102.774,32	32.487.690,81	D	VALOR QUE SE TRANSFERE PARA AJUSTE DE CONTAS

5.1. Na conta contábil “DEPÓSITO FECHADO” foram registradas compras com revenda garantida condicionadas a “pré-vendas” ou “compromisso de compra e venda”, ainda que informais via acordo verbal entre vendedores da Pró-Lavoura e produtores rurais/clientes (algo comum, diga-se de passagem, neste setor econômico). Contudo, tais vendas, por vezes não se concretizam no prazo estipulado, passando estas mercadorias adquiridas, do depósito fechado, ou seja, indisponível, ao estoque disponível da Pró Lavoura, para posterior venda a outros clientes.

5.2. Apesar da nomenclatura da primeira explicação ao Sr. Auditor Fiscal, dar conta de “possível transferência de mercadorias de terceiros”, a migração deste saldo para outra conta de ativo da Sociedade, em especial conta de estoque, corrobora com a afirmação de que tais mercadorias impactaram diretamente no custo com aquisição de mercadorias para revenda.

5.3. Como visto, ante a transferência de contas contábeis detalhada para o período, não há como pensar de maneira diferente de que houve sim, um custo de aquisição com mercadorias para revenda no período, pois a Pró-Lavoura pagou pelas mercadorias a seus fornecedores.

5.4. É certo que a descrição da operação simplesmente como “entrega de mercadorias de terceiros”, tal como consta na primeira manifestação da empresa pode ter ocasionado uma justificável confusão do senhor Auditor Fiscal.

41. Quanto a este lançamento, o Sr. Auditor Fiscal, em seu relatório fiscal, reluta em aceitar tal lançamento contábil como sendo custo da Recorrente, pelo simples fato de que a conta contábil já teria saldo (R\$ 2.881.221,10) em janeiro de 2017. Sem razão.

Explica-se. É que, com base nas explanações “5” acima, a transferência de depósitos se deu apenas com ajuste contábil no fim do ano-calendário de 2017, momento em que a Recorrente passou a considerar os valores como custo de aquisição de mercadoria para revenda a terceiros.

42. Juntamos, desta feita, o razão contábil que demonstra os saldos transferidos entre as contas, 10102310001 MERCADORIAS PARA REVENDA e 10102310002 - DEPOSITO FECHADO, sendo que esta última, como se vê em seu razão contábil é composta de documentação fiscal idônea e jamais teve seu saldo questionado pelas autoridades fiscais, daí a impossibilidade de se desconsiderar o saldo transferido como custo no período.

43. Frisa-se que a prática de compra com revenda garantida é comum no comércio de insumos agrícolas, em função da sazonalidade de safras e, também comum (porém com menor frequência) é a desistência da compra, pelo cliente, e o revendedor que muitas vezes realiza estas pré-ventas de forma informal, ter de ficar com os produtos e revende-los a terceiros.

B.3 CONCLUSÃO

44. Em linhas gerais, destacamos que o a DRJ não analisou, por assim dizer, a Impugnação da Recorrente, limitando-se a repetir o trabalho feito pelo Sr. Auditor fiscal.

45. Em verdade, o julgamento se pautou em apontar para todas as questões trazidas a impugnação na seguinte afirmação: “Não há conciliação documental, tampouco composição efetiva da operação. Tais informações não são suficientes para comprovação do suposto custo. Assim, também é correta a conclusão da referida Autoridade de que tal montante, para efeitos de apuração do IRPJ e CSLL, deve ser excluído do custo apurado no 3º trimestre/2017”. Ou seja, fora refutada qualquer alegação arguida, mesmo que acompanhada de documentação probatória, a despeito do entendimento majoritário do CARF. Nesta linha: (...)

46. Em razão da “falta de julgamento” pela DRJ, o que se deve combater no presente Recurso Voluntário é o trabalho do Sr. Auditor Fiscal. Em assim sendo, cumpre destacara que o mesmo (Auditor Fiscal) possui relatório de todas as notas fiscais eletrônicas emitidas contra a Recorrente e neste relatório as chaves de cada documento eletrônico, para que desconsidere os documentos juntados, e ainda, os lançamentos (exceto em bloco) nos razões contábeis juntados, deveria

comprovar sua inidoneidade e não utilizar-se de argumentos rasos como “documento fiscal com data de emissão em período não fiscalizado” ou ainda “disputa judicial que não se trata de custo de mercadoria”.

C. DO PEDIDO:

47. Conforme todo o exposto, espera-se pelo acolhimento do exposto em matéria preliminar e procedência de mérito dos argumentos expostos, para que sejam julgados insubsistentes os autos de infração (IRPJ e CSLL), ou, ao menos, parte destes, o que se admite apenas o que se admite apenas a título de argumentação.

48. Se acaso este julgador entenda pela necessidade, nos termos do artigo 18 do Decreto 70.235/1972, sejam determinadas diligências, a fim de que sejam juntados mais documentos (além dos anexados ao processo digital), como, por exemplo, cópias de notas fiscais não contempladas via Sped NFe que instruíram os trabalhos de fiscalização, ou ainda a cópia integral (física) dos processos judiciais aqui mencionados.”

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme já relatado, os autos versam acerca de auto de infração relativo ao IRPJ do ano-calendário de 2017, com reflexos na CSLL, apurados com base no Lucro Real trimestral. O crédito tributário constituído totaliza R\$ 15.641.865,83 e decorre da glosa de custos considerados não comprovados pelo Fisco.

A fiscalização entendeu que a Recorrente deduziu, em sua escrituração contábil, elevados valores a título de custos de aquisição de mercadorias para revenda, sem a devida comprovação por documentos hábeis e idôneos, conforme exige a legislação tributária.

Os valores questionados abrangem lançamentos consolidados (“em bloco”) realizados ao longo dos trimestres de 2017, que somam R\$ 23.852.774,32, correspondentes principalmente a registros genéricos de “compras no período”, sem a identificação individualizada das operações, notas fiscais, contratos ou comprovantes de pagamento.

Em sua impugnação, a Recorrente alegou, preliminarmente, cerceamento de defesa, sustentando que a autoridade fiscal teria desconsiderado documentos apresentados durante a ação fiscal e privilegiado a forma em detrimento da essência das operações. Pleiteou, ainda, o reconhecimento da insubsistência do crédito tributário e, subsidiariamente, a realização de diligência para complementação da análise.

Porém, a 5ª Turma de julgamento rejeitou a preliminar de nulidade, entendendo que não houve qualquer violação ao direito de ampla defesa ou ao contraditório, nem irregularidade capaz de invalidar o lançamento, nos termos do Decreto nº 70.235/1972. Consignou que a impugnação foi regularmente apresentada e analisada, e que eventuais falhas ou insuficiências de prova devem ser apreciadas no mérito, não constituindo causa de nulidade do auto de infração.

No exame do mérito, concluiu-se que a Recorrente não conseguiu comprovar, de forma documental e conciliada com a escrituração contábil, a efetiva realização das operações que teriam dado origem aos custos deduzidos.

As notas fiscais apresentadas totalizam apenas R\$ 420.716,90, montante significativamente inferior aos valores glosados, além de não guardarem correlação direta com os lançamentos contábeis questionados.

Em alguns casos, verificou-se ainda que os registros se referiam a operações que não caracterizavam aquisição de mercadorias para revenda, como acordos judiciais, ajustes de contas ou entrega de produtos de terceiros, o que reforçou a impropriedade da dedução como custo.

A decisão ressaltou que o ônus da prova quanto à dedutibilidade dos custos e à efetividade dos dispêndios incumbe ao contribuinte, conforme o RIR, não sendo suficiente a mera escrituração contábil desacompanhada de documentação comprobatória idônea. Também foi considerada desnecessária a realização de diligência, uma vez que cabia à própria empresa apresentar, no momento oportuno, todos os documentos necessários à comprovação dos custos.

Irresignada, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzido os argumentos já delineados em sede de impugnação, tanto em sede de preliminar, quanto na parte do mérito, senão veja-se:

Tema / Matéria	Argumentos da Impugnação	Argumentos do Recurso Voluntário
Contexto fático da fiscalização	Sustenta que em 2017 houve crescimento acelerado da empresa, acompanhado de desorganização contábil temporária, sem que isso descaracterizasse a efetiva existência dos custos de aquisição de mercadorias para revenda.	Reitera o mesmo contexto fático, reforçando que a DRJ limitou-se a repetir o entendimento da fiscalização, sem reexaminar os fatos e provas apresentadas desde o Termo de Constatação Fiscal.
Natureza das glosas	Afirma que os custos glosados foram	Mantém a defesa da efetividade dos

(custos não comprovados)	efetivos e vinculados à atividade da empresa, embora registrados contabilmente “em bloco”, prática comum diante da falha operacional da contabilidade à época.	custos, porém acrescenta crítica direta à decisão da DRJ, sustentando que não basta afirmar ausência de conciliação documental sem analisar documentos diversos de notas fiscais (contratos, decisões judiciais, razões contábeis).
Lançamentos contábeis “em bloco”	Defende que lançamentos consolidados não afastam, por si só, a dedutibilidade dos custos, desde que existam documentos idôneos capazes de demonstrar a realidade econômica da operação.	Reforça o argumento e acrescenta que a DRJ incorreu em vício ao presumir irregularidade exclusivamente com base na forma contábil, sem investigar a essência econômica das operações.
Notas fiscais fora do trimestre fiscalizado	Sustenta que a existência de notas fiscais emitidas em períodos distintos não invalida custos reconhecidos no mesmo ano-calendário, especialmente quando decorrentes de lançamentos em bloco.	Aprofunda o argumento, destacando que a crítica da fiscalização pode ser válida para 1º e 2º trimestres, mas não para o 4º trimestre de 2017, no qual é plausível a absorção de notas fiscais não individualizadas anteriormente.
Custo de R\$ 750.000,00 – acordo judicial (18/08/2017)	Defende que o custo decorre de operação frustrada de compra para revenda, posteriormente objeto de acordo judicial, sendo legítimo o reconhecimento do custo no momento da transação judicial, pelo regime de competência.	Reitera o argumento e critica expressamente a DRJ por desconsiderar sentença judicial homologada como prova válida de custo, restringindo-se indevidamente às notas fiscais.
Valor de R\$ 3.102.774,32 – depósito fechado	Afirma que se trata de mercadorias adquiridas com revenda garantida (“pré-vendas”), posteriormente transferidas ao estoque disponível, impactando legitimamente o custo das mercadorias vendidas.	Mantém o mesmo fundamento, mas acrescenta que a DRJ ignorou a natureza operacional da conta “Depósito Fechado” e o fato de que seu saldo jamais foi questionado pela fiscalização.
Princípio da verdade material	Invoca reiteradamente o princípio da verdade material, sustentando que a fiscalização privilegiou a forma em detrimento da essência das operações econômicas realizadas.	Reforça o princípio como eixo central do recurso, afirmando que a DRJ sequer exerceu juízo crítico próprio, limitando-se a chancelar o Relatório Fiscal, o que agrava a violação à verdade material.
Cerceamento de defesa	Alega cerceamento de defesa em razão do não acolhimento de documentos apresentados (notas fiscais, decisões judiciais, razões contábeis), defendendo a nulidade do lançamento.	Amplia a tese para incluir cerceamento pela ausência de fundamentação da decisão da DRJ, que não apreciou individualmente as alegações e provas trazidas pela Impugnante.
Crítica à decisão anterior	Requer diligência para complementação da instrução probatória, caso a autoridade julgadora entenda insuficientes os	Reitera o pedido e critica a negativa automática da diligência, sustentando que a recusa decorreu da ausência de

documentos apresentados.

análise efetiva do conjunto probatório.

Destarte, como o recurso voluntário apenas repisou as alegações da impugnação e não houve nenhum argumento de mérito ou documentos que justifiquem uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida, tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 :

“Preliminar

4. A Impugnante inicia (a partir da fl. 291) suas argumentações invocando, de forma preliminar, cerceamento de defesa. Em sua visão, explicitada de forma detalhada até a folha 294, a Autoridade Tributária constituidora do crédito não acolheu de forma devida documentos apresentados durante a fase de execução da ação fiscal (parágrafos 9 a 11 da fl. 291). Além disso, teria, também, desconsiderado a essência dos fatos em detrimento da forma (parágrafos 12 a 17 a partir da fl. 292).

5. Os documentos e argumentos citados na preliminar serão apreciados em análise de mérito. É importante destacar que, conforme parágrafo 32 da folha 302, o Sujeito Passivo limita-se a solicitar acolhimento de alegações indicadas na preliminar. Neste sentido, não há pedido expresso de nulidade do crédito constituído.

6. Tal nulidade, se invocada, se correlacionaria com o suposto cerceamento de defesa argumentado pela Impugnante. Antes da análise de mérito cabem esclarecimentos essenciais sobre os casos específicos nos quais o crédito devidamente constituído pode ser declarado nulo. Vale, também, comentar situações nas quais eventuais irregularidades, incorreções ou omissões são sanadas na fase litigiosa.

7. O tema Nulidade no Processo Administrativo Fiscal – PAF está regulado pelos artigos 10, 59 e 60 do Decreto 70.325/72. 2. Por oportuno, deve-se deixar claro que, não havendo prova efetiva em peça impugnatória de ocorrência de hipóteses de nulidade reguladas pelo referido diploma legal, que é o que se depreende do conteúdo descrito na Impugnação e nas demais informações instruídas nos autos, não há que se falar em eventual existência de ato tributário nulo.

8. Somente justificam invocação de tal conceito atos e termos formalizados por pessoa incompetente citada no caput do artigo 10, ou com infringência a qualquer um dos incisos nele citados, ou, ainda, situações de evidente preterição de direito de defesa. Nenhuma de tais situações ocorreu no presente processo. Aliás, não há nada neste sentido na Impugnação. Por este motivo, vale mencionar em linhas essenciais os casos nos quais pode haver invocação de nulidade.

9. É importante destacar que o crédito aqui constituído evidencia plena qualificação da Autuada. Não há questionamento algum de eventual incorreção nesta diretriz. Os documentos de constituição foram devidamente assinados e apresentam todas as demais formalidades exigidas pelas normas do PAF que tratam do tema aqui analisado.

10. Da mesma forma, não há lesão alguma quanto a eventual preterição ao pleno exercício de direito de Ampla Defesa e Contraditório. Na Impugnação, seara adequada para início do contraditório e resolução de litígios, constam de forma detalhada as controvérsias que, na visão do contribuinte, devem ser objeto de julgamento. Isto é, o exercício de Ampla Defesa está sendo exercido em sua plenitude. Portanto, não cabe falar em eventual lesão a tal direito.

11. Ademais, conforme prevê o artigo 60 já mencionado, questões relacionadas com eventuais falhas no processo de execução dos trabalhos da Autoridade Tributária devem ser apreciadas em análise de mérito. Conforme já dito, é o que se fará aqui.

12. Tendo por base o exposto, não cabe cogitação de nulidade. Todas as questões relativas a eventuais equívocos, erros, falta ou insuficiência de provas serão apreciadas em análise mérito.

Mérito

13. Introduzindo a controvérsia, em caráter preliminar, a Impugnante afirma (fl. 291, parágrafo 9) que apresentou em resposta (a partir da fl. 151) a intimação (a partir da fl. 125) as seguintes notas fiscais (a partir da fl. 157) de aquisição de mercadorias para revenda, as quais perfazem o montante de apenas R\$ 420.716,90:

NOTAS FISCAIS APRESENTADAS NA IMPUGNAÇÃO - R\$	
Emissão	Valor R\$
03/05/2017	107.067,50
Total Segundo Trimestre - R\$	107.067,50
11/08/2017	7.214,40
06/09/2017	85.360,00
08/09/2017	36.735,00
22/09/2017	32.400,00
26/09/2017	15.750,00
27/09/2017	30.080,00
30/09/2017	27.600,00
Total Terceiro Trimestre - R\$	235.139,40
23/10/2017	12.510,00
07/12/2017	66.000,00
Total Quarto Trimestre - R\$	78.510,00
Total R\$	420.716,90

14. O Sujeito Passivo informa que tais notas fiscais foram rechaçadas pela Autoridade Tributária por não coincidirem com operações que culminaram no crédito constituído. Tais operações estão assim evidenciadas nos autos (fls. 226 e 278):

COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO CONSTITUÍDO - R\$	
Fato Gerador	Valor R\$
31/03/2017	10.000.000,00
30/06/2017	3.000.000,00
18/08/2017	750.000,00
31/12/2017	7.000.000,00
31/12/2017	3.102.774,32
Total R\$	23.852.774,32

15. A Impugnante indica que o motivo essencial para tal desconsideração é o de que as respectivas datas de emissão das referidas notas fiscais estão fora do escopo do crédito constituído.

16. No Relatório Fiscal a referida Autoridade faz análise detalhada dos documentos fiscais disponibilizados, bem como, das operações objeto do crédito constituído. A conclusão do Fisco é a de que não há correlação entre tais notas fiscais e as operações indicadas no quadro acima. Ou seja, entende-se que há falta de comprovação documental hábil e idônea.

17. Em complemento aos documentos fiscais entregues, a Impugnante cita (parágrafo 9, fl. 291) que junto com o Termo de Constatação (a partir da fl. 125) já citado disponibilizou (a partir da fl. 151) decisões judiciais (a partir da fl. 167) demonstrando alguns lançamentos contábeis reconhecidos como custo de aquisição.

18. Tanto as notas fiscais quanto as decisões judiciais mencionadas são citadas (fl. 267, parágrafo 28) no Relatório Fiscal. A partir do parágrafo 29 do referido relatório há análise das informações apresentadas. Após explicitação detalhada, a Autoridade Tributária conclui que tais documentos não comprovam os registros contábeis em bloco de R\$ 23.852.774,32. Em função da falta de documentação hábil e idônea o devido crédito foi constituído.

19. Portanto, não procede a alegação da Impugnante de que a documentação tenha sido rechaçada pelo Fisco. Pelo contrário, houve recebimento e averiguação de tais documentos. Por inconsistências detalhadas no Relatório Fiscal, entendeu-se que tais informações não poderiam dar lastro para o bloco de registros contidos na escrituração, em relação aos quais não há efetiva evidência conciliatória documental.

20. Visando fundamentar suas alegações, a partir do parágrafo 18 da Impugnação (fl. 294), o Sujeito Passivo passa a apresentar argumentos que, em sua visão, justificariam a declaração de insubsistência do crédito constituído. Na prática, o que é trazido é uma análise específica de cada um dos valores incluídos nos Autos de Infração demonstrados em quadro incluído acima. Analisemos as informações explicitadas pela Autoridade Tributária e as comparemos com os argumentos trazidos pela Autuada.

R\$ 10.000.000,00

21. Na folha 257 consta informação do Fisco sobre a contabilização do montante de R\$ 10.000.000,00, o qual se refere, em princípio, considerando informações

prestadas pela Impugnante, à aquisição de mercadorias no primeiro trimestre de 2017:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
31/03/2017	10102310001	MERCADORIAS PARA REVENDA	D	R\$ 10.000.000,00	R\$ 22.626.278,41	D	VALOR DAS COMPRAS NO PERÍODO DE MACOFERTIL IND COM FERTILIZANTES LTDA
31/03/2017	20201110002	MACROFERTIL IND. COM. FERTILIZANTES LTDA	C	R\$ 10.000.000,00	R\$ 22.626.278,41	D	VALOR DAS COMPRAS NO PERÍODO DE MACOFERTIL IND COM FERTILIZANTES LTDA

22. A Autoridade Tributária afirma que tal valor foi incluído no Custo das Mercadorias, reduzindo, portanto, o Lucro Real Trimestral apurado em 31 de março de 2017. Conforme se percebe, o histórico contábil se refere a “compras no período”, fato que ratifica a informação de que não há identificação da composição de tal montante.

23. Na folha 295, parágrafo 1.1, a Impugnante reconhece desencontro de informações, bem como, ratifica a declaração de que o registro de R\$ 10.000.000,00 se refere a um suposto conjunto de aquisições de mercadorias para revenda escriturado em montante consolidado (lançamento contábil em bloco).

24. Além disso, há expressa informação da Autuada afirmando desconhecer os motivos pelos quais tal registro foi escriturado de forma consolidada sem identificação de notas fiscais indicando a composição do referido montante.

25. Vale destacar, conforme parágrafo 10, fl. 257, item 3, que na intimação inicial houve solicitação de documentação comprobatória de tal registro. Nos parágrafos 1.1 e 1.2 (fl. 295) da Impugnação não há menção alguma a eventual instrução documental relativa a notas fiscais, contratos, comprovantes de pagamento e outras informações que pudessem estar correlacionadas de forma específica com o referido montante.

26. Os documentos fiscais, juntados por amostragem conforme informação da Impugnante (fl. 295, parágrafo 1.1), obtidos por meio de consulta ao portal ICMS-Transparente da Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso do Sul, em nada comprovam a composição do montante de R\$ 10.000.000,00.

27. De maneira inconsistente, tenta-se justificar o valor total escriturado, sem nexos documental e conciliatório algum, com notas fiscais que no seu conjunto perfazem apenas R\$ 420.716,90. Na folha 268, parágrafo 35, a Autoridade Tributária faz menção à tal inconsistência. Na folha 258, há destaque para o fato de que a própria Autuada reconhece a falta de individualização e composição.

28. Nesta direção, fica sem sentido algum a informação da Impugnante, constante no parágrafo 1.2 da folha 295, de que as mencionadas notas fiscais anexadas aos autos por amostragem possuem datas compatíveis com o montante de R\$ 10.000.000,00. O artigo 9233 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR indicado pelo Fisco é claro quanto a apresentação de documentação comprobatória de registros contidos na escrituração.

29. Tendo por base o exposto e considerando que o sujeito passivo, de fato, não apresentou documentos comprobatórios (hábeis e idôneos) solicitados pela

Autoridade Tributária, não há dúvidas quanto a decisão do Fisco de entender como indedutível na apuração do Lucro Real a íntegra do montante de R\$ 10.000.000,00.

30. Assim, é correta a conclusão da referida Autoridade de que tal montante, para efeitos de apuração do IRPJ e CSLL, deve ser excluído do custo apurado no 1º trimestre/2017. Por fim, conforme demonstrado, não há dúvidas de que houve redução indevida do lucro líquido e o montante de R\$ 10.000.000,00 deve ser mantido na íntegra na composição do crédito tributário constituído.

R\$ 3.000.000,00

31. Na folha 257 consta informação do Fisco sobre a contabilização do montante de R\$ 3.000.000,00, o qual se refere, em princípio, considerando informações prestadas pela Impugnante, à aquisição de mercadorias no segundo trimestre de 2017:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
30/06/2017	10102310001	MERCADORIAS PARA REVENDA	D	R\$ 3.000.000,00	R\$ 11.179.817,43	D	VALOR DAS COMPRAS NO PERÍODO
30/06/2017	10101010001	CAIXA	C	R\$ 3.000.000,00	R\$ 11.179.817,43	D	VALOR DAS COMPRAS NO PERÍODO

32. Da mesma forma, a Autoridade Tributária afirma que tal valor foi incluído no Custo das Mercadorias, reduzindo, portanto, o Lucro Real Trimestral apurado em 30 de junho de 2017. Conforme se percebe, o histórico contábil também se refere de forma genérica a “compras no período”, fato que, do mesmo modo que ocorrido para os demais valores, ratifica a informação de que não há identificação da composição de tal montante.

33. Conforme indicado pela Impugnante na folha 295, parágrafo 2.1, as mesmas argumentações explicitadas para o montante tratado anteriormente se aplicam ao montante de R\$ 3.000.000,00. Ou seja, vale de forma idêntica a questão de desencontro de informações, bem como, a alegação de que tal registro se refere a um suposto conjunto de aquisições de mercadorias para revenda escriturado em montante consolidado (lançamento contábil em bloco). Do mesmo modo, repete-se também a informação de desconhecimento dos motivos pelos quais tal registro foi escriturado de forma consolidada.

34. Ou seja, no item 2 da folha 295, da mesma forma que no item anterior, também não há menção alguma a eventual instrução documental relativa a notas fiscais, contratos, comprovantes de pagamento e outras informações que pudessem estar correlacionadas de forma específica com o referido montante.

35. Os documentos fiscais, juntados por amostragem conforme informação da Impugnante (fl. 295, parágrafo 1.1), obtidos por meio de consulta ao portal ICMS-Transparente da Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso do Sul, do mesmo modo que o montante anterior, em nada comprovam a composição do montante de R\$ 3.000.000,00.

36. Da mesma maneira inconsistente, tenta-se justificar o valor total escriturado em falta de evidência documental e conciliatória e com tentativa de vinculação de notas fiscais que, conforme já apontado, perfazem apenas R\$ 420.716,90. Aqui, da mesma forma, vale a menção de inconsistência citada pela Autoridade tributária na folha 268, parágrafo 35, bem como, o destaque (folha 258) para o fato de que a própria Autuada reconhece a falta de individualização e composição de tal montante.

37. Tendo por base o exposto e considerando que o sujeito passivo, de fato, também não apresentou documentos comprobatórios (hábeis e idôneos) solicitados pela Autoridade Tributária, não há dúvidas quanto a decisão do Fisco

de entender como indedutível na apuração do Lucro Real a íntegra do montante de R\$ 3.000.000,00.

38. Assim, também é correta a conclusão da referida Autoridade de que tal montante, para efeitos de apuração do IRPJ e CSLL, deve ser excluído do custo apurado no 2º trimestre/2017. Por fim, conforme demonstrado, não há dúvidas de que houve redução indevida do lucro líquido e o montante de R\$ 3.000.000,00 deve ser mantido na íntegra na composição do crédito tributário constituído.

R\$ 7.000.000,00

39. Também na folha 257 consta informação do Fisco sobre a contabilização do montante de R\$ 7.000.000,00, o qual se refere, em princípio, considerando informações prestadas pela Impugnante, à aquisição de mercadorias no quarto trimestre de 2017:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
31/12/2017	10102310001	MERCADORIAS PARA REVENDA	D	R\$ 7.000.000,00	R\$ 29.384.916,49	D	VALOR DAS COMPRAS NO PERÍODO
31/12/2017	10101010001	CAIXA	C	R\$ 7.000.000,00	R\$ 29.384.916,49	D	VALOR DAS COMPRAS NO PERÍODO

40. Identicamente aos demais valores citados, a Autoridade Tributária também afirma que tal valor foi incluído no Custo das Mercadorias, reduzindo, portanto, o Lucro Real Trimestral apurado em 31 de dezembro de 2017. Conforme se percebe, o histórico contábil também se refere de forma genérica a “compras no período”, fato que, do mesmo modo que ocorrido para os demais valores, ratifica a informação de que não há identificação da composição de tal montante.

41. Conforme indicado pela Impugnante na folha 296, parágrafo 3.1, as mesmas argumentações explicitadas para os montantes tratados anteriormente se aplicam ao registro de R\$ 7.000.000,00. Ou seja, vale de forma idêntica a questão de desencontro de informações, bem como, a alegação de que tal registro se refere a um suposto conjunto de aquisições de mercadorias para revenda escriturado em montante consolidado (lançamento contábil em bloco). Do mesmo modo, repete-se também a informação de desconhecimento dos motivos pelos quais tal registro foi escriturado de forma consolidada.

42. Todas as demais informações citadas pela Autoridade Tributária para os valores tratados nos itens anteriores se aplicam ao valor de R\$ 7.000.000,00. Assim, também é correta a conclusão da referida Autoridade de que tal montante, para efeitos de apuração do IRPJ e CSLL, deve ser excluído do custo apurado no 4º trimestre/2017.

R\$ 750.000,00

43. Na folha 261 consta informação do Fisco sobre a contabilização do montante de R\$ 750.000,00, o qual também se refere, supostamente, considerando informações prestadas pela Impugnante, à aquisição de mercadorias para revenda no terceiro trimestre de 2017:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
18/08/2017	10102310001	MERCADORIAS PARA REVENDA	D	R\$ 750.000,00	R\$ 19.164.383,28	D	VALOR DEVIDO A OCTANTE SECURITIZADORA SA CONF CONTRATO
18/08/2017	20201110007	OCTANTE SECURITIZADORA SA	C	R\$ 750.000,00	R\$ 19.164.383,28	D	VALOR DEVIDO A OCTANTE SECURITIZADORA SA CONF CONTRATO

44. A Autoridade Tributária também afirma que tal valor foi incluído no Custo das Mercadorias, reduzindo, portanto, o Lucro Real Trimestral apurado em 30 de setembro de 2017. Conforme se percebe, diferentemente dos demais históricos contábeis, aqui o texto incluído no campo histórico menciona suposto valor devido a empresa de securitização. Ao contrário dos demais registros já mencionados, não há a remissão genérica a “compras no período”.

45. Na verdade, a Autoridade Tributária afirma (fl. 261) que tal operação não se refere a aquisição de mercadoria para revenda. Em suas palavras, contidas na referida folha, tal registro vincula-se a ...suposta disputa judicial, com acordo entre as partes na data de 18/08/2017... Considerando que o sujeito passivo apresentou documento que não comprova a compra de mercadorias para revenda no valor de R\$ 750.000,00 em 18/08/2017, uma vez que o documento apresentado se refere a uma suposta disputa judicial com acordo de pagamento parcelado pela fiscalizada, as referidas compras de mercadorias para revenda serão glosadas por falta de comprovação, não podendo ser consideradas como custo na apuração dos lucros do 3º Trimestre/2017, caracterizando a infração de Custos Não Comprovados / Redução Indevida do Lucro Líquido.

46. Além do relato da Impugnante constante na folha 299, nas folhas 167 a 172 constam os únicos documentos instruídos no presente processo para embasar o registro de R\$ 750.000,00. Não há conciliação documental, tampouco composição efetiva da operação. Tais informações não são suficientes para comprovação do suposto custo. Assim, também é correta a conclusão da referida Autoridade de que tal montante, para efeitos de apuração do IRPJ e CSLL, deve ser excluído do custo apurado no 3º trimestre/2017.

R\$ 3.102.774,32

47. A partir da folha 261 consta informação do Fisco sobre a contabilização do montante de R\$ 3.102.774,32, o qual também se refere, supostamente, considerando informações prestadas pela Impugnante entre as folhas 299 e 301, a custos relacionados com aquisição de mercadorias para revenda que influenciaram a apuração do Lucro Real do quarto trimestre de 2017:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
31/12/2017	10102310001	MERCADORIAS PARA REVENDA	D	R\$ 3.102.774,32	R\$ 32.487.690,81	D	VALOR QUE SE TRANSFERE PARA AJUSTE DE CONTAS
31/12/2017	10102310002	DEPOSITO FECHADO	C	R\$ 3.102.774,32	R\$ 32.487.690,81	D	VALOR QUE SE TRANSFERE PARA AJUSTE DE CONTAS

48. Da mesma forma que o registro anterior, a Autoridade Tributária também afirma que tal valor foi incluído no Custo das Mercadorias, reduzindo, portanto, o Lucro Real Trimestral apurado em 31 de dezembro de 2017. Conforme se percebe, do mesmo modo, diferentemente dos demais históricos contábeis, o texto incluído no campo histórico menciona suposto ajuste de contas. Ao contrário dos demais registros já mencionados, não há a remissão genérica a “compras no período”.

49. A Autoridade Tributária afirma (fl. 262) que tal operação não se refere a aquisição de mercadoria para revenda. Em suas palavras, contidas na referida folha, tal registro vincula-se a ...Considerando que pelas explicações dadas pelo sujeito passivo, o referido lançamento de fato não se trata de compra de mercadorias para revenda e sim entrega de produtos de terceiros, bem como não foram apresentados os documentos comprobatórios das operações, as referidas compras de mercadorias serão glosadas, não podendo ser consideradas como custo na apuração dos lucros do 4º Trimestre/2017, caracterizando a infração de Custos Não Comprovados / Redução Indevida do Lucro Líquido.

50. Conforme relato da Impugnante constante entre as folhas 299 e 301, o único documento citado na Impugnação, correlacionado com tal registro, é razão contábil da conta 10102310001 MERCADORIAS PARA REVENDA e 10102310002 - DEPOSITO FECHADO.

51. Não há conciliação documental, tampouco composição efetiva da operação. Tais informações não são suficientes para comprovação do suposto custo. Assim, também é correta a conclusão da referida Autoridade de que tal montante, para efeitos de apuração do IRPJ e CSLL, deve ser excluído do custo apurado no 3º trimestre/2017.

Considerações Finais

52. Feita a análise detalhada de cada um dos registros mencionados, cabe tecer algumas considerações finais a respeito das argumentações trazidas pela Impugnante.

53. Conforme indicado, o Contribuinte não trouxe aos autos provas documentais conciliadas que evidenciem a composição dos montantes incluídos na constituição do crédito. A legislação indicada pela Autoridade Tributária é clara ao prever que a escrituração deve ser baseada em documentos hábeis e idôneos capazes de comprovar as operações praticadas pelo Sujeito Passivo.

54. Uma vez registrados na escrituração da pessoa jurídica e deduzidos para a formação do Lucro Real, a prova da dedutibilidade de custos, bem como, da efetividade de dispêndios a ele relacionados, é ônus que deve ser suportado pela Autuada. Ou seja, quando demandado pelo Fisco o Contribuinte não pode se furtar à devida comprovação documental hábil e idônea conciliada com a escrituração.

55. Por fim, a cogitação de diligência se mostra prescindível. A Impugnante deveria ter apresentado todas as informações necessárias à devida comprovação documental dos custos. Não o fez. Portanto, não há que se falar da invocação de procedimento diligencial. Encontram-se nos autos os elementos necessários à adequada solução da lide, conforme fundamentos que já foram delineados no presente voto.

Conclusão

56. Diante do exposto, voto para que se seja considerada Improcedente a Impugnação. O crédito constituído deve ser mantido na íntegra.”

Ademais, destaco que a verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário. Já o formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento. Assim, *“a busca da verdade material não é apenas um direito do contribuinte, mas uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores do processo administrativo tributário, os quais referendam ou não a regularidade da constituição do crédito tributário, como forma de lhe assegurar os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias a ele referíveis, conforme indica o Código Tributário Nacional e legislação esparsa”* (Acórdão nº 1102-001.567).

A verdade material serve à instrumentalidade e economia processuais, porquanto o processo administrativo não é um fim em si mesmo, e, no lúcido dizer de Hugo de Brito Machado Segundo:

“consagra um valor que deve orientar a interpretação das demais regras processuais, sempre que o intérprete estiver diante de duas interpretações em tese possíveis, deverá adotar aquela que melhor consagre o processo em sua feição instrumental, e não sacramental. Trata-se de decorrência direta do princípio do devido processo legal, sendo certo que devido é aquele processo que se presta da maneira mais efetiva possível à finalidade a que se destina, e não aquele que faz com que as partes se embarquem em um emaranhado de formalismos e terminem vendo naufragar a sua pretensão de ver resolvido o conflito de interesses no qual estão envolvidas”²

Por conseguinte, o formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita *“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”³*.

²MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo tributário. 10. ed. rev e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 54.

³MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323.

De tal modo, a busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário. Dessa forma, deveria ter a Recorrente dialogado com a decisão de piso e carreado aos autos documentos necessários para refutar as acusações do auto de infração e os argumentos do acórdão guerreado.

Contudo, a Recorrente não juntou nenhum documento ao recurso voluntário para comprovação em questão.

Neste contexto, quanto à diligência solicitada pela Recorrente, essa não se faz necessária. Nos dizeres do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, as diligências e perícias consideradas desnecessárias pela autoridade julgadora, na formação de sua livre convicção motivada, devem ser indeferidas sem que se configure cerceamento do direito de defesa. Inclusive, assim dispõe a Súmula CARF nº163:

“O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça