



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.732089/2012-14
RESOLUÇÃO	1201-000.829 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PONTO FORTE COMERCIO E REPRESENTACAO DE INSUMOS AGROPECUARIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Contribuinte contra Acórdão proferido pela 5ª Turma da DRJ/Florianópolis, que julgou improcedente a Impugnação e manteve o crédito tributário exigido.

Os autos de infração tratam da cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes aos anos-calendário de 2008 e 2009. Após o início da fiscalização e apresentação de documentos contábeis pela Contribuinte, o Termo de Constatação Fiscal (TCF) nº 0005 (fl. 69) detalhou que, com base em auditoria nos livros de Apuração do ICMS e Razão, o fisco identificou diferenças tributárias não pagas, a respeito das quais a fiscalizada foi intimada a esclarecer.

Em resposta, a empresa informou ser optante pelo lucro presumido, apurado no regime de caixa, porém, na DIPJ, indicara equivocadamente o regime de competência, o que teria dado origem às diferenças apuradas pelo fisco. Para comprovar seu esclarecimento, foram juntadas planilhas demonstrativas de valores supostamente faturados entre 2007 e 2009, porém recebidos posteriormente, entre 2008 e 2009, justificando os montantes originalmente tributados.

No entanto, o fisco lavrou os autos de infração, ao entendimento de que, uma vez feita a opção pelo regime de competência de forma espontânea na entrega das declarações, não caberia à fiscalização alterá-la de ofício para o regime de caixa. Assim, os valores foram recalculados integralmente pelo regime de competência, gerando os créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros (fls. 438/499).

A autuada apresentou **Impugnação** arguindo os seguintes pontos:

- Preliminar de Nulidade: Alegou que o relatório fiscal não continha descrição clara e precisa dos fatos, cerceando o direito de defesa.
- Erro de Fato no Preenchimento das declarações: Argumentou que a marcação do regime de "Competência" nas DIPJs foi um equívoco de preenchimento, pois toda a sua contabilidade e os recolhimentos trimestrais foram rigorosamente efetuados pelo Regime de Caixa.
- Princípio da Verdade Material: Defendeu que o lançamento deveria ser cancelado com base nos Arts. 147, § 2º e 149, IV do CTN, que permitem a retificação de erros de fato pela administração para garantir a verdade real.
- Inexistência de Mudança de Regime: Afirmou que não praticou atos que indicassem mudança para o regime de competência e que a União estaria se locupletando indevidamente ao cobrar tributos sobre uma base já tributada pelo caixa (*bis in idem*).
- Argumento Subsidiário (Postergação): Alegou que, mesmo se mantido o regime de competência, o fisco deveria ter aplicado o instituto da postergação (Art. 273 do RIR/99), compensando tributos pagos em períodos anteriores e lançando apenas juros moratórios sobre o imposto pago a destempo, em vez de exigir o tributo integralmente novamente.
- Falta de Compensação de IRRF: Sustentou que a fiscalização não compensou o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) nos trimestres autuados.

- Realização de diligência: Em razão do grande volume documental envolvido, colocou seus livros e documentos à disposição do fisco e pleiteou a realização de diligência, caso se entendesse necessário.

Além de procuração e contrato social, os seguintes documentos acompanharam a Impugnação:

- 1) Planilha demonstrativa dos valores apurados pela Impugnante no regime de caixa;
- 2) Comprovante de recolhimento e retenção dos tributos no período autuado;
- 3) Demonstrativo interno chamado "Posição de contas recebidas" com indicação de notas fiscais emitidas entre janeiro de 2008 e dezembro de 2009, com pagamento posterior;
- 4) Termos de abertura e encerramento das escriturações contábeis de 2008 e 2009;
- 5) Balanço patrimonial de 2008 e 2009; e
- 6) DIPJ 2009 e 2010.

A 5ª Turma da DRJ/FNS **julgou a impugnação improcedente**, mantendo integralmente o crédito tributário (fl. 941).

A respeito da preliminar de nulidade, a decisão considerou que a descrição dos fatos nos autos de infração estava clara e permitiu o exercício pleno do contraditório.

No mérito, a Turma julgadora pontuou que a opção pelo regime de caixa exige escrituração específica (Livro Caixa ou Razão com controle individual de notas fiscais por recebimento), o que a empresa não comprovou possuir. As relações de "Posição de Contas Recebidas" apresentadas não foram consideradas prova hábil por não serem livros contábeis obrigatórios, além de não conterem nenhuma menção a notas fiscais emitidas em 2007, que teriam sido pagas e tributadas em 2008 e 2009.

Ainda, o Acórdão pontuou que a opção pelo regime de apropriação de receitas é definitiva para todo o ano-calendário e se manifesta perante o fisco com o pagamento da primeira quota ou quota única dos tributos devidos no trimestre.

A alegação subsidiária de postergação foi rejeitada porque o Contribuinte não apresentou provas, tampouco indicou, de forma individualizada, quando cada nota fiscal teria sido tributada pelo regime de caixa para permitir a compensação líquida pretendida.

Sobre as retenções, a decisão manteve os valores de IRRF informados originalmente na DIPJ, alegando que a empresa não provou retenções superiores a elas, que foram devidamente consideradas na apuração fiscal.

O **Recurso Voluntário** (fl. 972) reiterou a tese central da defesa, exceto pela alegação de nulidade, e buscando suprir as lacunas probatórias apontadas na decisão de primeira

instância. Para tanto, juntou livros-diário e extratos de algumas contas contábeis do período autuado (2008 e 2009).

É o relatório

VOTO

1 ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 05/07/2019 (fl. 968) e apresentou o seu Recurso Voluntário em 05/08/2019 (fl. 970), no penúltimo dia do prazo. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

2 MÉRITO

A controvérsia cinge-se, em essência, à definição do regime de apuração das receitas adotado pela Recorrente nos anos-calendário de 2008 e 2009, se pelo regime de competência, tal como formalmente declarado nas DIPJs correspondentes, ou se, materialmente, pelo regime de caixa, conforme reiteradamente alegado pela Contribuinte desde a fase fiscalizatória.

Como se extrai da cronologia do procedimento fiscal, a fiscalização identificou diferenças de base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS a partir do cotejo entre os valores de faturamento constantes do livro razão e dos livros fiscais estaduais (especialmente os livros de apuração do ICMS) e aqueles declarados na DIPJ. A partir dessa constatação, o lançamento foi integralmente estruturado sob a premissa de que a recorrente teria optado validamente pelo regime de competência, sendo vedada à autoridade fiscal qualquer alteração de ofício dessa opção, ainda que alegado erro de preenchimento da declaração.

A defesa, desde a origem, sustenta que o equívoco formal na indicação do regime de competência nas DIPJs não refletiu a realidade material da apuração, uma vez que toda a escrituração e os recolhimentos efetuados teriam observado o regime de caixa, com tributação das receitas à medida do efetivo ingresso financeiro. Trata-se, portanto, de **discussão eminentemente fático-probatória**, relacionada à aderência entre a forma declarada e a substância da apuração efetivamente praticada.

No julgamento de primeira instância, a DRJ reconheceu, de forma implícita, a possibilidade de afastamento da opção formal declarada, desde que comprovado, de maneira inequívoca, que os recolhimentos iniciais dos tributos nos exercícios fiscalizados foram realizados

segundo o regime de caixa, o que, à luz da legislação aplicável, caracteriza a opção definitiva para o respectivo ano-calendário.

Vejamos trechos do Acórdão, que corroboram essa interpretação:

A opção, pela pessoa jurídica que adotou o regime de tributação com base no lucro presumido, pelo critério de reconhecimento de suas receitas na medida do recebimento (regime de caixa), deverá ocorrer no início do 1º trimestre do ano-calendário, com a escrituração do Livro Caixa, com a indicação, em registro individual, da nota fiscal a que corresponder cada recebimento ou, **no caso de pessoa jurídica que mantiver escrituração fiscal, com o controle do recebimento de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento**

(...)

No presente caso, a Autuada, em sede de impugnação, **alega que teria cometido erro ao informar nas DIPJ's relativas aos anos-calendário 2008 e 2009 a opção pelo regime de competência. Aduz que optou, de fato, pelo regime de caixa.**

Sucedo que, da análise dos autos, observa-se que **a Autuada não comprovou que efetuou, de fato, a opção pelo regime de caixa**, já que não apresentou elementos que demonstrem de forma clara que os recolhimentos de IRPJ, relativos aos primeiros períodos de apuração deste tributo relativos aos anos-calendário 2008 e 2009, ocorreram com base em receitas apuradas pelo regime de caixa.

Tal prova deveria ser feita com a apresentação de Livro Caixa ou de Razão de conta específica usada para controle dos recebimentos, acompanhado do Livro Diário, e a demonstração clara de que o recolhimento de imposto referente aos primeiros períodos de apuração dos anos-calendário 2008 e 2009 ocorreram com base nas receitas apuradas pelo regime de caixa.

(...)

Cabe ressaltar que a mera apresentação das relações intituladas "Posição de Contas Recebidas" não tem o condão de fazer tal prova por dois motivos: a um, porque não correspondem a nenhum dos dois livros onde a legislação tributária determina que pode ser feito o controle dos recebimentos da empresa optante pelo lucro presumido que adota o regime de caixa; a dois, porque nenhuma dessas relações arrola todos os recebimentos que foram supostamente considerados na apuração da receita relativa a determinado trimestre. (destaques nossos)

Portanto, a DRJ concluiu pela improcedência da Impugnação ao fundamento de insuficiência probatória, especialmente diante da ausência de livros caixa ou de razão analítico completo de contas de recebimento, bem como da inexistência de documentos idôneos relativos ao exercício de 2007, do qual decorreriam parte relevante dos ingressos financeiros tributados nos exercícios seguintes.

O Recurso Voluntário, por sua vez, não inova quanto à tese jurídica, mas amplia significativamente o conjunto probatório, mediante a **juntada de páginas de livros diário e razão analítico (chamados de “extratos” das contas contábeis de clientes)**, extraídas dos exercícios de 2008 e 2009, nas quais se identificam lançamentos individualizados de recebimentos, com **indicação expressa dos números das notas fiscais correspondentes**.

A análise dessa juntada, em sede recursal, deve ser feita com equilíbrio: de um lado, reconhece-se que a regra geral do processo administrativo fiscal concentra a prova documental no momento da impugnação (com preclusão, em princípio, para apresentação posterior); de outro lado, o próprio Decreto nº 70.235/1972 prevê exceções para a juntada posterior, quando, por exemplo, demonstrada impossibilidade de apresentação oportuna por motivo de força maior, quando se tratar de fato ou direito superveniente, ou quando a documentação se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, cabendo ao julgador valorar a pertinência e o potencial probatório do que foi apresentado.

Aqui, a meu ver, a juntada recursal se dirige a suprir lacunas probatórias explicitadas na decisão recorrida (razões posteriormente incorporadas ao processo), sem alteração da causa de pedir fática essencial: desde a fase fiscalizatória e, depois, na Impugnação, a Recorrente afirma que apurou e recolheu os tributos pelo regime de caixa, tendo indicado “competência” por erro de preenchimento; o que muda, no recurso, é o reforço documental dessa narrativa. Além disso, entendo que os documentos ora apresentados merecem consideração, em atenção ao princípio da verdade material.

Os documentos trazidos em sede recursal, contudo, não foram apresentados de modo integral, nem abrangem, de forma contínua e completa, todo o período e todas as contas necessárias para o fechamento analítico da prova. A própria Recorrente reconhece que não juntou a integralidade do acervo por se tratar de volume muito elevado (mais de 6000 páginas), afirmando manter a documentação “à disposição” para exibição em diligência.

De fato, os documentos apresentados são recortes selecionados de livros (diário e razão/extrato) e de contas específicas (notadamente contas de clientes/recebimentos), sem que se disponibilize a sequência completa dos registros. Percebe-se que o foco da Recorrente foi demonstrar quando os valores faturados em cada trimestre de 2008 e 2009 foram recebidos, em vez de formar um acervo probatório coerente que demonstrasse sua base completa de apuração em cada um desses trimestres.

Vejam-se os seguintes trechos do recurso:

ANO-CALENDÁRIO DE 2008

1º Trimestre – VENDAS: R\$2.434.181,47

RECEBIMENTOS (2008):

1º Trimestre – R\$355.155,97 – (Doc. 20)

2º Trimestre – R\$870.380,88 – (Doc. 21)

3º Trimestre – R\$1.096.818,46 – (Doc. 22)

4º Trimestre – R\$63.407,92 – (Doc. 23)

TOTAL: R\$2.385.763,23

RECEBIMENTOS (2009):

1º Trimestre – R\$43.708,24 – (Doc. 24)

2º Trimestre – R\$4.710,00 – (Doc. 25)

TOTAL: R\$48.418,24

TOTAL DOS RECEBIMENTOS (2008 e 2009): R\$2.434.181,447

(...)

A recorrente junta nesta oportunidade **páginas dos livros DIÁRIO e RAZÃO ANALÍTICO onde são escrituradas nota por nota todos os recebimentos auferidos no primeiro trimestre de cada ano fiscalizado** e ainda a quitação dos impostos correspondentes, de acordo com o regime de caixa, esclarecendo, no entanto, que **os demais trimestres não foram juntados em razão do grande número de documentos (aproximadamente 6.000 páginas)¹**, entretanto, os deixa a disposição deste E. CARF para eventuais diligências de constatação de sua existência e regular escrituração, bem como dos comprovantes dos recolhimentos dos tributos devidos.

Contudo, ressalta que tanto o Livro Diário e o Razão dos períodos fiscalizados, foram apresentados fisicamente à fiscalização em data de 1º/06/2012 por ocasião do atendimento ao “Termo de Início de Procedimento Fiscal” (fls. 57/58) e relatados pelo fisco (fl. 440).

Essa incompletude é particularmente relevante porque a prova necessária ao deslinde não é apenas de quando foram recebidos os valores faturados nos trimestres fiscalizados, mas a demonstração de que a base de cálculo utilizada para recolhimento especialmente nos períodos iniciais de cada ano-calendário correspondeu, de fato, aos ingressos financeiros, e não a uma base apurada por competência.

Há, ainda, um ponto estrutural: a DRJ destacou ausência de documentos idôneos relativos ao exercício de 2007, do qual decorreria parte relevante dos ingressos financeiros tributados em 2008 e 2009. O recurso, embora traga lançamentos contábeis de recebimentos em 2008 e 2009 com indicação de notas fiscais, não sana, por si só, a lacuna antecedente, pois o ano de 2007 permaneceu sem nenhum documento apresentado.

Para confirmar essa alegação, não basta o apontamento do número da nota fiscal em um lançamento de recebimento: é necessário trazer a nota fiscal correspondente (com data de emissão, valor e natureza da receita), e, no que toca ao “estoque” de faturamento de 2007

¹ Na verdade, foram juntados páginas do livro diário e razão (chamado de extrato, porém com todas as características de um razão) dos 4 trimestres de 2008 e 2009, porém com outras lacunas explicitadas adiante.

recebido nos anos seguintes, é indispensável disponibilizar os correspondentes lançamentos contábeis de emissão e a integralidade das notas fiscais de 2007, cujos recebimentos ocorreram em 2008 e 2009, para permitir a conciliação cronológica e contábil.

Some-se a isso que, nos recortes contábeis apresentados, aparece o número da nota fiscal a que cada recebimento se refere, mas não se disponibiliza, de forma estruturada e verificável, a trilha completa “nota fiscal (emissão) → conta a receber → recebimento (baixa) → inclusão na base de cálculo do trimestre → recolhimento efetivo”. Sem essa trilha (que exige, no mínimo, notas fiscais e livros contábeis completos das contas de clientes/recebimentos), **a prova permanece fragmentada: útil como indício, porém insuficiente para firmar o posicionamento.**

Por outro lado, não se pode negar a existência de **outras evidências do direito da Recorrente**, no sentido de que boa parte dos recebimentos realizados em 2008 e 2009 se refere a faturamentos de 2007. A primeira folha do livro diário apresentada no recurso inicia em 02 de janeiro de 2008, e a primeira nota fiscal identificada como emitida nessa data corresponde ao número 3138 (fl. 1.000). Embora os lançamentos de recebimento apresentados tragam apenas o número da nota fiscal (sem a data de emissão), observa-se a existência de diversos recebimentos vinculados a notas com numeração inferior a 3138 (por exemplo, NF nº 2582 também na fl. 1.000), o que sugere tratar-se de documentos emitidos em 2007 e recebidos nos exercícios subsequentes, especialmente os primeiros trimestres do ano.

Tal circunstância reforça que, sem a apresentação integral das notas fiscais e dos livros correspondentes de 2007, não é possível validar a cadeia emissão-recebimento-tributação alegada, mas que há elementos suficientes para se determinar a realização de uma diligência.

Não se pode ignorar também o fato de que a atividade da Recorrente parece ter uma sazonalidade padrão: o maior volume de pagamento dos clientes ocorre no 2º Trimestre de cada ano. Tanto em 2008 quanto em 2009, **o 2º trimestre não fez parte da autuação** e, ao se comparar as grandezas faturamento versus receita bruta declarada, identifica-se que o valor declarado pela empresa em DIPJ no 2º trimestre foi muito superior ao valor de faturamento respectivo. Veja-se:

Período (Trimestre/Ano)	Faturamento apurado pelo Fisco (fl. 83)	Receita declarada pela empresa na DIPJ	Diferença
2º tri/2008	1.123.876,84	6.296.395,29 (fl. 305)	5.172.518,45
2º tri/2009	2.882.908,49	9.744.907,30 (fl. 322)	6.861.998,81

Ou seja, parece haver uma razão estratégica para que a empresa opte pelo regime de caixa em sua apuração, em vez do regime de competência, o que reforça a tese de erro na opção pela competência em DIPJ.

É dizer, ainda que os documentos não tenham sido apresentados de forma integral, seja pela definição equivocada de uma estratégia de defesa, seja em razão do alegado volume documental, é possível extrair deles elementos concretos de verossimilhança das alegações

deduzidas desde a fase fiscalizatória. E é justamente aqui que reside o ponto decisivo para a medida instrutória: não se trata de tomar os recortes como prova plena, nem de “premiar” uma instrução incompleta; trata-se de reconhecer que há sinais concretos, extraídos de escrituração contábil (em princípio, documento idôneo), capazes de alterar o grau de incerteza do caso e de tornar desproporcional um julgamento definitivo com base em um processo visivelmente incompleto.

Com efeito, a análise dos registros ora juntados revela também situações em que notas fiscais emitidas em determinado trimestre têm seus recebimentos contabilizados em períodos subsequentes, circunstância compatível com operações realizadas a prazo.

Vejamos como exemplo as Notas Fiscais nº 3223 e 3225, indicadas como emitidas em 14 e 15/01/2008 respectivamente (1º Tri) e recebidas no dia 08/04/2008 (2º Tri), conforme inicialmente registrado na “Posição de Contas Recebidas” juntada com a Impugnação (fl. 573):

Posição de Contas Recebidas Por Ordem de Destinatário								
Data de Emissão....:		01/01/2008	à	31/03/2008				
Data de Vencimento..:		GERAL						
Data de Pagamento..:		01/04/2008	à	30/06/2008				
Esp.	Série	NºDoc.	Parc.	NºTítulo	Emissão	Dt.Venc.	Dt.Pgto	Vlr.Parcela
Destinatário:		970.703.431-91		- CRISTIANE STEINMETZ				
NF	1	3223	1	3223	14/01/08	30/03/08	08/04/08	14.850,00
NF	1	3225	1	3225	15/01/08	30/03/08	08/04/08	64.660,00
Total do Destinatário								79.510,00

Embora não se identifique o lançamento da emissão nos livros-diário juntados, visto que faltam folhas e que a Recorrente focou em mostrar apenas os recebimentos, como mencionei acima, é possível encontrar o registro dessa emissão no “extrato” da conta da respectiva cliente no 1º trimestre de 2008 (com todas as características de um livro-razão), juntado com o Recurso Voluntário (fl. 1051):

Conta:	112010292 - CRISTIANE STEINMETZ (001000)				Saldo Inicial:	0,00
14/01/2008	2406	3223	14.850,00	0,00	14.850,00 D	VLR Ns VENDA A PRAZO N.F. 3223 CRISTIANE STEINMETZ
15/01/2008	2173	3225	64.660,00	0,00	79.510,00 D	VLR VENDA ENTREGA FUTURA N.F. 3225 CRISTIANE STEINMETZ
18/03/2008	2382	3826	8.600,00	0,00	88.310,00 D	VLR Ns VENDA A PRAZO N.F. 3826 CRISTIANE STEINMETZ
Totais dessa Conta =>			88.310,00	0,00		Saldo Final: 88.310,00 D

Por fim, o livro diário contém o recebimento das notas fiscais em questão do 2º trimestre de 2008 (fl. 1097), tal como indicado originalmente no documento “Posição de Contas Recebidas” juntado com a Impugnação:

DIÁRIO - Nº 7 01/04/2008 a 30/06/2008					
Lanc.	Conta - Descrição	Documento	Débito	Crédito	Histórico / Complemento
Data :	08/04/2008				

3861	1.1.1.02.0001 - BANCO DO BRASIL SA	3223	14.850,00	0,00	Ns RECEBIMENTO DUPLICATA 3223 CRISTIANE STEINMETZ
3862	1.1.2.01.0292 - CRISTIANE STEINMETZ	3223	0,00	14.850,00	Ns RECEBIMENTO DUPLICATA 3223 CRISTIANE STEINMETZ
3863	1.1.1.02.0001 - BANCO DO BRASIL SA	3225	64.660,00	0,00	Ns RECEBIMENTO DUPLICATA 3225 CRISTIANE STEINMETZ
3864	1.1.2.01.0292 - CRISTIANE STEINMETZ	3225	0,00	64.660,00	Ns RECEBIMENTO DUPLICATA 3225 CRISTIANE STEINMETZ

Essa constatação se repete em diversos outros exemplos que testei em minha conferência, de modo que tais lançamentos corroboram, ao menos em parte, os demonstrativos gerenciais anteriormente apresentados, os quais, embora insuficientes por si sós, encontram nos livros contábeis agora trazidos um reforço probatório que não pode ser simplesmente desconsiderado.

Se, de um lado, planilhas internas e demonstrativos gerenciais apresentados em Impugnação não substituem livros obrigatórios; de outro, quando os recortes de diário/razão indicam lançamentos individualizados de recebimentos com referência a notas fiscais, cria-se um mínimo lastro objetivo que recomenda a complementação probatória, sobretudo porque o próprio núcleo do litígio é fático: apurou-se pelo quê, na prática (competência ou caixa), e como isso se refletiu nos recolhimentos?

É importante destacar que a insuficiência probatória apontada pela DRJ decorreu, em parte, da **ausência de juntada, pela própria autoridade fiscal, da documentação que a cronologia processual demonstra ter sido apresentada à fiscalização**. Consta dos autos termo formal de devolução de livros e documentos, no qual se relacionam **livros diário, razão**, registros de entradas e saídas, livros de apuração do ICMS e ISS, bem como outros documentos fiscais dos exercícios fiscalizados (fls. 506/507).

Tais documentos, contudo, não foram trasladados para a cópia integral do processo administrativo, limitando-se o conjunto probatório fiscal a demonstrativos selecionados pela autoridade fiscal, documento de apuração de ISS e ICMS e algumas páginas o livro-razão para levantamento de juros ativos (fls. 96/437). Ou seja: o processo, como está, não espelha o universo documental que, ao que tudo indica, passou pelas mãos da fiscalização.

Isso é especialmente sensível em um caso que depende da reconstrução analítica das bases trimestrais: quando o próprio procedimento fiscal se valeu de livros e arquivos que não foram integralmente encartados, reduz-se a transparência do caminho de auditoria e amplia-se a necessidade de saneamento instrutório, inclusive para que o julgamento se apoie em acervo completo, e não apenas em “recortes” escolhidos por uma ou outra parte.

De igual modo, verifica-se que a fiscalização obteve, junto à Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, arquivos magnéticos contendo a totalidade das notas fiscais de saída emitidas pela recorrente em 2008 e 2009 (fls. 65/66), sem que tais documentos tenham sido juntadas aos autos. **A instrução do processo, portanto, mostra-se fragmentada desde a origem, não por exclusiva inércia da contribuinte, mas também por opção metodológica da própria autoridade lançadora.**

Cabe ressaltar, neste ponto, que não se está também diante de hipótese de nulidade do procedimento fiscal, visto que ficou clara a motivação do lançamento: o Fisco apurou diferenças entre o valor que seria devido considerando o faturamento de cada trimestre e aquilo que foi recolhido pela Recorrente. Esse valor de faturamento apurado pelo fisco não foi refutado pela Contribuinte e seu direito de defesa foi plenamente exercido, não faltando elementos essenciais à constituição do crédito tributário.

Embora não tenha emitido Termo de Verificação Fiscal detalhado, As diferenças apuradas foram explicitadas previamente ao Contribuinte por meio do TCF nº 5 (fl. 69) e a autoridade, em cada auto de infração, explicitou que rechaçava o argumento de que, materialmente, a apuração havia sido feita pelo regime de caixa, de modo que a não juntada de toda a documentação analisada pelo fisco não macula, por si só, a integridade dos lançamentos, a meu ver. O que afirmo neste momento é que boa parte da documentação que a Recorrente deixou de apresentar na Impugnação e no Recurso Voluntário já havia sido disponibilizada ao fisco, porém, não fora juntada aos autos de modo a permitir um aprofundamento na análise que a linha defensiva apresentada demanda.

Nesse contexto, não se está diante de inovação tardia de matéria ou de alegação preclusa. A tese do erro de fato na declaração do regime de apuração foi suscitada desde a primeira oportunidade de manifestação do Contribuinte, assim como o pedido de realização de diligência, formulado expressamente na Impugnação. Aqui, vale lembrar que o Decreto nº 70.235/1972 disciplina, inclusive, a lógica da preclusão por “matéria não impugnada”: considera-se não impugnada a matéria não expressamente contestada, e o próprio regime do processo incentiva a delimitação clara dos pontos controvertidos desde a Impugnação. No caso, entretanto, a matéria central foi contestada e houve, desde a Impugnação, pedido de diligência, o que afasta a leitura de preclusão temática.

O que se verifica, no Recurso Voluntário, é a apresentação de documentos adicionais potencialmente relevantes, aptos a indicar que a realidade material pode divergir da forma declarada, exigindo aprofundamento probatório para adequada solução do litígio. E, sob o prisma do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, a juntada recursal pode ser compreendida como destinada a contrapor razões posteriormente trazidas ao processo (as lacunas explicitadas na decisão recorrida), cabendo ao julgador, como aqui faço, avaliar se essa documentação tem potencial probatório suficiente para justificar a abertura de instrução complementar delimitada, sem que isso signifique reabrir indefinidamente a fase probatória.

Além disso, como já destaquei, o princípio da verdade material impõe a consideração de novos documentos juntados, quando eles revelam a forte possibilidade de comprovarem as alegações da empresa.

Tal racionalidade impõe que o julgamento se fundamente na realidade efetivamente demonstrada nos autos, e não apenas em presunções formais, sobretudo quando há indícios concretos de que a apuração possa ter sido realizada de modo diverso daquele externado

na declaração. Em outras palavras: o processo não pode ser decidido como se estivesse completo quando ele é visivelmente fragmentado, especialmente em litígio cuja matéria-prima é contábil e de conciliação (notas fiscais, recebimentos e base trimestral).

A decisão final, nesse cenário, tende a oscilar entre dois riscos simétricos: (i) manter integralmente o lançamento com base em formalismo declaratório e em recortes documentais, sem testar adequadamente a alegação de apuração por caixa; ou (ii) afastar o lançamento com base em indícios parciais, sem reconstituição completa e verificável. Em ambos os casos, o resultado seria incompatível com a exigência de motivação e com o padrão de segurança decisória esperado do órgão julgador.

Não se ignora que o ônus da prova quanto ao erro de fato alegado é do contribuinte, especialmente quando se trata de afastar a opção formal manifestada perante o fisco. A regra do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 reafirma que a prova deve ser trazida oportunamente, e as exceções não autorizam “instrução livre” em grau recursal, como se o processo pudesse ser refeito a cada etapa. Todavia, a existência de indícios consistentes, extraídos de documentos contábeis idôneos, ainda que incompletos, aliada à constatação de que a própria fiscalização teve acesso a elementos probatórios mais amplos do que aqueles efetivamente encartados nos autos, justifica, a meu ver, a adoção de medida instrutória complementar, proporcional e específica.

Assim, entendo necessária a conversão do julgamento em diligência para que a unidade preparadora intime a Recorrente a apresentar:

- (i) a integralidade das notas fiscais emitidas nos exercícios de 2007, 2008 e 2009, cujos recebimentos tenham ocorrido nos anos de 2008 e 2009;
- (ii) planilha demonstrativa detalhada, por trimestre, relacionando cada valor recebido à respectiva nota fiscal, com indicação da data de emissão, do valor e do período de efetivo ingresso financeiro;
- (iii) cópia integral dos livros diário e razão dos exercícios fiscalizados, especialmente das contas de clientes e de controle de recebimentos; e
- (iv) demais documentos contábeis necessários à verificação da base efetivamente utilizada para o cálculo dos tributos nos períodos iniciais de cada ano-calendário.

Para que a diligência seja efetiva e não se converta em instrução difusa, entendo oportuno explicitar, desde logo, o critério de verificação que deverá orientar a análise técnica da unidade preparadora após a apresentação dos documentos pelo Contribuinte:

(a) identificar se a escrituração revela que a apuração foi feita no regime de caixa – conta-caixa equivalente ao resultado.

(b) identificar, para cada trimestre de 2008 e 2009, a base de “recebimentos” alegadamente utilizada;

(c) vincular cada recebimento a nota fiscal específica (com data de emissão e valor), distinguindo recebimentos de notas do próprio ano e recebimentos de notas de 2007;

(c) conferir se a totalidade dos recebimentos do trimestre foi considerada (e não apenas parte), mediante confronto com a movimentação integral das contas de clientes/recebimentos no razão e com o diário correspondente;

(d) confrontar a base apurada com os recolhimentos efetivamente realizados no trimestre (DIPJ e DARFs), para verificar se o recolhimento inicial reflete, de fato, o regime de caixa; e

(e) a partir daí, avaliar, com segurança, se a opção material pelo regime de apropriação de receitas está caracterizada, considerando a regra de definitividade ao longo do ano-calendário conforme adotada pela própria DRJ no caso.

Somente a partir dessa instrução complementar será possível formar juízo seguro acerca da aderência entre a escrituração, os recolhimentos efetuados e o regime de apuração materialmente adotado, permitindo que o mérito seja apreciado de forma definitiva, em consonância com a realidade fática demonstrada e com a adequada distribuição do ônus probatório.

Diante do exposto, voto pela conversão do julgamento em diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, para os fins acima delineados.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha