



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11030.720599/2017-17
RESOLUÇÃO	1401-001.145 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGRO INSUMOS RONDA ALTA 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, converter o julgamento do recurso voluntário em diligência, para esclarecimento de questão de fato, nos termo do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior, Daniel Ribeiro Silva, Matheus Ferreira Azevedo, Andressa Paula Senna Lísias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração de **IRPJ**, **CSLL**, **IRRF** relativamente ao ano-calendário de 2013, com imposição de multa de ofício de 75%, lavrado contra a ora Recorrente, por entender

a Fiscalização que teria havido omissão de receitas, tanto pela suposta ocorrência de saldo credor na conta caixa, como pela suposta manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada (passivo fictício), e, no que diz respeito ao IRRF, por entender que teriam sido feitos pagamentos a beneficiários não identificados e sem causa.

No TVF, constam as razões que fundamentam as acusações, as quais podem assim serem resumidas:

Em relação à Apuração do Saldo Credor na Conta Caixa (IRPJ/CSLL):

4.1-A – Dos depósitos realizados sem registro na conta Caixa.

No trabalho de auditoria verificamos que a Fiscalizada não procedeu corretamente no registro dos lançamentos contábeis quando dos depósitos realizados junto as instituições financeiras. Fato que ajuda a comprovar o saldo credor apurado na conta Caixa por esta fiscalização; haja vista que os lançamentos realizados foram lavrados pela metade com o objetivo único de deixar o saldo de seu montante inflado. Objetivando, com isto, a não demonstrar as omissões de receitas que estavam ocorrendo.

[...]

4.1-B – Suprimento da Conta Caixa efetuados com cheques compensados.

Na análise desta auditoria da Conta Caixa, encontramos, também, saques com cheques que foram depositados por outras pessoas: físicas ou jurídica que a Fiscalizada registrou em sua contabilidade com suprimento da conta Caixa.

Nas cópias de cheques podemos verificar que consta número da agência e conta e muitas vezes o nome da pessoa que sacou junto a boca do Caixa da instituição bancária. Este era o padrão do “modus operandi” da Fiscalizada de emitir cheques nominais a si própria, como ela mesma fosse a beneficiária do saque, mas logo após efetua o pagamento a terceiros pessoas físicas e jurídicas. Fato este que obscurece o real beneficiário do valor, pois a contabilidade se omitiu em registrar (na época) a quem foi destinado os valores. Desta forma, a Fiscalizada corroborou que estes beneficiados continuem a sonegar tributos.

Diante disso, efetuamos a exclusão dos cheques, abaixo relacionados, que encontramos na amostra das cópias entregues pelo Fiscalizado de concedidas pelas instituições bancária, onde há indicação em seu dorso que outrem estava ali para depositar/sacar/retirar tais valores, foram excluídos da conta Caixa da Fiscalizada, pois haviam sidos lançados como suprimento de caixa.

[...]

4.1-C – Da Ingresso Fictício na Conta Caixa.

Em 25/10/2013, a Fiscalizada efetuou um acerto de dois ingressos de valores em moeda na sua Conta Caixa; nos montantes de R\$ 167.400,00 e de R\$ 1.237.500,00. Tais valores se referem a recebimento da Cooperativa Triticola de Sarandi Ltda., conforme demonstramos na colagem de parte dos razões contábeis a seguir.

[...]

4.1-D – Do adicionamento de valores a Conta Caixa.

A Fiscalizada efetuou diversos lançamentos nos quais falta parte do débito que, em suma, beneficiam o Fiscalizado, pois em sua maioria são valores que elevam a Conta Caixa. Para tanto, demonstramos abaixo os valores que revertermos os lançamentos efetuados.

[...]

Em relação ao Passivo Fictício (IRPJ/CSLL):

4.2 – Passivo fictício

A Fiscalizada mantém em suas contas passivas nas quais são registradas as compras de seus fornecedores valores pagos e os quais não houve a devida baixa de seus pagamentos.

A manutenção na contabilidade na ficha Razão do Fornecedor de valores não mais devidos a seus credores impõem que houve pagamento com recursos extra-caixa, ou seja, os pagamentos foram realizados com dinheiro advindo de omissão de receita da atividade.

Solicitamos a Fiscalizada, através de Intimação Fiscal (anexo ao PAF), que comprovasse os valores mantidos em sua contabilidade no final do ano calendário de 2013 junto a seus fornecedores.

Efetuamos, também, intimações fiscais aos fornecedores (circularização via “AR” dos Correios) das empresas selecionadas que tinham saldos a receber da Fiscalizada no balancete em 31/12/2013; para que as mesmas apresentassem os valores que havia a receber ou confirmassem a data do recebimentos das vendas realizadas a Fiscalizada. Tais documentos estão em anexo ao PAF.

Com os dados advindo da circularização realizada e os dados contábeis da Fiscalizada, efetuamos o encontro dos referidos dados nos quais verificamos que muitos dos valores mantidos no passivo contábil não mais existiam tais débitos a pagar junto aos seus credores.

[...]

Em relação aos Pagamento a beneficiário não identificado/sem causa (IRRF):

4.3 - Pagamento a Beneficiário Não Identificado/sem causa.

Na auditoria realizada na Conta Caixa e bancos da Fiscalizada verificamos que diversos cheques foram sacados por terceiros conforme podemos observar nas indicações apostas nas cópias de cheques que a Fiscalizada solicitou junto as instituições financeiras em decorrência de Intimação Fiscal de solicitação das cópias dos cheques.

Como já relatado no item 4.1, a Fiscalizada lavrava todos os seus cheques nominais a si própria omitindo o real beneficiário dos valores. O Contador corrobora com este obscuramento quando lavrou os lançamentos contábeis; pois não buscou informar a quem realmente foi pago tais recursos e sua relação comercial ou a causa que alicerçariam a idoneidade de tais pagamentos.

Não se pode aceitar que todos os cheques emitidos são de saques para suprimento da Conta Caixa, pelo simples fato que fora informado como beneficiário a própria Fiscalizada. Há um “modus operandi” instalado para que não se consiga identificar o real recebedor dos recursos, ou seja, a Fiscalizada institui que todos aqueles que receberam pagamentos e/ou dinheiro da mesma possam movimentar tais recursos a margem da tributação. Há sem sombra de dúvida uma vontade individual da

Fiscalizada e seu profissional contábil em obscurecer o destino destes valores e sua causa. Pois é inaceitável que um profissional contábil fique frente a estes lançamentos e não busque a verdade dos atos e fatos comerciais para transcrever nos livros fiscais da entidade empresarial. Isto não é um simples desleixo, mas uma desídia pessoal e de burla as obrigações que deve o Contador possuir com seu labor e responsabilidade com sua profissão.

[...]

4.4 - Pagamento sem registro na contabilidade.

Na verificação realizada por esta Auditoria Fiscal constatamos que três pagamentos realizados, um com diversos cheques que não tiveram seu registro de ingresso como bens para revenda e que foram pagas pela Fiscalizada aos seus fornecedores listados após a tabela abaixo.

A Fiscalização também procedeu ao arrolamento de bens, como informado no Relatório Fiscal.

Ato seguinte, o contribuinte apresentou Impugnação em face do lançamento. Em síntese, alega que:

Quanto ao procedimento fiscal:

- de fato, havia algumas irregularidades na contabilidade do contribuinte, pois não registrava todas as operações desenvolvidas ou então havia inconsistências e erros – por exemplo, compras a prazo foram equivocadamente lançadas como compras à vista;

- A D. Autoridade deveria ter concedido oportunidade para o refazimento da escrita do contribuinte, recompondo-se, assim, todas as movimentações;

-Que havia valores recolhidos em montantes muito mais elevados que os identificados pela Autoridade Fiscal;

- Que o auto de infração não cumpre os termos do art. 142 do CTN, já que a exigência decorre de meras presunções e impressões pessoais do Auditor, que não teria investigado os fatos com profundidade, apenas evidenciando os fatos que interessavam ao fisco.

Quanto à omissão de receitas caracterizada pela existência de saldo credor de caixa, alegou em síntese:

- que se examinando a conta caixa, verifica-se que em diversas datas foram lançados indevidamente a crédito da conta caixa valores relativos a compras de mercadorias a prazo, fato que diminui o saldo devedor da conta. São lançamentos indevidos, assumidos diretamente pelo contribuinte, que defende que, ao excluí-los no trânsito da conta caixa, já se veria a reversão do saldo credor em saldo devedor.

- há outras situações, como pagamentos de duplicatas, referentes a notas fiscais de compras que também foram lançadas como compras à vista.

-quanto a esses fundamentos, apresenta documentos e especifica a situação para alguns fornecedores em específico, como BASF, BUNGE, entre outros.

- alega ainda que houve casos de operações de encontro de contas em que não ocorreu movimentação de dinheiro, mas que foram igualmente lançadas por erro na conta caixa.

Quanto à omissão de receitas caracterizada pela existência passivo fictício, alegou em apertada síntese:

-que a acusação de que a empresa incorreu em passivo fictício baseou-se unicamente na constatação de que os saldos das contas de alguns fornecedores não coincidiam com os saldos constantes da contabilidade da empresa. Não houve por parte da autoridade autuante indicação de quais foram os títulos liquidados em moeda e não lançados na contabilidade capazes de caracterizar a ocorrência do chamado passivo fictício.

- que a caracterização do passivo fictício não seria possível nesse caso, porquanto: “no caso de encontro de contas não existe movimentação financeira, motivo pelo qual a operação não deve ser objeto de lançamento a crédito da conta caixa. Também, no caso do pagamento se efetivar através de operação bancária é desnecessário o trânsito pela conta caixa, já que os valores saem da conta corrente bancária, de onde se originam os recursos para tal pagamento. Por isso, nesses casos não há como caracterizar a ocorrência do alegado passivo fictício, posto que não se evidencia a origem oculta de recursos para pagamento dos credores. No caso de encontro de contas as liquidações se comprovam com o crédito que a Impugnante detinha junto ao fornecedor, o que por si só comprova a origem do recurso utilizado para a liquidação do débito junto ao fornecedor. Já nas liquidações realizadas através dos bancos a origem dos recursos é representada pelo crédito em conta corrente junto à instituição bancária.”

-que no caso do fornecedor Basf, havia uma operação triangular, de modo que o Recorrente não enviava dinheiro à Basf (então não havia trânsito pela conta caixa), já que as dívidas são liquidadas através de pagamentos realizados pela empresa BUNGE.

- de forma similar ocorreu com outro fornecedor, pois também não há pagamento em dinheiro pela Recorrente à Cooperativa Tritícola Sarandi Ltda. a transitar pela conta caixa.

- relativamente a vários fornecedores citados, não ficou comprovada a ocorrência de omissão de receita, pois não há indicação de quais títulos foram pagos em dinheiro. Mesmo porque muitos casos foram liquidados via operação bancária.

- de modo geral, embora houvesse deficiências na contabilidade da empresa que tenha provocado o desencontro de saldos na conta de fornecedores, isso não é suficiente para provar a omissão de receitas.

Quanto ao pagamento a beneficiário não identificado/sem causa (IRRF):

- A autoridade fiscal deve demonstrar o fato ou a operação que comprove efetivamente a ocorrência de um pagamento a terceiro sem identificação do beneficiário. A investigação deve sempre ser aprofundada no sentido de se buscar o real titular do rendimento. No caso de cheques, era possível verificar sua destinação pelos apontamentos no seu verso.

- A Autoridade afirma que a fiscalizada emitiu diversos cheques como suprimento de caixa sem identificar a quem foram repassados os valores correspondentes a esses cheques.

- ademais, havia muitas situações peculiares que não foram consideradas. Por exemplo, a empresa ia ao banco para pagar seus compromissos e levava um cheque no valor dos títulos a liquidar. O banco debitava o cheque na conta da autuada diminuindo seu saldo bancário, e realizava a quitação dos títulos, um a um, no mesmo instante como se pagos em espécie, prática que até hoje é muito comum no mundo dos negócios. Afirma o auditor que os cheques foram emitidos sem constar na contabilidade informações sobre o destinatário do valor. Porém, ao relacionar, no item 4.3 do TVF, os cheques emitidos pela autuada, o próprio autor do feito informa o nome do destinatário do cheque.

Em primeira instância, foi proferido o Acórdão n. 02-77.782 - 3ª Turma pela DRJ/BHE, julgando procedente em parte a Impugnação apresentada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2013

SALDO CREDOR DE CAIXA.

Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a indicação na escrituração de saldo credor de caixa.

PASSIVO FICTÍCIO.

Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2013 SALDO CREDOR DE CAIXA.

Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a indicação na escrituração de saldo credor de caixa.

PASSIVO FICTÍCIO.

Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 2013 PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Sujeita-se à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ou quando não comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

A DRJ excluiu uma parte da exigência relativa a operações com o fornecedor Basf no que diz respeito à acusação do saldo credor na conta caixa (cf. pg 18, parte final, e pg 19 do acórdão). Em relação à acusação de passivo fictício, nada foi excluído (cf. pg. 23 do acórdão). A outra parcela excluída é relativa ao IRRF e ao fornecedor Maqgranja, já que o contribuinte comprovou que os valores exigidos eram originados de adiantamento de recursos para compra de mercadorias embasada nas notas fiscais citadas na decisão (cf. pg. 27 do acórdão).

Em relação à parte exonerada, não houve interposição de recurso de ofício, haja vista que os montantes não atingiram o valor de alçada exigido pela legislação. Logo, essa parte da decisão tornou-se definitiva.

O contribuinte, ora Recorrente, interpôs Recurso Voluntário, reiterando todos os argumentos de defesa.

Por fim, os autos vieram a esta Conselheira Relatora.

Não foram apresentadas Contrarrazões pela PFN.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e atende as condições de admissibilidade. Por isso, dele conheço.

I – Proposta de conversão em diligência

Vale lembrar que, neste caso, está-se diante de três acusações fiscais, quais sejam: **(i)** omissão de receitas caracterizada pela existência de saldo credor de caixa, **(ii)** omissão de receitas caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada, **(iii)** pagamento a beneficiário não identificado/sem causa (IRRF).

Neste caso, a decisão da DRJ tangenciou vários aspectos fático-probatórios, apontando, de forma muito clara, as deficiências do conjunto de evidências que foi produzido pelo contribuinte, ponto a ponto, separando por tópicos/assuntos. Nada diferente disso era esperado: a matéria é de natureza eminentemente probatória.

Esperava-se que, com a decisão de primeira instância, pudesse haver alguma evolução na construção das provas, e foi o que o contribuinte aparentemente tentou realizar.

Por essa razão entendo que os documentos complementares acostados não foram atingidos pela preclusão. A situação se enquadra na causa de afastamento da preclusão probatória do art. 16, §4, alínea “c” do Decreto-lei 70.235, porquanto claramente destinada a dialogar com a decisão proferida pela DRJ, contrapondo-a (teoria do diálogo, dialeticidade):

“art. 16 [...] § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

À luz desse pressuposto, passei a analisar as situações considerando também tais documentos.

Pois bem. Como dito, com a interposição do recurso voluntário, o Recorrente trouxe os autos mais alguns documentos na tentativa de demonstrar o seu direito face ao crédito tributário remanescente, em diálogo com a decisão exarada pela DRJ.

Em relação a cada uma das acusações, observa-se que a decisão da DRJ tangenciou os aspectos fático-probatórios, apontando as deficiências do conjunto de evidências produzido pelo contribuinte, ponto a ponto, separando por tópicos/assuntos. **O caso é complexo, pois cada uma das acusações contempla uma série de condutas e situações bastante peculiares por parte do contribuinte e seus fornecedores. Cada tópico de acusação abre-se em uma série de práticas comerciais de diversas naturezas que estão relacionados aos erros na escrita contábil-fiscal** e por conseguinte às supostas omissões de receitas e pagamentos sem beneficiário identificado ou sem causa. Há desde particularidades negociais com fornecedores (por exemplo, um contrato de triangulação entre o contribuinte, a Basf e a Bunge) até particularidades bancárias (por exemplo, práticas de pagar vários fornecedores na agência bancária mediante um único cheque que era descontado, diminuindo seu saldo da conta, em vez de pagar em dinheiro, individualmente cada título de dívida).

Entendo, assim, existir a necessidade de conversão do presente julgamento em diligência para que o contribuinte faça uma **consolidação e uma sistematização mais clara e objetiva de todos esses elementos**, considerando o que já havia sido anexado anteriormente para cada situação, “ligando os pontos” e identificando por blocos quais documentos infirmam quais acusações.

A diligência, então, está dirigida basicamente ao contribuinte, e tem o intuito específico de oportunizar que ele realize a **concatenação dos documentos que foram carreados aos autos**.

Também para tal proposta de voto, há que se considerar que não há, apesar dos graves erros cometidos pelo contribuinte em sua escrita contábil-fiscal, nenhuma acusação de fraude, dolo ou simulação; não há imposição de multa qualificada. Então, considero aqui a figura de um contribuinte de boa-fé, que, apesar dos erros – considerados pela D. Autoridade como uma ‘indisciplina contábil sem precedentes’ – ainda está tentando reunir documentos que possam demonstrar a legitimidade de sua conduta. A empresa assume que errava expressamente, mas está tentando demonstrar principalmente que os erros não configuram omissão de receitas.

Além dessa amostragem de escrituração fiscal, notas fiscais, extratos bancários que sobreveio com a peça recursal, há que se considerar que por ocasião da impugnação o contribuinte havia trazido mais de 300 páginas de documentos.

Em seu recurso, o contribuinte novamente assume que houve erros e falhas em sua escrituração, que nem todas as operações eram escrituradas. No entanto, ao fazê-lo, pretende demonstrar que, entre essas situações de irregularidade, havia operações legítimas e válidas que não deveriam ter sido objeto de lançamento. E tal narrativa, a meu ver, faz sentido porque não houve acusação de fraude ou dolo neste caso, como dito.

Considerando que o contribuinte caminhou um pouco mais na produção de provas e que na primeira instância já conseguiu infirmar uma parte das acusações fiscais por meio das provas que havia produzido, entendo que seja oportuna e necessária a Diligência para que a

empresa ordene e compile cada um dos lançamentos contábeis-fiscais apresentados, notas fiscais e extratos bancários, cópias do Razão e do Diário, esquematizando quais documentos infirmam quais exigências. E principalmente, considerando que o próprio contribuinte também assume que em algumas situações errou, que esclareça as partes da acusação relativas a esses erros, se possível apurando e informando os saldos do crédito tributário que seriam efetivamente devidos, em sua visão.

Para esta Relatora, esse cruzamento não se mostrou singelo, porque será preciso uma concatenação aprofundada das informações recém-chegadas com cada lançamento, individualmente visto e não há uma tabela identificando e ligando o lançamento da exigência com o lançamento do documento novo, o que dificulta o seguro confronto entre a exigência impugnada e o que cada documento provaria.

Eis os documentos que foram juntados ao recurso voluntário:

ANEXO 01	
1.	Demonstrativo do débito lançado e cancelado – DOC 1.1;
2.	Cópia das fls. 67, 76, 79 e 130 da ficha razão da conta caixa – DOC. 1.2;
3.	Cópia das fls. 001, 62, 98, 99, 100, 101, 108, 109, 111, 131, e 157 da ficha razão do livro caixa – DOC 1.3;
4.	Cópia das fls. 230 do livro diário 2013, cópia da pag. Do Livro registro de Entradas e cópia da NF 1030 – DOC 1.4;
5.	Cópia das fls. 89, 99, 136 e 139 da ficha razão do livro Caixa; cópia do extrato de acerto com a Cotrisal e cópia do livro Registro de Saída – DOC 1.5
6.	Cópia das fls. 110 e 229 da ficha razão do livro Caixa – DOC 1.6;
7.	Cópia das fls. 71, 72 e 73 da ficha razão da conta COOPERATIVA TRITÍCOLA SARANDI LTDA. e cópia do extrato detalhado da mesma – DOC 1.7;
8.	Cópia do comprovante de depósito em favor da empresa Vence Tudo e cópia do extrato emitido pelo Banco do Brasil referente a empresa Vence Tudo – DOC 1.8.

Ademais disso, por ocasião da Diligência, deverão ser considerados também os documentos anexados à impugnação, como já dito. Isso porque, em seu recurso, o contribuinte sugere, em algumas passagens, que alguns dos documentos não teriam sido plenamente analisados pela decisão da DRJ, veja-se:

Em relação à manutenção de dívidas já pagas no passivo:

“Quanto à afirmação constante da decisão de que a Recorrente não comprova que as operações de venda foram devidamente contabilizadas, é assunto que não foi abordado na autuação. Porém, basta examinar o Livro Diário que lá estão os lançamentos correspondentes à vendas para a Cooperativa Tríticola Sarandi Ltda, conforme consta às fls. 110 e 229 do Livro Diário/2013, que se junta por cópia a este recurso Anexo 01 – DOC 1.6.”

(pg. 23 do Recurso Voluntário)

Em relação à manutenção do saldo credor na conta Caixa:

“Não bastasse o narrado acima, outra ocorrência que merece um exame mais minucioso refere-se às operações realizadas em 2013 com empresa BUNGE. A empresa BUNGE compra a prazo mercadorias da Recorrente. Entretanto, conforme contrato firmado entre ambas, a liquidação dessas compras não são feitas mediante pagamento em dinheiro. Por esse acordo a empresa BUNGE realiza pagamentos à empresa BASF por conta de débitos da Recorrente junto à essa empresa (BASF) por compras à prazo junto à mesma.

Portanto, a Impugnante ao vender mercadorias à empresa BUNGE devia debitar clientes e creditar uma conta de receita por vendas. Por sua vez ao realizar compras a prazo junto à empresa BASF devia creditar fornecedores. Assim, cada vez que recebesse o comprovante do pagamento realizado pela empresa BUNGE, devia creditar clientes – BUNGE e debitar fornecedores – BASF.

Como já reconhecido, a contabilidade da Impugnante apresenta várias inconsistências, e uma delas corresponde aos lançamentos por caixa dessas operações. Por isso, devem ser excluídos todos os lançamentos de compras de mercadorias dessas empresas lançadas no caixa como compras à vista, por não refletirem a realidade dos fatos. Também, devem ser excluídos do movimento de caixa as liquidações das duplicatas das empresas BUNGE e BASF, que foram indevidamente lançadas a crédito da conta caixa. Feito isso, recompõem-se novamente o saldo da conta caixa. **Queiram encontrar na correspondente Impugnação cópia do contrato com empresa BUNGE com anuência da empresa BASF, e comprovantes das liquidações retro mencionadas (Anexo 03 da Impugnação).”**

(pg. 16/17 do Recurso Voluntário)

O propósito da Diligência é permitir a verificar com acurácia se ainda há algum lançamento indevido a ser expurgado mediante as provas juntadas. Se a concatenação for bem executada pelo contribuinte nessa etapa, certamente oferecerá maior segurança aos julgadores do CARF quanto à análise probatória feita pela DRJ, já que o contribuinte coloca em perspectiva a possibilidade de que alguns documentos não tenham sido analisados com o devido rigor. Considerando que se trata de muitas situações, cada uma com sua peculiaridade, inclusive o feito já poderia ter sido submetido à diligência ainda em primeira instância. E considerando que não o foi, parece-me que a conversão neste momento previne o cerceamento do direito de defesa.

Além de que, tratando-se de matéria de natureza eminentemente probatória, instaurada essa fase processual, o contribuinte terá até mesmo oportunidade para apresentar

outros elementos de que ainda dispuser - a exemplo de relatórios consolidados, laudos técnicos de *expert* em contabilidade-fiscal ou auditorias independentes que possam concatenar melhor o que cada grupo de documentos comprova ou indica. Dada a natureza peculiar das operações que envolviam liquidações a prazo, liquidações por meio de encontros de contas entre débitos e créditos entre instituição financeira/fornecedor/comprador, descontos de cheques, acordos feitos com clientes, etc seria de suma importância uma consolidação especializada e específica para cada grupo de operações e respectivas provas, conectando e “amarrando” o que cada documento comprova em relação a cada uma das acusações. E especialmente nos casos em que os números não coincidem totalmente, tal como advertido pela DRJ, o *expert* estaria mais apto a esclarecer a razão da diferença, indicando qual documento a comprovaria.

Note-se que essa observação acima não é aleatória. A própria DRJ já havia alertado o contribuinte que certas provas não demonstravam com clareza o que e como pretendiam provar (lembro aqui um excerto do acórdão recorrido: *“Tal relatório, contudo, não traz nenhum esclarecimento sobre os diversos códigos, siglas e números que dele constam, o que impossibilita sua compreensão a contento, de modo que não se pode atribuir-lhe o valor probatório pretendido pela impugnante. Assim sendo, diante da inconsistência e do caráter intrincado da documentação apresentada, impõe-se concluir que não houve a devida comprovação da alegação de triangulação dos recursos utilizados na quitação das compras em questão.”*).

Lembro aqui voto do Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que, no Acórdão nº 103-23.534, sessão de 13/08/2008, assim se manifestou:

(...)“ Nesse passo, é oportuno destacar as palavras de Fabiana Del Padre Tomé (A prova nº direito tributário, Editora Noesis, 2005): Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com animus de convencimento.

Ou seja, a prova não se confunde com os elementos probatórios, ela é constituída a partir deles.

Uma nota fiscal, um contrato, uma página da escrituração contábil não são prova, mas sim elementos de prova.

A prova corresponde à articulação lingüística que relacione os documentos apresentados com o objeto da refrega jurídica no sentido de confirmar o que se alega.

Alegar genericamente e juntar papéis não é prova.

O equívoco entre os dois conceitos tem conduzido a muitas confusões e até mesmo a situações de completa indecidibilidade, levando o Conselho a anular indevidamente decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento.

Essa situação é absolutamente análoga à resolução de um quebra-cabeça. Ao adquirir uma caixa com um jogo de 5.000 peças, só terei certeza de haver, de fato, ali uma imagem repartida em pedaços, se os reagrupar.

Todavia, e se não for possível, com as peças disponíveis, montar a figura estampada na tampa da caixa?

E se as peças corresponderem à outra imagem, ou pior, forem, por erro de fabricação, um amontoado de peças providas de recortes parciais de diversas outras figuras?

Deverei, para obter ressarcimento do valor pago, provar ao comerciante, que as partes não formam um todo harmônico?

Como é possível fazer essa demonstração? Mediante a apresentação de todas as possíveis combinações entre as peças?

Certamente não!

O vendedor é que deve provar que elas podem ser reunidas de tal forma a constituir a figura retratada na caixa.

O mesmo se dá na juntada de documentos ao processo. [...]"

Em seguida, deve-se abrir oportunidade para que a D. Autoridade preparadora analise a consolidação feita pelo contribuinte e elabore suas conclusões acerca do resultado das diligências, dando ciência à Recorrente para eventual manifestação em 30 dias.

Após, com ou sem resposta do contribuinte, retornem os autos para julgamento.

É como voto.

Conclusão:

Ante o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário para converter o julgamento do feito em diligência nos termos da fundamentação acima.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias