



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10872.720161/2017-64</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.968 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	HGF EXTRADA HIPER SHOPPING LTDA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2012, 2013

RECURSO DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE.

Estando o valor exonerado pela decisão da DRJ acima do limite estabelecido pela Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023 (R\$ 15.000.000,00), conhece-se do Recurso de Ofício.

SALDO CREDOR DE CAIXA. ART. 281, I, RIR/99. SALDO "PROVOCADO" PELA FISCALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A presunção legal de saldo credor de caixa aplica-se apenas à "indicação na escrituração" do contribuinte. É nulo o lançamento quando a autoridade fiscal "produz" artificialmente o saldo credor ao (1) expurgar suprimentos de sócios e (2) adicionar pagamentos não escriturados. Tais infrações, se comprovadas, constituem presunções diretas e autônomas, não podendo servir de meros ajustes para a criação de uma terceira infração.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL. ART. 282 VS. ART. 287 RIR/99.

É nulo o lançamento de depósitos de origem não comprovada quando a autoridade fiscal o fundamenta em suprimentos de sócios. Se a origem é desconhecida, é contraditório e factualmente impossível enquadrá-la como "recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios...".

PASSIVO NÃO COMPROVADO. MOMENTO DA CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 144.

A presunção legal de omissão de receitas decorrente da manutenção de passivo cuja exigibilidade não seja comprovada, caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, e não na data de apuração do saldo final no balanço patrimonial. O lançamento fiscal que elege como fato gerador o último dia do período (31/12), baseando-se na variação de

saldos, viola o critério temporal da infração, por erro na identificação do momento de ocorrência do fato gerador. Inteligência da Súmula CARF nº 144.

**PASSIVO NÃO COMPROVADO. DILIGÊNCIA FISCAL. COMPROVAÇÃO DA AUTENTICIDADE E VALIDADE DOS DOCUMENTOS.**

Determinada a conversão do julgamento em diligência para apurar a exigibilidade do passivo, e tendo a autoridade fiscal, em seu relatório, "constatado a autenticidade e validade dos documentos apresentados", resta comprovada a existência e a exigibilidade das obrigações.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

*Assinado Digitalmente*

**JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**RAFAEL TARANTO MALHEIROS** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos em face do Acórdão nº 07-40.835, proferido pela 6ª Turma da DRJ/FNS que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação, para manter em parte o crédito tributário exigido e afastar as pessoas físicas arroladas no polo passivo como responsáveis solidários.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração o qual lhe exige a importância de R\$ 15.819.094,53, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ, pelo regime do Lucro Real Trimestral, correspondente a fatos geradores ocorridos nos anos calendário de 2012 e 2013, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora à época do pagamento.

Segundo consta na Descrição dos Fatos do lançamento de IRPJ, com remissão ao Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto, a exigência de imposto decorre de:

#### **OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL**

##### **INFRAÇÃO: SALDO CREDOR DE CAIXA**

*Saldo credor de caixa apurado conforme Termo de Verificação Fiscal e Planilhas Ajuste Caixa 2012 e 2013, em anexo ao processo.*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
30/09/2012	2.336.084,86	75,00
30/10/2012	5.358.355,66	75,00
30/01/2013	3.849.592,93	75,00
[...]	[...]	[...]
30/12/2013	213.580,82	75,00

#### *Enquadramento Legal*

*Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2012 e 31/12/2013:*

*art. 3º da Lei nº 9.249/95.*

*Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281, inciso I, e 288 do RIR/99*

#### **OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL**

##### **INFRAÇÃO: PASSIVO FICTÍCIO**

*Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2012	7.374.156,34	75,00
31/12/2013	11.757.058,42	75,00

*Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2012 e 31/12/2013:*

*art. 3º da Lei nº 9.249/95.*

*Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 279, 281, inciso III, e 288 do RIR/99*

### **OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL**

#### **INFRAÇÃO: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**

*Omissão de receita caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.*

*Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:*

*art. 3º da Lei nº 9.249/95.*

*Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 282 e 288 do RIR/99*

### **DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS (SOLIDÁRIOS)**

Consta também no Auto de Infração as pessoas de HOVERLLAN GOMES FROSI e RAQUEL MENEZES FROSI como responsáveis tributário solidários, com indicação ao artigo 124, inciso II da Lei 5.172/66.

### **LANÇAMENTOS DECORRENTES**

Em decorrência do lançamento de IRPJ, foram ainda lavrados os Autos de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, nas importâncias de R\$ 5.694.874,01, R\$ 411.296,40 e de R\$ 1.898.291,27, respectivamente, acrescidas da multa de ofício de 75% e de juros de mora à época do pagamento.

As irregularidades apontadas no lançamento de IRPJ estão discriminadas no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, que a seguir se reproduz, resumidamente:

#### **DOS FATOS**

**I**

#### **IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA**

##### **SALDOS CREDORES DE CAIXA SÓCIOS**

*4. A HGF Extrada creditou valores a seguir discriminados, em conta patrimonial passiva número 2.2.1.03, intitulada “Conta Corrente Sócios”, tendo como contrapartida a conta “Caixa” número 1.1.1.01.001.*

Data	[...]	Valor	Histórico
01/09/12		2.000.000,00	Recebimento de empréstimo dos sócios
01/10/12		500.000,00	Recebimento de empréstimo dos sócios
30/11/12		1.214.000,00	Recebimento de empréstimo dos sócios
31/12/12		25.000,00	Vlr ref suprimento de Caixa
02/01/13		1.620.000,00	Recebimento de empréstimo dos sócios
01/02/13		1.500.000,00	Recebimento de empréstimo dos sócios
05/03/13		1.240.000,00	Recebimento de empréstimo dos sócios
01/04/13		400.000,00	Recebimento de empréstimo dos sócios

5. O contribuinte fora, sistematicamente, reintimado a apresentar esclarecimentos relativamente aos registros contábeis efetuados e, adicionalmente, a clarear o descrito em resposta aos Termos Fiscais de “não ter na contabilidade registros pertinentes a estes valores e, portanto, não ser possível fornecer a documentação solicitada”, uma vez que tais lançamentos contábeis foram transcritos do SPED da própria HGF.

6. A HGF Extrada fora também solicitada a apresentar os extratos bancários e/ou documentação financeira que demonstrassem, de forma inequívoca, a entrada de tais recursos na empresa. Nenhuma documentação fora apresentada, até a presente data, no sentido de dirimir tais questões.

[...]

10. Não restou outra alternativa ao fisco senão a de considerar que a HGF Extrada se utilizou de mecanismo contábil, suprimento de caixa, via contabilização de empréstimos de sócios, com o intuito de sombrear o surgimento de saldos credores de caixa

11. Recomposto o saldo da conta caixa, planilha parte integrante do presente processo, expurgando-se os valores contabilizados a título de empréstimo, verificamos a existência de saldos credores de caixa, objetos de tributação no momento da sua apuração.

12. Como vemos, com este artifício, o contribuinte reduziu o lucro bruto do período em que tal receita deveria ter sido apropriada e, consequentemente o respectivo lucro tributável.

13. Adicionalmente, o fiscalizado mantinha, em 31 de dezembro, saldos em conta patrimonial passiva de obrigações já liquidadas, conforme detalharemos a seguir, por fornecedor:

GADAN LOG

14. O intimado mantinha, em 31 de dezembro de 2013, o valor de R\$ 1.532.191,09, a crédito na conta patrimonial passiva 2.1.1.01.043 "Gadan Log",

15. Intimado a apresentar a documentação de suporte, para a manutenção deste montante no passivo da empresa, incluindo a comprovação da liquidação financeira (em data futura) destes montantes, o fiscalizado apresentou tão somente a planilha a seguir transcrita:

[...]

16. Diligenciada, a empresa Gadan Trading Exportadora e Importadora, CNPJ 07.459.044/0001-23, respondeu o seguinte:

-> Que é importadora por conta e ordem da fiscalizada

-> Que o montante devido pela HGF, em 31 de dezembro de 2013, para a Gadan, era de R\$ 8.616,00. Que este valor fora integralmente liquidado em 2014.

-> Que recebeu os seguintes valores da HGF, em 2013, totalizando R\$ 574.554,38:

[...]

17. Diante da ausência de fatos concretos, apresentados pela HGF, que demonstrassem a validade quanto a manutenção deste total no passivo da empresa; bem como, em face da documentação e informação fornecida pela diligenciada Gadan, não restou outra alternativa ao fisco senão a de considerar tais liquidações financeiras como feitas com recursos à margem da contabilização.

18. Os valores comprovadamente pagos e não contabilizados pela HGF foram adicionados, a crédito da conta caixa, reconstituída e parte integrante deste Termo Fiscal, para fins de apuração de saldo credor de caixa cobrança dos respectivos tributos apurados.

19. Ressalte-se que o fiscalizado manteve escriturado, o mesmo saldo, em 31 de dezembro de 2014, conforme SPED-2014.

20. Assim, do total escriturado no passivo da HGF, em 31.12.2013, R\$ 1.532.191,42:

-> Os valores que totalizam R\$ 574.554,38 (efetivamente pagos e não contabilizados) foram inseridos a crédito na conta Caixa ajustada por esta fiscalização para fins de apuração de saldo credor de caixa em cada período de apuração

-> O valor de R\$ 657.923,91, parte integrante do saldo em 31.12.2012, será objeto de lançamento de ofício, para o período de apuração de

*dezembro de 2012, uma vez textualmente informado pelo diligenciado sobre a inexistência deste passivo;*

*-> O valor de R\$ 299.713,13, pertence ao saldo de 31.12.2013, e será objeto de lançamento de ofício, para o período de apuração de dezembro de 2013, uma vez textualmente informado pelo diligenciado a inexistência de tal passivo.*

*R\$ 1.532.191,42*

*(R\$ 574.554,38) Pagamentos não contabilizados*

*(R\$ 657.923,91) Passivo em 31/12/2012*

*(299.713,13) Passivo em 31/12/2013*

Nota do Relator: No TVF constam vários pagamentos a outros fornecedores que não foram contabilizados (itens 21 a 35) e que sofreram o mesmo destino dado pela autoridade autuante: foram adicionados à conta Caixa (registros a crédito).

Deixei aqui de relatoriar todos estes pagamentos, uma vez que o decidido no Voto para uma situação se aplica a todas as demais.

*37. Diante do exposto, não restou outra alternativa ao fisco senão a de considerar que a HGF Extrada se utilizou de mecanismo contábil, suprimento de caixa, via contabilização de suprimento de caixa, sem origem comprovada, com o intuito de sombrear o surgimento de saldos credores de caixa.*

*38. Desta forma, o saldo da conta caixa foi recomposto, em planilha, parte integrante do presente processo, expurgando-se tais valores contabilizados a título de suprimento de caixa provenientes da conta “Créditos a Classificar” 39. Os saldos credores de caixa apurados por esta fiscalização são objetos de tributação no momento da sua apuração, conforme demonstrado por meio de planilhas com lançamentos diários, em anexo ao presente processo, intituladas “Razão Caixa Ajustado 2012” e “Razão Caixa Ajustado 2013”. Saldos credores de caixa apurados:*

*[...]*

*40. Como vemos, com este artifício, o contribuinte reduziu o lucro bruto do período em que tal receita deveria ter sido apropriada e, conseqüentemente o respectivo lucro tributável.*

*41. Consoante o disposto nos artigos 247, 248, 249 incisos II, 251, 281, inciso I, 288 do Decreto 3.000/99 os montantes apurados, relativamente aos saldos credores de caixa, serão objeto de lançamento de ofício, conforme demonstrado.*

*[...]*

*Art. 281 do Decreto 3.000/99.*

*“Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):*

*I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa”*

## **II**

### **IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**

#### **OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS**

*Valores em conta de depósito mantida em instituição financeira*

*Origens não comprovadas*

*44. A HGF efetuou inúmeros lançamentos debitando a conta “Caixa”, número 1.1.1.02.002 a crédito da conta patrimonial ativa “Banco Itaú” número 1.1.1.02.002.*

*45. O evento imediatamente anterior ao débito da conta “Caixa a crédito do “Banco Itaú”, que originou o aporte de valores na HGF, deu-se por meio de crédito de conta patrimonial passiva “Créditos a Classificar”, número 2.1.1.05.002, a débito na conta de disponibilidade “Banco Itaú”.*

*46. Reiteradamente intimado a apresentar esclarecimentos quanto a origem dos recursos relativamente aos sistemáticos e voluptuosos suprimentos de caixa bem como a indicar o motivo que levou o fiscalizado a apropriar, em conta patrimonial passiva, valores efetivamente recebidos em conta corrente bancária, sem o respectivo trânsito em conta de resultados, o contribuinte respondeu que “não tem informações pertinentes a estes valores que apareciam no extrato e que, sendo assim, não tem condições de responder por tais valores lançados na conta patrimonial passiva “Créditos a Classificar””*

*47. O saldo credor, em 31 de dezembro de 2013, da conta patrimonial passiva número 2.1.1.05.002 “Créditos a Classificar”, era de R\$20.174.763,47.*

*48. A Conta 2.1.1.05.002 “Créditos a Classificar” apresentava “ZERO” como saldo inicial em 01 de janeiro de 2013 e, os valores ali creditados durante o ano de 2013, R\$ 20.174.763,47, tiveram como contrapartida débito na conta de disponibilidade 1.1.1.02.002 “Banco Itaú” e, sucessivamente, “Caixa”.*

*49. Durante o ano-calendário de 2013 não houve nenhuma baixa, ou seja, nenhum lançamento a débito na conta “Créditos a Classificar.”*

*[...]*



50. Diante do exposto, não restou outra alternativa ao fisco senão a de considerar que a HGF Extrada se utilizou de mecanismo contábil, contabilização de valores a crédito em conta patrimonial passiva “Créditos a Classificar”, de valores sem origem comprovada, sem o trânsito por conta de resultado.

51. Desta forma, os somatórios dos valores creditados na conta patrimonial passiva 2.1.1.05.002 “Créditos a Classificar” são objetos de tributação no período de apuração, conforme demonstrado a seguir:

<i>Período Apuração</i>	<i>Base de Cálculo</i>
<i>Janeiro 2013</i>	<i>1.679.667,09</i>
<i>[...]</i>	<i>[...]</i>
<i>Dezembro 2013</i>	<i>1.849.853,57</i>

52. Como vemos, com este artifício, o contribuinte reduziu o lucro bruto do período em que tal receita presuntiva deveria ter sido apropriada e, conseqüentemente o respectivo lucro tributável.

53. Consoante o disposto nos artigos 282, 247, 248, 249 incisos II, 251, 277, 278, 279 e 288 do Decreto 3.000/99, os montantes apurados, relativamente aos depósitos bancários de origem não comprovada, serão objeto de lançamento de ofício, conforme demonstrado.

Art. 282 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

“Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).”

[...]

54. Diante dos fatos demonstrados não restou outra alternativa senão a do lançamento de ofício em decorrência dos saldos credores de caixa, conforme a seguir demonstrado:[sic]

55. O contribuinte fora intimado em 03 de junho de 2016, 23 de junho de 2016, 28 de julho de 2016, 25 de agosto de 2016, 26 de setembro de 2016, 27 de outubro de 2016, 06 de novembro de 2016, 16 de novembro de 2016, 19 de dezembro de 2016, 13 de janeiro de 2017, 07 de fevereiro de 2017, 24 de fevereiro de 2017, 17 de março de 2017.

III

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA****MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS****CEDRO E CACHOEIRA**

56. O fiscalizado mantinha, em 31 de dezembro de 2013, saldo em conta patrimonial passiva 2.1.1.01.041 “CEDRO E CACHOEIRA”, no valor de R\$ 3.001.828,24.

57. Intimado a apresentar a documentação de suporte, para a manutenção deste montante no passivo da HGF, incluindo a liquidação financeira (em data futura), o fiscalizado apresentou planilha indicando:

*o Data Aquisição*

*o Valor Nota Fiscal*

*o Número da Nota Fiscal*

*o Data Pagamento o Valores e Datas de Liquidações Financeiras*

*o Informou que parte deste montante, R\$ 2.464.697,34, refere-se a anos-calendário anteriores.*

58. Observando-se os SPEDs da HGF, para esta conta patrimonial passiva, verificamos que:

- ☐ Saldo credor, em 01 de janeiro de 2012, ZERO
- ☐ Saldo credor, em 31 de dezembro de 2012, R\$ 2.464.697,34
- ☐ Saldo credor, em 31 de dezembro de 2013, R\$ 3.001.828,24,
- ☐ Acrescido 2013, R\$ 537.130,90.

59. Diligenciada, a Cia de Fiação e Tecidos Cedro e Cachoeira, CNPJ 17.245.234/0001-00, informou que, em 31 de dezembro de 2013, era credor do montante de tão somente R\$ 538.195,06.

60. Diante da ausência da comprovação, pela HGF, das condições legais para manutenção do valor de R\$ 3.001.828,24 no passivo da empresa; e, em congruência ao informado pelo diligenciado, de que o valor devido pela HGF era de R\$ 538.195,06; a diferença apurada, R\$ 2.464.697,34, não comprovados pela HGF, será considerada omissão de receitas tributáveis, relativamente ao período de apuração de dezembro de 2012.

**FORNECEDORES DIVERSOS**

61. Após análise detalhada da composição do passivo, bem como diante da resposta da HGF, quanto à inexistência de documentação que comprovasse o embasamento legal para a manutenção do total dos valores a crédito em conta patrimonial passiva “Fornecedores Diversos” 2.1.1.01.001, esta fiscalização procederá ao lançamento de ofício, nos termos do artigo 281 do Decreto 3.000/99, conforme o descrito a seguir:

62. Em análise aos SPEDs da HGF vemos que:

-> Saldo em 31 de dezembro de 2011, R\$ 39.998.099,20

-> Saldo em 31 de dezembro de 2012, R\$ 44.249.634,29

-> Saldo em 31 de dezembro de 2013, R\$ 67.285.525,42, tendo sido acrescido em R\$ 23.035.891,13, em 2013

63. Analisando-se a resposta e documentação do fiscalizado vimos o seguinte:

☐ Que a HGF vem, sistematicamente, rolando valores contabilizados no passivo, relativamente a anos pretéritos, sem, contudo, comprovar as respectivas liquidações financeiras, do total do saldo.

☐ Comparando o saldo da conta patrimonial passiva, em 31.12.2013, informado no SPED da HGF, no valor de R\$ 67.285.525,42 com os valores comprovadamente liquidados em 2014, no valor de R\$ 11.578.545,84, depuramos uma diferença mantida no passivo da HGF e não comprovada, no valor de R\$ 55.706.979,58 que se refere a montantes de 2013 e anteriores.

☐ Quando do passivo não comprovado de R\$ 55.706.979,58 refere-se a 2013 e quanto deverá ser alocado a períodos anteriores?

☐ A diferença entre o valor não comprovado em 2013, R\$ 55.706.979,58 e aquele escriturado em 31.12.2012 será objeto de lançamento de ofício, passivo fictício em 31.12.2013: R\$ 11.457.345,29.

☐ A diferença entre os saldos de 31.12.2012 e 31.12.11 será objeto de lançamento de ofício, passivo fictício em 31.12.2013: R\$ 4.251.535,09

[...]

65. Relativamente à infração descrita, verificada a omissão de receita, a autoridade procederá ao lançamento de ofício, de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida à pessoa jurídica no período de apuração que ocorrer a omissão, nos termos dos artigos 247, 248, 249 incisos II, 251, 277, 279, 281 incisos II e III e 288 do Decreto 3.000/99.

[...]

67. Relativamente à infração, descrita no item I supra, a omissão de receita proveniente do saldo credor de caixa será tributada de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida à pessoa jurídica; assim, no período de apuração em que ocorrer a omissão, nos termos dos artigos 247, 248, 249 incisos II, 251, 281 incisos I e 288 do Decreto 3.000/99.

68. Relativamente à infração descrita no item II supra, os depósitos bancários de origem não comprovados serão tributados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica; assim, no período de apuração em que ocorrer a omissão, nos termos dos artigos 282, 247, 248, 249 incisos II, 251, 277, 278, 279 e 288 do Decreto 3.000/99.

Relativamente à infração descrita no item III supra, as omissões de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação não

*comprovada, serão tributadas de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica; assim, no período de apuração em que ocorrer a omissão, nos termos dos artigos 247, 248, 249 incisos II, 251, 277, 279, 281, inciso III e 288 do Decreto 3.000/99.*

#### IV – DA SOLIDARIEDADE

*70. O Instituto da solidariedade consiste em uma relação jurídica obrigacional, no qual cada credor tem direito como um todo e cada devedor é obrigado a prestação por inteiro, de sorte que, uma vez satisfeita esta, extinguisse toda a dívida.*

*71. A solidariedade tem origem no Direito Civil e foi adotado pelo direito tributário com o intuito de exigir o cumprimento integral da obrigação tributária de qualquer um dos coobrigados. Esta solidariedade, para o direito tributário, está prevista em lei, em linhas gerais, pelo artigo 1.080 do Código Civil Brasileiro, combinado com os art. 124, 128 e inciso III do art. 135, do CTN e Súmula 430 do STJ.*

*72. Na hipótese de responsabilidade tributária em tela não há benefício de ordem, e facultado ao fisco cobrar de todos os coobrigados, não sendo necessário executar, em primeiro lugar os bens do devedor principal.*

*73. No caso da sujeição passiva solidária, a perda de espontaneidade do contribuinte intimado, em procedimento fiscal, se estende aos demais envolvidos nas infrações verificadas, nos termos dos artigos 7, parágrafo 1 do Decreto 70.235/72 e o correspondente artigo 33, parágrafo 1 do Decreto 7.574/2011, independentemente de intimação.*

#### DA IMPUGNAÇÃO

##### - DA PRELIMINAR DE NULIDADE

- A Autoridade Fiscal, relativamente aos Saldos Credores de Caixa, promoveu a recomposição da conta Caixa mediante créditos/expurgos na referida conta de valores de alegados suprimentos de caixa realizados por sócios e de valores que teriam sido pagos sem trânsito em conta de disponibilidade, em flagrante descompasso com a legislação aplicável, ao confundir e misturar institutos distintos de presunção legal de caracterização de omissão de receitas;

- Essa inequívoca realidade faz com que a Impugnação seja produzida sobre uma imputação nebulosa, não atribuindo aos Impugnantes a segurança e a certeza do que se defender, do que comprovar;

##### - DO MÉRITO – LANÇAMENTO PRINCIPAL – IRPJ –

Não obstante a nulidade dos lançamentos de ofício, conforme demonstrado anteriormente, com muito esforço e boa vontade é que se adentra ao seu mérito, na tentativa de, em tentando adivinhar seu conteúdo, se possa demonstrar a lisura do comportamento dos Impugnantes, conforme comprovações de fato e de direito que a seguir se apresenta; - Com relação aos

Saldos Credores de Caixa, a Autoridade Fiscal procedeu à recomposição daquela Conta em decorrência de vários fatores, conforme a seguir apresentados:

[...]

**- Dos Argumentos dos Impugnantes Relativamente aos Alegados Saldos Credores de Caixa**

- Como registro preliminar, cabem os destaques de que, nessas considerações finais, a Autoridade Fiscal não se refere aos casos de recomposição de caixa pelos alegados pagamentos de obrigações não registrados, além de trazer, indevidamente, para a hipótese de pretensos saldos credores de caixa, os valores relativos à conta “Créditos a Classificar”, que somente foi tratado posteriormente, adotando presunção legal distinta daquele que se refere a saldo credor de caixa;

- Por outro lado, no caso dos suprimentos de caixa feitos pelos sócios da Pessoa Jurídica Impugnante, a Autoridade Fiscal adotou critério de apuração diversa daquela preconizada pela legislação tributária vigente à época da ocorrência dos fatos fiscalizados, e ainda em pleno vigor;

- Ao contrário, essa legislação dispõe de dispositivo específico para tratar da hipótese do denominado suprimento de caixa, no art. 282 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, que assim estabelece:

*“Art. 282. Provada a omissão de receitas, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base nos valores dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios de sociedade não anônima, titular de empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.” (Destaques não são do original)*

- Como se pode observar da dicção daquele dispositivo, em relação ao suprimento de caixa:

- a) Não se confunde com a presunção legal do saldo credor de caixa de que trata o art. 281 do RIR/99;

- b) Não se trata de uma presunção de omissão de receitas, mas, apenas, de base para o arbitramento do valor a ser considerado para a determinação do montante de receita omitida, exclusivamente na hipótese de que trata – a prova de omissão de receitas com base em indícios ou outros elementos de prova;

- c) A norma citada ou qualquer outra não autoriza que a autoridade fiscal utilize os valores supridos por administradores ou sócios na recomposição da conta Caixa da pessoa jurídica sob fiscalização, com vistas à apuração de saldos credores de caixa.

- Assim, padece de base legal o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal, ao “produzir” saldos credores de caixa mediante a exclusão dos valores registrados a título de suprimento de caixa, o que deve ser considerado improcedente;

- Por óbvio, se fosse essa a intenção do legislador ordinário, bastaria que a hipótese de suprimento de caixa fosse incluída dentre as de presunção legal de omissão de receitas, o que não é o caso.

- Na verdade, o que pretendeu o legislador foi facilitar o trabalho da autoridade fiscal nos casos em que os indícios levem à convicção da prática de omissão de receitas, mas que esses mesmo indícios não sejam suficientes para a precisa determinação de seu montante, razão pela qual a norma trata de arbitramento do montante da receita omitida com base nos valores supridos, mas não trata o suprimento, por si só, como hipótese de omissão de receita, nem mesmo por presunção.

- Também em relação aos casos dos alegados pagamentos de obrigações consideradas como de “valores pagos sem que houvesse a tramitação em contas de disponibilidade da” HGF, não há amparo legal para tal procedimento, o que o torna, também, improcedente, pois, mesmo para esses casos haveria disposição específica na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, nos termos do art. 281, III, do RIR/99, assim redigido:

*“Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:*

*I – a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;*

*II – (. . .);*

*III – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigência não seja comprovada” (Destaques não são do original)*

- Como se verifica pela simples leitura desse dispositivo, as presunções de saldo credor de caixa e do denominado passivo fictício são expressamente distintas entre si;

- Ademais, não consta dos autos qualquer prova concreta de que os alegados pagamentos das obrigações relacionadas efetivamente ocorreram, tendo a autoridade fiscal se baseado em meras informações das empresas fornecedoras da HGF;

- Por inexistir qualquer autorização, na legislação pátria, para que a autoridade fiscal promova a reconstituição da conta Caixa pelo crédito dos valores considerados como pagos na liquidação de obrigações ou de pretensos suprimentos de caixa pelos sócios, é de se reconhecer a plena ilegalidade do lançamento de ofício;

- A verdade absoluta é que, ao longo dos anos, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB tem adotado, de forma rotineira, porém ilegal, procedimentos de recomposição da conta Caixa dos contribuintes que submete à fiscalização, de forma contrária ao permissivo legal, especialmente pelo fato de que a presunção de que trata o inciso I do art. 281 do RIR/99 se refere, clara, objetiva e exclusivamente, à hipótese de “indicação na escrituração de saldo credor de caixa”, ou seja, o saldo credor de caixa de que trata a lei é aquele indicado na escrituração do contribuinte, e não qualquer outro, não aquele provocado por procedimento da autoridade fiscal mediante reconstituição da conta, pois a ela não é dado o poder de promover alterações na escrituração do sujeito passivo;

- Por todas essas razões de fato e de direito, devem ser afastadas as infrações descritas, declarando-se a improcedência da autuação.

- II.2.2. Omissão de Rendimentos Tributáveis – Valores em conta de depósito mantida em instituição financeira, de origens não comprovadas. (Itens 44 a 55 do TVF)

Após descrever a autuação em item (a), assim se manifestou:

**- b) Dos Argumentos dos Impugnantes Relativamente ao Suprimento de Caixa**

- Mais uma vez, a autuação padece de ilegalidade material e formal ao pretender enquadrar o presente caso como suprimento de caixa (Item 46 do TVF), adotando como embasamento legal para a sua pretensão o já mencionado art. 282 do RIR/99;

- Como já demonstrado, de forma inafastável, o referido dispositivo legal (art. 282 do RIR/99) trata de suprimentos realizados, tão somente, na restrita hipótese de “recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios de sociedade não anônima, titular de empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia”.

- Ocorre que a hipótese de que os aportes registrados na conta Créditos a Classificar terem sido realizados pelos sócios ou administradores dos Impugnantes sequer foi aventada pela Autoridade Fiscal e, muito menos, foi acostado aos autos quaisquer provas ou mesmo indícios de que tal circunstância teria ocorrido, até porque inexistentes;

- Portanto, a presunção que foi adotada pela autoridade fiscal não foi de natureza legal, mas apenas pessoal, o que não é admitida pelo Direito Tributário Brasileiro;

- O fato de constar do auto de infração relativo ao IRPJ a descrição da infração como “Omissão de Receitas Por Presunção Legal – Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada”, em nada altera o fato de que, em verdade a autuação desse tópico foi tratada pela Autoridade Fiscal como “suprimento de caixa”, seja pelo extenso arrazoadado do TVF, seja pela manutenção, no Auto de



Infração, do enquadramento com base no art. 282 do RIR/99, e não no art. 287 daquele mesmo Regulamento;

- Observe-se, nesse sentido, a que consta do Item 68 do TVF:

*“68. Relativamente à infração descrita no item II supra, os depósitos bancários de origem não comprovados serão tributados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica; assim, no período de apuração em que ocorrer a omissão, nos termos dos artigos 282, 247, 248, 249 incisos II, 251, 277, 278, 279 e 288 do Decreto 3.000/99” (Destaques não são do original)*

- Inconteste, portanto, que a autuação se refere a suprimentos de caixa (art. 282 do RIR/99), não obstante a confusão, pois deve prevalecer, ao final, o conteúdo descritivo do TVF e a capitulação legal adotada. Cabe lembrar que, para caracterizar a pretensa infração, a Autoridade Fiscal parte dos lançamentos à débito da conta “Caixa” e à crédito da conta “Banco Itaú”, para, depois, abordar os lançamentos anteriores, a débito de “Banco Itaú” e a crédito da conta “Créditos a Classificar” (TVF itens 44 e 45);

- Logo a seguir, a Autoridade Fiscal informa ter intimado a Impugnante “a apresentar esclarecimentos quanto a origem dos recursos relativamente aos sistemáticos e voluptuosos suprimentos de caixa”. Ou seja, sua verificação se concentrou na hipótese de suprimento de caixa e não da origem dos depósitos bancários;

- Após tais verificações, assim conclui a Autoridade Fiscal, nos termos do Item 50 do TVF:

*“50. Diante do exposto, não restou outra alternativa ao fisco senão a de considerar que a HGF Extrada se utilizou de mecanismo contábil, contabilização de valores a crédito em conta patrimonial passiva “Créditos a Classificar”, de valores sem origem comprovada, sem o trânsito por conta de resultado. (Destaques não são do original)*

- Ou seja, o objeto da autuação foram os valores creditados na conta “Créditos a Classificar”, e não os débitos em conta bancária;

- Para que não paire quaisquer dúvidas quanto ao objeto da autuação, cabe transcrever o Item 53 do TFV, que assim esclarece:

*“53. Consoante o disposto nos artigos 282, 247, 248, 249 incisos II, 251, 277, 278, 279 e 288 do Decreto 3.000/99, os montantes apurados, relativamente aos depósitos bancários de origem não comprovada, serão objeto de lançamento de ofício, conforme demonstrado.*

*Art. 282 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99)*

*“Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa*



*fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II)."*

- Ao transcrever o art. 282 do RIR/99, fica afastada a hipótese de mero erro de capitulação legal, pois tal dispositivo é expresso ao tratar de recursos de caixa por administradores e sócios (suprimento de caixa), em nada se aproximando da regra do art. 287 daquele mesmo Regulamento, que trata de depósitos bancários de origem não comprovada;

- Ressalte-se que, em nenhum momento, a Autoridade Fiscal questionou a origem dos depósitos na conta "Banco Itaú", mas, tão-somente, a origem dos valores registrados na conta "Créditos a Classificar";

- Ressalte-se, ainda, que a adoção do art. 287 do RIR/99, ainda assim, estaria também eivado de ilegalidade, haja vista que a Autoridade Fiscal não observou o disposto no § 3º daquele artigo, que determina a análise individualizada de cada crédito – relacionar os créditos não implica analisá-los;

- Com absoluta certeza, a Autoridade Fiscal não realizou a análise individualizada dos créditos, conforme determina a norma legal, por ter trabalhado, única e exclusivamente, com a hipótese de suprimento de caixa;

- A presunção em matéria tributária somente tem valor jurídico nos estritos termos estabelecidos por Lei, razão pela qual a pretensão da autoridade fiscal, também nesse ponto, é totalmente improcedente;

#### **- Manutenção no Passivo de Obrigações Já Pagas (56 a 65 do TVF)**

Após descrever o procedimento fiscal relativo a cada item do passivo examinado, assim se manifestou a Impugnante:

#### **b) Dos Argumentos dos Impugnantes Relativamente à Manutenção no Passivo de Obrigações Já Pagas;**

- Em primeiro lugar, cabe registrar que a autoridade fiscal, ainda que tratando de manutenção no passivo de obrigações já pagas, adota, como embasamento legal para sua exigência, além do inciso III, também o inciso II do art. 181 (sic) do RIR/99, que dispõe sobre a presunção legal de omissão de receitas na hipótese de omissão de pagamento, não esclarecendo, entretanto, em nenhum momento, em que situação fática dos autos tal norma se aplicaria;

- O fundamento lógico do passivo fictício é a situação que permite inferir a ocorrência de omissão de receitas (manutenção de recursos financeiros à margem da contabilidade) quando a empresa paga obrigações próprias sem promover o devido registro contábil (baixa do passivo);

- Seguido esse raciocínio, cabe definir qual o momento que deve ser considerado para a caracterização da omissão de receita. Para isso, deve-se ter em mente que essa omissão não ocorre no momento do pagamento, sem registro contábil, de uma obrigação. Na verdade, a omissão ocorreu em momento desconhecido, sabido, apenas, que em momento pretérito àquele do pagamento. Assim sendo, a receita deverá ser considerada omitida no exato momento da liquidação, sem registro contábil, da obrigação;

- Tal lógica é distinta daquela que trata de passivo não comprovado, pois, nesse caso, o momento a ser considerado como o da omissão de receitas, para os fins da presunção legal respectiva, será a do registro daquela obrigação, pois, se não comprovado, pressupõe-se que não haverá pagamento;

- Entretanto, ainda que sem previsão legal presuntiva, também produz o mesmo efeito as situações em que uma empresa, tendo recursos à margem de sua escrituração, registra recebimentos de forma artificial para suprir o seu “caixa” em montante suficiente para fazer face a pagamentos posteriores;

- Confrontando essas duas formas de acobertamento de omissão receita, cabe ao agente fiscalizador se certificar da veracidade dos fatos – se o adquirente pagou e não contabilizou (passivo fictício) ou se o vendedor antecipou artificialmente o recebimento (antecipação de recebimento);

- Portanto, como ocorre no caso em exame, não basta meras informações do credor, sendo imprescindível, sob pena de invalidar o lançamento de ofício, que todas as verificações sejam feitas, de forma a não restar quaisquer dúvidas de que o pagamento efetivamente ocorreu e, por conseguinte, se está à frente de caso de passivo fictício, não de antecipação de recebimento. Se a irregularidade foi praticada por quem pagou ou por quem recebeu;

- Segundo o TVF, item 59, a empresa Cia de Fiação e Tecidos Cedro e Cachoeira apenas informou o montante de que seria credor dos Impugnantes em 31 de dezembro de 2013. Pelo que consta dos autos, não apresentou nenhuma comprovação que aferisse certeza às suas informações;

- Por conseguinte, não restou comprovada qualquer irregularidade da parte dos Impugnantes, relativamente a esse tópico;

- Quanto ao item “Fornecedores Diversos”, a situação se agrava, pois, no caso, qualquer diligência foi realizada junto a esses fornecedores. Toda a apuração fiscal se restringiu a tomar os dados do SPED apresentado própria HGF para, arbitrariamente, considerar como irregular a diferença do saldo da conta Fornecedores Diversos em 31/12/2013 e os valores pagos em 2014;

- Novamente se verifica equívocos insanáveis, que tornam a exigência fiscal improcedente;

- Por outro lado, somente na sucinta descrição dos fatos no auto de infração que é colocada a hipótese de “obrigação não comprovada”, quando ao

longo de todo o TVF somente se abordou a hipótese de obrigação já liquidada. E, pior, em contexto alternativo, sem precisar em que situações aquela hipótese se aplicaria, pois assim encontra-se descrita no auto de infração: “Omissão de Receita Por Presunção Legal. Passivo Fictício. Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada”. (Destaques não são do original);

- Se a hipótese for de obrigação já paga, o lançamento é improcedente por não ter havido qualquer comprovação do seu pagamento e do respectivo momento;

- Se for a hipótese de obrigação não comprovada, ainda assim é improcedente o lançamento, pois, nesse caso, a autoridade fiscal deveria identificar o momento do registro de cada obrigação que não teria sido comprovada, para definir quando estaria materializada a alegada omissão de receitas, para fins de definição do momento de ocorrência do Fato Gerador, sem o que o lançamento é improcedente, por contrariar o art. 142 do CTN e o art. 10, inc. III e IV do PAF;

- Por fim, na hipótese da autuação relativa às obrigações perante a empresa Cia de Fiação e Tecidos Cedro e Cachoeira, esta deve ser afastada também pelo teor do seguinte item do TVF;

-“Relativamente à infração descrita no item III supra, as omissões de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação não comprovada, serão tributadas de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica; assim, no período de apuração em que ocorrer a omissão, nos termos dos artigos 247, 248, 249 incisos II, 251, 277, 279, 281, inciso III e 288 do Decreto 3.000/99. (Destaques não são do original);

-Isso se não declarada a nulidade do lançamento, como demonstrado e comprovado na preliminar;

#### **- DA PLURALIDADE DO LANÇAMENTO;**

- Ainda que se considerasse como corretas as alegações da Autoridade Fiscal, com relação às pretensas infrações que foram objeto do lançamento de ofício, ainda restaria a ilegalidade de se aplicar, cumulativa e concomitantemente, as mais diversas hipóteses de presunções de omissão de receitas – saldos credores de caixa, suprimentos de caixa e passivo fictício, por se tratarem de situações excludentes, sob pena de se multiplicar, indevidamente, os valores das receitas que teriam sido omitidas;

#### **- DA VERDADE MATERIAL**

- Em que pese o trabalho da Autoridade Fiscal, deve-se registrar que a empresa, até 31/12/2011, apurou suas obrigações com base no Lucro Presumido e que, naqueles períodos, por erro do contador, foram lançados valores a crédito

de fornecedores de forma sintética, sem análise ou detalhamento dos dados, gerando valores indevidos nas contas de Fornecedores;

- A partir do 2º semestre de 2011, o contribuinte trocou de contador e passou a contabilizar os valores de fornecedores parte individualmente e parte na conta de fornecedores diversos sem qualquer explicação do saldo credor anterior, valores esses correspondentes aos lançados em seus livros fiscais de entradas do ICMS;

- Tal sistemática em nada modificava o resultado fiscal, pois os impostos eram apurados pelo Lucro Presumido até 31/12/2011, tendo por base, apenas, as receitas auferidas;

- Os pagamentos efetuados também eram lançados de forma sintética até 30/06/2011, dificultado o real controle das contas;

- Com a troca do contador, o novo responsável pela contabilidade não obteve os dados analíticos e foi apurado o valor de R\$ 1.407.069,40 como saldo de abertura e prosseguiu com os saldos remanescentes, haja vista a complexidade dos mesmos, pois haviam pendências de 2009 a 2011, as quais deveriam ser revertidas para conta de resultado e não o foram à época;

- Agora, após a fiscalização, verificou-se que seus saldos, tanto de fornecedores diversos como de fornecedores, em 31/12/2011, base para a abertura do ano de 2012, não condizem com a verdade material, pois foram transportados valores pagos e registrados naqueles anos em contas diversas;

- As regularizações desses saldos de abertura em nada modificam os resultados fiscais dos anos de 2012 e 2013, pois os valores errôneos lançados nas contas de fornecedores têm como contrapartida as contas de resultado de exercícios anteriores, onde o contribuinte apurava os impostos pelo lucro presumido e, a partir de 2012, passou para o lucro real;

- Os saldos de fornecedores diversos nas datas de 30/06/2011, 31/12/2011, 31/12/2012 e 31/12/2013 são os seguintes:

**DEMONSTRATIVO DA CONTA FORNECEDORES DIVERSOS**

30/06/2011	Saldo inicial	41.029.491,13		
30/06/2011	Saldo de Implantação	1.407.069,40		
<b>DIFERENÇA</b>		<b>39.622.421,73</b>		
<b>SALDO APURADO DA CONTA FORNECEDORES DIVERSOS</b>				
		<b>DÉBITOS</b>	<b>CRÉDITOS</b>	<b>SALDO</b>
30/06/2011	<b>Saldo de Implantação</b>	-	-	1.407.069,40
Créditos no 2º semestre 2011		-	13.056.688,08	14.463.757,48
Débitos no 2º semestre 2011		14.088.080,01	-	375.677,47
31/12/2011	Saldo correto	-	-	375.677,47
Créditos no ano de 2012		-	24.447.226,78	24.882.904,25
Débitos no ano de 2012		20.195.691,69	-	4.627.212,56
31/12/2012	Saldo em 31/12/2012	-	-	4.627.212,56
Créditos no ano de 2013		-	61.334.460,36	65.961.672,92
Débitos no ano de 2013		38.298.569,23	-	27.663.103,69
31/12/2013	Saldo em 31/12/2013	-	-	27.663.103,69
Saldo do Balancete		67.285.525,42		
Saldo de 31/12/2013		27.663.103,69		
<b>DIFERENÇA</b>		<b>39.622.421,73</b>		

- Todos os valores ora apresentados estão suportados pelos lançamentos contábeis nos livros razão e balancetes do contribuinte, cujas cópias seguem anexas. (Doc.);

- Verifica-se, também, que a conta do fornecedor Cia de Fiação e Tecidos Cedro e Cachoeira, lançadas as obrigações de 2012 na conta contábil 2.1.1.01.041, sem qualquer débito e totalizando o montante de R\$ 2.464.697,34, também está incorreta, pois muitos dos pagamentos estão lançados no ano de 2013;

Exemplo:

Provisão Contábil

26/11/2012 NF.193291 CIA CEDRO - 5.805,80

26/11/2012 NF.193413 CIA CEDRO - 49.958,05

Pagamentos no Razão Contábil

02/01/2013 - PAGTO NF/DUPL. Nº. 193291 - CEDRO 1.935,25

02/01/2013 - PAGTO NF/DUPL. Nº. 193413 – CEDRO 16.652,52

- Esses pagamentos, exemplificados por amostragem, e muitos outros dos demais fornecedores se encontram registrados, ora na conta do fornecedor no ano, ora no ano seguinte e ora na conta de fornecedores diversos, sem que a Autoridade Fiscal tenha feito uma análise detalhada dos dados, dados esses ainda

em curso de levantamento, haja vista o curto prazo para o levantamento e juntada das informações;

- Em relação a alegação indicada a seguir, do TVF:

*“60. Diante da ausência da comprovação, pela HGF, das condições legais para manutenção do valor de R\$ 3.001.828,24 no passivo da empresa; e, em congruência ao informado pelo diligenciado, de que o valor devido pela HGF era de R\$ 538.195,06; a diferença apurada, R\$ 2.464.697,34, não comprovados pela HGF, será considerada omissão de receitas tributáveis, relativamente ao período de apuração de dezembro de 2012.”*

- Autoridade Fiscal entende que todos os pagamentos efetuados em 2013 serviram para quitar as duplicatas de 2013, sem considerar que várias duplicatas de 2012 foram quitadas em 2013, outras lançadas em outras contas e parte do saldo de 2013 só passou a ser devido em 2014, tornando NULA a pretensão fiscal, como bem o demonstra o exemplo de NFs de dez/2013:

[...]

- Ante tais erros materiais, os valores lançados como base da autuação devem ser considerados NULOS ou, no caso do não acatamento da NULIDADE, que sejam expurgados os valores considerados como passivo fictício e seus reflexos, ante o erro contábil efetuado em 30/06/2011, no valor de R\$ 39.622.421,73 na conta fornecedores diversos, quando a empresa apurava os tributos com base no lucro presumido e todos os demais valores incluídos indevidamente pela auditora seja em 2012 ou 2013, sem uma análise detalhada dos efetivos registros e pagamentos, conforme documentos anexos.

**- DA SOLIDARIEDADE (Itens 70 A 73 do TVF)**

- a) A Autoridade Fiscal traz aos autos, por pretensa Responsabilidade Solidária de Direito, conforme consta dos autos de infração, na condição de sócios da Pessoa Jurídica, HOVERLAN GOMES FROSI e RAQUEL MENEZES FROSI, com base nos sintéticos seguintes argumentos apresentados no TVF.[...]

- c) Dos Argumentos dos Impugnantes em Relação à Responsabilidade Solidária de Direito

- Como se observa, os arts. 124 e 128 do CTN não dão respaldo à pretensão da Autoridade Fiscal no sentido de impor a Responsabilidade Solidária de Direito de sócios do sujeito passivo, por ausência de disposição expressa de lei;

- Registre-se que sequer o disposto no inciso I do mencionado art. 124 se aplica ao presente caso, pois versa sobre situações distintas, alcançando, apenas, os casos em que há a corresponsabilidade tributária, como, por exemplo, o IPTU relativo a imóvel com mais de um proprietário;

- Tampouco o inciso II do mencionado art. 124 dá sustentação à pretensão da Autoridade Fiscal, por também não se aplicar ao caso presente, por não haver designação expressa por lei;

- Por outro lado, apenas para confirmar o equívoco do lançamento ora impugnado, cabe alertar que, sendo pessoal a responsabilidade estabelecida pelo art. 135 do CTN, a autuação deveria ser em nome deste responsável tributário, e não do contribuinte, tendo em vista o já mencionado art. 128 do CTN, que estabelece que a responsabilidade atribuída a terceiros afasta a responsabilidade do contribuinte ou, se assim dispuser de forma expressa, a esse contribuinte atribui responsabilidade de caráter supletivo, jamais solidária;

- Além de tudo, a aplicação do art. 135 do CTN impõe à autoridade fiscal a prova irrefutável de que o administrador da pessoa jurídica tenha praticado atos com “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, o que em nenhum momento foi sequer aventado pela Autoridade Fiscal;

- Por fim, no caso de RAQUEL MENEZES FROSI, o mais grave equívoco da Autoridade Fiscal foi no sentido de buscar responsabilizar pessoa que não era sócia da pessoa jurídica autuada à época da ocorrência dos fatos geradores (anos-calendário de 2012 e 2013), e de jamais ter exercido, na mesma pessoa jurídica, funções de gerência;

- Assim, como o art. 135, III, do CTN, ainda que aplicável – que não o é – trata não de sócios, mas de administradores, gerentes e representantes da pessoa jurídica, e que, para caracterizar responsabilidade pessoal na prática “de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, é material e legalmente impossível a responsabilização de pessoa que apenas ingressou na sociedade em 09 de março de 2014, sem qualquer função de administração ou gerência da empresa, como comprova a 2ª Alteração Contratual e Consolidação do Contrato Social da sociedade H.G.F EXTRADA HIPER SHPING LTDA. (EM ANEXO);

#### **- DO MÉRITO – AUTOS DE INFRAÇÃO REFLEXOS – CSLL, COFINS E PIS/PASEP**

- Devem ser considerados, na apreciação dos lançamentos de ofício relativos à CSLL, à Cofins e ao PIS/Pasep, por serem meras decorrências do auto de infração principal relativo ao IRPJ, todas as comprovações de fato e de direito apresentados para esse auto, tanto em relação à nulidade, quanto em relação ao mérito.

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC), analisando os argumentos da interessada, concluiu julgar procedente em parte a Impugnação, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 30/09/2012, 31/12/2012, 31/03/2013, 30/06/2013, 30/09/2013, 31/12/2013

Presunções Legais. Saldo Credor de Caixa. Apuração Incorreta.

A falta de comprovação de suprimento de caixa por sócio/administrador e/ou a falta de escrituração de pagamentos denota a utilização de recursos à margem da escrituração. Constatadas estas situações, a legislação autoriza que os valores envolvidos sejam, por presunção legal, tributados diretamente como receita omitida, sendo incorreto considerá-los para apuração de eventual saldo credor de Caixa.

Presunções Legais. Depósitos bancários de origem não identificada.

Constatado que a fiscalização tratou da apuração de depósitos bancários de origem não comprovada, com citações expressas tanto no Auto de Infração quanto no Termo de Verificação Fiscal, incabível a sua tributação com base em dispositivo legal que não aquele previsto no art.42 da Lei nº 9.430/96.

Fatos Geradores em 31/12/2012 e 31/12/2013

Presunção Legal. Ônus da Prova. Inversão.

A instituição de uma presunção pela lei tributária transfere ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não aconteceu em seu caso particular.

Presunções Legais. Omissão de Receitas. Passivo Fictício.

Cabe ao contribuinte comprovar com documentação hábil e idônea exigibilidade das obrigações registradas em seu passivo sob pena de, não o fazendo, dar margem à presunção de omissão de receitas. A permanência no passivo do balanço da empresa de obrigações não comprovadas caracteriza omissão no registro de receita. A elisão a presunção de omissão de receitas por passivo fictício não pode se dar sem a apresentação de provas objetivas de que os saldos eram devidos nas datas a que se referem.

Responsabilidade Solidária. CTN. Enquadramento Legal. Motivação.

Deve ser apontada a norma legal específica que dá amparo à atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas arroladas no polo passivo como responsáveis solidários.

Além do correto enquadramento legal, deve-se também deixar bem claro as razões (do Fisco) que motivaram a inclusão das pessoas no polo passivo da autuação, não bastando simplesmente indicar um dispositivo legal, sem, contudo, mostrar que as situações ocorridas tiveram a participação ou envolvimento dos administradores ou sócios administradores.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/09/2012, 31/12/2012, 31/03/2013, 30/06/2013, 30/09/2013, 31/12/2013

Tributação Reflexa. CSLL. PIS. COFINS.



Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando as razões de defesa apresentadas. Foi interposto também recurso de ofício, pela Fazenda Nacional.

Numa primeira apreciação, mediante a Resolução nº 1301-001.262, esta Turma resolveu converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem se manifestasse sobre documentos juntados pela Interessada quando da apresentação do seu recurso, *notadamente para cruzar os valores constantes das NFEs e os comprovantes de pagamento com a contabilidade apresentada, confirmando o que foi apresentado nas planilhas analíticas do sujeito passivo, a fim de verificar se a exigibilidade do passivo se encontra comprovada, produzindo, ao final, relatório conclusivo de sua análise.*

Em atendimento, foi juntado aos autos o documento denominado de Termo de Informação Fiscal e, na sequência, foi dado ciência ao contribuinte para sua manifestação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Conhece-se também do recurso de ofício, em decorrência ao que prevê a Portaria nº 02, de 17 de janeiro de 2023, que estabeleceu o limite de alçada em R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), para fins de conhecimento.

No presente caso, a decisão da DRJ exonerou o sujeito passivo dos débitos relativos a "Saldo Credor de Caixa" e "Depósitos Bancários de Origem não Comprovada", e o valor total exonerado (soma de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), conforme quadro demonstrativo do próprio Acórdão recorrido, foi de R\$ 16.623.897,81. Além disso, afastou-se as pessoas físicas então arroladas no polo passivo como Responsáveis Solidários, o que, por si só, seria suficiente para o conhecimento do recurso de ofício.

**Síntese dos Fatos**

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do Acórdão nº 07-40.835, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS) , que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

O presente lançamento de ofício constituiu crédito tributário referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e seus reflexos — CSLL, PIS e COFINS —, anos-calendário de 2012 e 2013. A autuação fundamentou-se, inicialmente, em três infrações distintas caracterizadoras de omissão de receitas: (i) a verificação de Saldo Credor de Caixa; (ii) a existência de Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada; e (iii) a manutenção de Passivo Não Comprovado. Adicionalmente, foram arrolados como responsáveis solidários os sócios da Recorrente.

Instaurada a fase litigiosa, a autoridade julgadora de primeira instância acolheu parcialmente as razões da defesa. Naquela oportunidade, foram integralmente canceladas as exigências relativas ao Saldo Credor de Caixa e aos Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada, bem como afastada a responsabilidade solidária das pessoas físicas.

Contudo, a decisão de piso manteve a autuação no que tange à infração capitulada como Passivo Não Comprovado, com fulcro no art. 281, inciso III, do RIR/99. A DRJ delimitou expressamente a lide, afastando a hipótese de "passivo fictício" por ausência de prova do pagamento pelo Fisco, consolidando a acusação na falta de comprovação da origem e existência das obrigações registradas nas contas dos fornecedores "Gadan Log", "Cia de Fiação Cedro e Cachoeira" e "Fornecedores Diversos". Da decisão foi interposto Recurso de Ofício.

Irresignada com a manutenção parcial da exigência, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário. Em suas razões recursais, a Recorrente acostou acervo documental superveniente — composto por Notas Fiscais Eletrônicas, planilhas analíticas e registros contábeis — com o objetivo de demonstrar a efetiva existência jurídica e a origem das obrigações questionadas, pugnando pela prevalência da verdade material sobre a formalidade.

Diante da apresentação de nova documentação, esta Turma Ordinária, por meio da Resolução CARF nº 1301-001.262, converteu o julgamento em diligência. Determinou-se à unidade preparadora que analisasse os documentos apresentados, promovendo o cruzamento entre as Notas Fiscais e a escrituração contábil, a fim de verificar se a exigibilidade do passivo se encontrava comprovada.

Em cumprimento, a autoridade fiscal lavrou o Termo de Informação Fiscal TDPF nº 07102.00.2024.01108-0 . No referido relatório, o Auditor Fiscal consignou que procedeu à validação das Notas Fiscais Eletrônicas apresentadas pela Recorrente junto ao Portal SPED, atestando expressamente a autenticidade e validade dos documentos que lastreiam os lançamentos contábeis nas contas dos fornecedores questionados. Não obstante a validação da origem, a fiscalização apontou não ter localizado a totalidade dos pagamentos financeiros correspondentes nos extratos bancários analisados.

Intimada sobre o resultado da diligência, a Recorrente apresentou sua Manifestação, sustentando que a validação das notas fiscais pela própria fiscalização comprova a existência jurídica da obrigação e a origem do passivo, fato que, por si só, afasta a tipificação de "passivo não comprovado". Argumentou, ainda, que a eventual ausência de identificação imediata do pagamento não autoriza a presunção de que a dívida é inexistente ou que foi quitada com recursos não contabilizados, sob pena de vício material na autuação.

Após, retornam os autos para julgamento.

### Do Recurso Voluntário

A controvérsia reside na manutenção, no passivo da Recorrente, de obrigações com fornecedores que a fiscalização considerou "não comprovadas", utilizando-se da presunção legal do art. 281, inciso III, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

Para o deslinde da questão, é imperioso analisar: (i) a distinção jurídica entre Passivo Fictício e Passivo Não Comprovado; (ii) os efeitos da validação documental realizada em diligência; (iii) a aplicação da Súmula CARF nº 144 quanto ao momento do fato gerador; e (iv) a análise individualizada das contas questionadas.

#### 1. A Distinção Necessária: Passivo Fictício vs. Passivo Não Comprovado

A legislação tributária e a jurisprudência deste Conselho distinguem duas situações que, embora gerem a mesma consequência (omissão de receita), possuem suporte fático distinto:

**Passivo Fictício (Obrigação Existente e Paga e Não Baixada):** Ocorre quando uma obrigação real existiu, foi liquidada (paga), mas a empresa manteve o registro da dívida no passivo para ocultar a saída de recursos (pagamento com "caixa 2"). Para sustentar essa acusação, o Fisco deve provar o efetivo pagamento. No caso, *"É inválida a presunção de omissão de receitas com base na falta de registro de pagamento de obrigações, quando a Fiscalização não demonstrar a efetiva existência do pagamento."* (Acórdão nº 1301-003.230)

**Passivo Não Comprovado (Obrigação Inexistente):** Ocorre quando a obrigação registrada nunca existiu juridicamente. É o registro de uma dívida forjada, sem lastro em operação mercantil, nota fiscal ou contrato. Aqui, o ônus da prova inverte-se: cabe ao contribuinte provar a origem (a causa) da obrigação.

No presente caso, a DRJ foi taxativa ao afastar a hipótese de "passivo fictício", consolidando a acusação na figura do Passivo Não Comprovado. Portanto, o objeto de análise é verificar se as obrigações registradas tinham, ou não, lastro documental e causa legítima.

#### 2. O Resultado da Diligência e a Prova da Obrigação

A conversão do julgamento em diligência teve o objetivo para elucidar a verdade material. O Auditor Fiscal responsável, ao analisar os documentos apresentados pela Recorrente,

atestou de forma inequívoca a idoneidade da documentação suporte. Destaco trecho do Termo de Informação Fiscal:

"Inicialmente, efetuamos a validação das notas fiscais eletrônicas apresentadas, efetuando o cruzamento das chaves eletrônicas com as informações constantes do SPED - Portal Nota Fiscal Eletrônica, constatando a autenticidade e validade dos documentos apresentados."

Esta constatação é o ponto de inflexão deste processo.

Se a autoridade fiscal confirma que os lançamentos contábeis no passivo estão lastreados em Notas Fiscais Eletrônicas autênticas e válidas, emitidas por fornecedores idôneos e registradas no SPED, a materialidade da infração de "Passivo Não Comprovado" desaparece.

A Nota Fiscal é o documento idôneo para comprovar a existência da operação mercantil e, conseqüentemente, o nascimento da obrigação de pagar (o passivo). Se há Nota Fiscal válida, há compra; se há compra, há dívida. Logo, o passivo está comprovado.

A ressalva feita pelo Auditor de que *"não identificamos a comprovação dos pagamentos"* não tem o condão de invalidar a existência da obrigação. Pelo contrário: se a dívida existe (comprovada pela NF) e o pagamento não foi localizado, a conclusão lógica é que a dívida permanece em aberto (inadimplência) ou que o pagamento ocorreu de forma não identificada. Em nenhuma dessas hipóteses caracteriza-se a situação de "obrigação inexistente".

Se o Fisco pretendesse manter a autuação sob o argumento de que a dívida foi paga com recursos não contabilizados, deveria ter provado o pagamento (o que a própria DRJ reconheceu não ter sido feito). Não tendo provado o pagamento, e tendo a Recorrente provado a origem (NF-e), a manutenção da autuação sob a rubrica de "Passivo Não Comprovado" é insustentável.

### 3. A Aplicação da Súmula CARF nº 144

Outro ponto a observar para o deslinde do feito é a correta aplicação da Súmula CARF nº 144, que pacifica o entendimento sobre o momento de ocorrência do fato gerador nesta modalidade de autuação. Transcrevo o verbete:

Súmula CARF nº 144: "A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada ("passivo não comprovado"), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente."

A fiscalização, no caso em tela, apurou a omissão de receitas com base nos saldos finais das contas de fornecedores em 31/12/2012 e 31/12/2013, muitas vezes por simples diferença entre saldos de abertura e fechamento.

Esta metodologia afronta diretamente a Súmula citada e o art. 142 do CTN. Ao não identificar individualmente cada lançamento a crédito tido por inidôneo e sua respectiva data, a

fiscalização impossibilita a verificação da decadência e a correta imputação da receita omitida ao período de competência.

De fato, *"a verificação da ocorrência do fato gerador... são elementos fundamentais do lançamento... cuja delimitação precisa se faz necessária"* (Relator, Fernando Brasil, Acórdão 1301-004.140). Tributar o saldo acumulado pode implicar, invariavelmente, tributar registros antigos, possivelmente decaídos, ignorando que a presunção nasce no ato da escrituração da dívida falsa, e não na sua permanência no balanço.

#### 4. Análise Específica das Contas

Passo à análise de cada conta questionada à luz das provas e fundamentos acima expostos.

##### 4.1. Conta "Gadan Log" (Conta 2.1.1.01.043)

A autuação remanescente sobre esta conta refere-se, em 31/12/2013, a um saldo ajustado. A diligência fiscal identifica que o saldo final de R\$ 8.616,11 corresponde exatamente ao saldo remanescente da Nota Fiscal nº 2298.

O Auditor Fiscal, no Termo de Informação Fiscal, detalha a composição da conta e demonstra que esse valor advém de uma operação específica, registrada na contabilidade em 2013: "NE Nº 2298, GADAN EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA".

Ainda que este lançamento tenha ocorrido dentro do ano-calendário de 2013 (o que, em tese, afastaria a decadência), a materialidade da infração não subsiste. O TVF original registra que a própria fornecedora Gadan, em resposta à circularização, confirmou que *"o montante devido pela HGF, em 31 de dezembro de 2013, para a Gadan, era de R\$ 8.616,00" e que "este valor fora integralmente liquidado em 2014"*.

Exsurge-se, assim, prova material inequívoca em favor da Recorrente, consubstanciada no registro contábil da Nota Fiscal nº 2298, cuja idoneidade foi atestada pela diligência fiscal e cuja exigibilidade na data-base foi ratificada pelo credor, o qual confirmou a liquidação financeira apenas no exercício posterior (fls. 436 dos autos).

Não há, sob qualquer ótica, "Passivo Não Comprovado". A obrigação existia, estava documentada, foi confirmada pelo credor e estava pendente de pagamento na data do balanço.

##### 4.2. Conta "Cia de Fiação Cedro e Cachoeira" (Conta 2.1.1.01.041)

A autuação baseou-se no saldo de R\$ 2.464.697,34 em 31/12/2012. A acusação é de que não havia comprovação da origem. Contudo, a diligência fiscal constatou que *"No Razão Contábil consta o registro das notas fiscais eletrônicas de entradas, para o ano-calendário 2012, que perfazem o montante de R\$ 2.464.697,34"*. Logo, o Auditor atestou a validação dessas notas no portal do SPED.

Se o Razão Contábil discrimina as Notas Fiscais e estas são válidas, a origem do passivo está comprovada (compras de mercadorias). O fato de o Auditor não ter localizado os débitos de pagamento em 2012 não descaracteriza essa conclusão.

Considerar esse saldo como receita omitida seria presumir, sem provas, que todas essas notas foram pagas em 2012 com recursos "por fora". Mas, como vimos, a presunção de pagamento (Passivo Fictício) exige prova do Fisco, inexistente nos autos. Tratando-se de Passivo Não Comprovado, a existência das Notas Fiscais validadas é prova suficiente para derrubar a exigência.

#### 4.3. Conta "Fornecedores Diversos" (Conta 2.1.1.01.001)

A autuação foi feita por diferença de saldos globais (Saldo Final - Saldo Inicial - Pagamentos Identificados). A diligência, contudo, validou as Notas Fiscais Eletrônicas que deram origem aos créditos na conta.

A Recorrente demonstrou analiticamente que o saldo final é composto por obrigações lastreadas em documentação idônea. A não localização de pagamentos para a totalidade do saldo, apontada pelo Auditor, esbarra novamente na distinção das infrações. A Recorrente justificou a desorganização contábil que dificultou o rastreo dos pagamentos (pagamentos aglutinados, compensações, etc.), mas o fato incontroverso é: a origem da dívida (as compras) está provada por Notas Fiscais validadas pelo Fisco.

Se a dívida tem origem comprovada, ela não é "passivo não comprovado". Aplicar a presunção de omissão de receitas sobre o saldo de fornecedores suportado por notas fiscais de entrada idôneas, apenas porque não se conciliou o pagamento financeiro, seria criar uma terceira modalidade de presunção não prevista em lei: a "presunção de pagamento por falta de conciliação bancária perfeita", e isso é inadmissível.

Ademais, a metodologia de cálculo por "diferença de saldos" impede a aplicação correta da Súmula CARF 144, pois mistura obrigações novas com antigas, impossibilitando a verificação do fato gerador (registro) e a decadência.

Desta forma, concluo que:

O conjunto probatório dos autos, especialmente após a realização da diligência fiscal, demonstra que as obrigações mantidas no passivo da Recorrente possuem lastro em documentação hábil e idônea (Notas Fiscais Eletrônicas), cuja validade e autenticidade foram confirmadas pela própria administração tributária.

Restando comprovada a origem das obrigações (existência jurídica do passivo) e não tendo a Fazenda Nacional se desincumbido do ônus de provar o efetivo pagamento à margem da contabilidade (o que configuraria passivo fictício), a manutenção da autuação sob a rubrica de "Passivo Não Comprovado" carece de fundamento legal e material.

A aplicação da Súmula CARF nº 144 reforça a improcedência, na medida em que a fiscalização não individualizou os registros contábeis originais para fins de tributação e decadência, baseando-se indevidamente em saldos acumulados.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a autuação referente à omissão de receitas por passivo não comprovado e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

É como voto.

#### Do Recurso de Ofício

O recurso de ofício deu-se pelo cancelamento das infrações de Saldo Credor de Caixa e Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada. A decisão da DRJ que cancelou estas exigências deve ser mantida por seus próprios fundamentos:

Quanto ao **Saldo Credor de Caixa**, a DRJ assim se manifestou:

"Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal (TVF), ora relatoriado, foram duas as situações que levaram a autoridade autuante a concluir pela existência de saldo credor de Caixa.

Em suas palavras:

*10. Não restou outra alternativa ao fisco senão a de considerar que a HGF Extrada se utilizou de mecanismo contábil, suprimento de caixa, via contabilização de empréstimos de sócios, com o intuito de sombrear o surgimento de saldos credores de caixa*

*11. Recomposto o saldo da conta caixa, planilha parte integrante do presente processo, expurgando-se os valores contabilizados a título de empréstimo, verificamos a existência de saldos credores de caixa, objetos de tributação no momento da sua apuração. [...]*

*18. Os valores comprovadamente pagos e não contabilizados pela HGF foram adicionados, a crédito da conta caixa, reconstituída e parte integrante deste Termo Fiscal, para fins de apuração de saldo credor de caixa cobrança dos respectivos tributos apurados.*

Da Análise

[...] Devo concluir em sentido semelhante [ao do contribuinte], uma vez que a autoridade autuante cometeu alguns equívocos na aplicação da legislação, aí considerado a situação fática encontrada e a tipificação legal pertinente.

Eventuais suprimentos de caixa por parte de sócios e/ou administradores que não tiverem a sua origem e sua entrega devidamente comprovada, são reveladores de fortes indícios da existência de receitas omitidas, de forma que o dispositivo legal supra permite (autoriza) que tais recursos escriturados, mas não comprovados, sejam tributados diretamente como omissão de receitas, trata-se de uma presunção legal.



Portanto, a falta de comprovação, pela pessoa jurídica, dos referidos suprimentos escriturados no Caixa indica a prática de omissão de receitas, nos termos do art.282 do RIR/99, supra.

[...]

A autoridade autuante não poderia, portanto, recompor "o saldo da conta caixa, planilha parte integrante do presente processo, expurgando-se os valores contabilizados a título de empréstimo..." e *dai ter apurado "a existência de saldos credores de caixa, objetos de tributação no momento da sua apuração."*

Suprimentos de caixa não comprovados, nos termos do art.282 (supra), são tratados diretamente como omissão de receitas, e não devem ser excluídos do Caixa para fins de uma eventual apuração de saldo credor, como fez a autoridade fiscal, procedimento equivocado e contrário à legislação tributária.

[...]

A outra situação apontada pela autoridade autuante que, em seu entendimento, deveria também fazer parte na recomposição do Caixa, refere-se aos valores pagos aos fornecedores (indicados os valores no TVF, itens 20 a 35) mas não escriturados. Aí estamos diante de mais um equívoco.

[...]

A falta de escrituração, pela pessoa jurídica, dos pagamentos efetuados é caracterizada como omissão de receitas, nos termos do inciso II, do art.281 do RIR/99, supra.

[...]

Pagamentos não escriturados são tratados diretamente como omissão de receitas, e não devem ser incluídos no Caixa para fins de uma eventual apuração de saldo credor, como fez a autoridade fiscal, procedimento equivocado e contrário à legislação tributária.

A autoridade autuante não poderia, portanto, adicionar, a crédito da conta Caixa, "os valores comprovadamente pagos e não contabilizados pela HGF..." em uma recomposição do Caixa "...para fins de apuração de saldo credor de caixa."

[...]

*Por inexistir qualquer autorização, na legislação pátria, para que a autoridade fiscal promova a reconstituição da conta Caixa pelo crédito dos valores considerados como pagos na liquidação de obrigações ou de pretensos suprimentos de caixa pelos sócios, é de se reconhecer a plena ilegalidade do lançamento de ofício;*

#### Conclusão

De se cancelar as exigências apuradas tendo como base a infração apontada no Auto de Infração – IRPJ (e demais ditos decorrentes) a título de SALDO CREDOR DE CAIXA."



Com efeito, a presunção do Art. 281, I é clara: ela se aplica apenas à "*indicação na escrituração de saldo credor de caixa*". Não havendo saldo credor na escrita do contribuinte, mas sim um saldo "provocado" pela fiscalização ao confundir três presunções legais distintas, o lançamento deve ser anulado.

Com referência aos **Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada**, a DRJ cancelou esta infração, identificando um erro de enquadramento legal. Transcrevo os fundamentos:

"... Esta intrigante contabilização levou a autoridade autuante a fazer a intimação supra, no sentido de que a fiscalizada indicasse "...o motivo que levou o fiscalizado a apropriar, em conta patrimonial passiva, valores efetivamente recebidos em conta corrente bancária, sem o respectivo trânsito em conta de resultados..."

[...]

Segunda questão: a Fiscalizada respondeu a intimação, afirmando que não sabe informar a natureza dos valores dos depósitos bancários que constavam nos extratos [...]

[...]

Quinta questão: a pá de cal que enterra o lançamento, a autoridade autuante considerou que "os montantes apurados, relativamente aos depósitos bancários de origem não comprovada" deveriam ser tributados, dentre outros artigos genéricos do RIR/99, com base no art.282 do RIR/99.

De se ver, novamente, o comando do art. 282 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

*Art.282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios...*

Sexta questão: se não se sabe a origem (a fiscalizada ignorou e disse não conhecer!) dos depósitos bancários, que também transitaram pela conta Caixa, como se pode afirmar que os recursos foram "...fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia?"

Sétima questão: se está se tratando de "valores sem origem comprovada" (item 50 do TVF) [...], evidentemente que estamos diante da presunção legal então estampada no art.42 da Lei nº 9.430, de 1996 e consolidado no art.287 do RIR/99, como lembra a Impugnante, dispositivos estes que, além de não terem sido incluídos no enquadramento legal da autuação, sequer foram devidamente observados no procedimento.

De se cancelar as exigências apuradas tendo como base a infração apontada no Auto de Infração – IRPJ (e demais ditos decorrentes) a título de DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA."

Novamente, assiste razão à DRJ. A ação fiscal padece de contradição insanável. É factualmente e legalmente impossível alegar que um depósito é de "origem não comprovada" e, ao mesmo tempo, enquadrá-lo como "suprimento de sócios" (Art. 282). O erro na capitulação legal é fatal ao lançamento.

E, por fim, com relação à **Responsabilidade Solidária**., a decisão da DRJ que afastou a responsabilidade solidária também deve ser mantida, por seus próprios fundamentos.

Quanto ao tema, a DRJ assim se manifestou:

No Auto de Infração - IRPJ constam as pessoas de HOVERLLAN GOMES FROSI e de RAQUEL MENEZES FROSI como Responsáveis Tributários, tendo como enquadramento legal o art.124, inciso II do CTN:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

Como estas pessoas (aliás, nem sei quem são, uma vez que a autoridade autuante não as identificou no Auto de Infração e nem no Termo de Verificação Fiscal) poderiam ser incluídas como responsáveis solidários neste dispositivo, que é norma genérica?

Deveria ser apontado a norma legal específica que desse amparo à atribuição de responsabilidade destas pessoas e, além do correto enquadramento legal, deve-se também deixar bem claro as razões (do Fisco) que motivaram a inclusão das pessoas no polo passivo da autuação, não basta simplesmente indicar um dispositivo legal, tem de mostrar que as situações ocorridas tiveram a participação ou envolvimento dos administradores ou sócios administradores.

Foi citado, apenas, no TVF, o inciso III do art.135 do CTN, o que não é suficiente, tem de apontar porque estas pessoas estão arroladas com base neste dispositivo legal, até porque, se assim constatado tem de demonstrar que os atos verificados foram praticados de forma ilícita, na linha do disposto no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009.

De forma que, por qualquer ângulo que se examine a questão, a inclusão destas pessoas na condição de Responsável Solidário não se sustenta, seja por fundamentação inadequada ou ausência de provas, devendo-se excluí-las do polo passivo da autuação.

Percorrendo-se o índice do processo, vejo que há cópia do contrato social da Impugnante e alterações, onde posso verificar de que o Sr. HOVERLLAN GOMES FROSI era sócio desde 2001 e único administrador.

Em face da natureza deste julgamento, de forma colegiada, mesmo que meus pares não aceitem o afastamento da responsabilidade destas pessoas do polo passivo, como responsáveis solidárias, pelas razões que expus, deve ser destacado que encontra-se comprovado que a Sra. RAQUEL MENEZES FROSI não era sócia da fiscalizada em 2012 e 2013 (anos do lançamento), tendo sido admitida como sócia da Impugnante em 09/03/2014, conforme destacado na Impugnação, corroborado pelo contrato social e alterações, fls.768 a 775.

De fato, como bem apontado, a fiscalização não demonstrou os atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei (requisito do art. 135 do CTN), além de ter arrolado pessoa (Raquel Menezes Frosi) que sequer era sócia nos períodos autuados.

#### CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por:

i) Conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento para cancelar integralmente a exigência fiscal relativa ao Passivo Não Comprovado.

ii) Conhecer do Recurso de Ofício e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo a decisão da DRJ que cancelou as exigências relativas ao Saldo Credor de Caixa, aos Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada e à Responsabilidade Solidária.

*Assinado Digitalmente*

**JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA**