



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11234.726922/2022-37
ACÓRDÃO	1101-001.666 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JCI COMERCIO E IMPORTAÇÃO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

ARBITRAMENTO DO LUCRO NÃO É OPÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. OMISSÃO DE RECEITA. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

O arbitramento do lucro não é opção da autoridade fiscal tampouco do contribuinte, mas uma imposição legal decorrente de hipóteses específicas previstas no art. 47 da Lei 8.981, de 1995.

A omissão de receita, por si só, não configura elemento suficiente para atrair o arbitramento do lucro, o qual será devido somente se provado nos autos que o contribuinte incorreu em alguma das hipóteses legais previstas no art. 47 da Lei 8.981/95. Tanto que a legislação determina que a omissão de receita deve ser tributada de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão (art. 24 da Lei 9.249, de 1995). Caso contrário, toda omissão de receita atrairia o arbitramento do lucro.

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (PIS/COFINS). LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, restringe-se aos valores registrados na escrituração contábil, e não alcança os valores de Pis e Cofins lançados de ofício sobre receitas omitidas, vez que no ato lançamento não configuram despesas incorrida, uma vez que podem ser revertidas.

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IRPJ. INDEDUTIBILIDADE.

O imposto de renda, seja qual for a modalidade de incidência, é um imposto direto que corresponde à participação do Estado nos resultados da pessoa jurídica. Nesse sentido, os tributos que incidem sobre o lucro (IRPJ e CSLL) não são despesas havidas para a percepção do lucro, mas

parte do lucro destinada ao Estado para atingir os seus fins. Portanto, não há falar-se em dedução do IRPJ da base de cálculo da CSLL.

SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

De acordo com o Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei 9.430, de 1996, art. 40, base legal do art. 281, do RIR/1999 e art. 293, do RIR/2018, caracteriza omissão de receita a indicação na escrituração de saldo credor de caixa, ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Necessário observar que a apuração do saldo credor de caixa deve considerar apenas o valor adicionado no caso de apuração mensal sucessiva. Assim, no quando a escrituração contábil apresentar saldo credor de caixa em meses sucessivos, é fundamental evitar a dupla contagem nos registros contábeis. Tal precaução decorre da possibilidade de que o saldo credor apurado no mês M+1 esteja influenciado pelo saldo credor do mês M, o que configuraria uma sucessão de erros e comprometeria os saldos credores apurados.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA/OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, o pagamento cuja causa ou a operação não for comprovada, bem como o pagamento a beneficiário não identificado. Para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

MULTA AGRAVADA.

Apresentados os documentos que permitam ao Fisco apurar a presunção de omissão de receita (saldo credor de caixa) e o pagamento sem causa/operação não comprovada, a falta de esclarecimentos e/ou provas vinculadas a essas infrações não configura motivo hígido para agravar a multa. O contribuinte tem o direito a não autoincriminação. Situação diversa ocorre quando o contribuinte não apresenta documentos que

permitam ao Fisco apurar as infrações que especifica, nesse caso resta obstado o trabalho da autoridade fiscal, o que não foi o caso.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para afastar a multa agravada, reduzindo a multa de ofício ao patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição para o Pis/Pasep e Imposto de Renda na Fonte (IRRF) referentes aos anos-calendário 2017 a 2019, no montante total de R\$ 67.388.902,51 incluídos principal, juros de mora e multa agravada de 112%.

2. A autoridade fiscal apurou as seguintes infrações: omissão de receita decorrente de saldo credor de caixa (IRPJ, CSLL, Cofins e Pis) e pagamento sem causa (IRRF).
3. Os autos de infração de CSLL, Cofins e Pis são reflexos do auto de infração de IRPJ.
4. Em impugnação o contribuinte alegou, em síntese, em preliminar, nulidade dos lançamentos de IRPJ e CSLL pela utilização incorreta de base de cálculo; no mérito, utilização da receita como base de cálculo e necessidade de arbitramento do lucro; os valores de Pis/Cofins devem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e CSLL; o IRPJ deve ser deduzido da base de cálculo da CSLL; juros de mora e correção monetária, corrigidos pela Selic, devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL; questiona, em detalhe, o saldo credor de caixa e apresenta planilha de recomposição da conta caixa, com os valores/lançamentos que entende corretos, e planilhas da conta bancos; apresentou documentos para comprovar determinados pagamentos e requereu prazo adicional para novos documentos; quanto à majoração da multa, alega que apresentou toda

documentação solicitada; o lançamento por pagamento sem causa já tem por fundamento a ausência de informação, o que configura *bis in idem* a majoração da multa.

5. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, afastou a preliminar de nulidade e manteve integralmente os lançamentos de IRPJ, CSLL, Cofins e Pis; e deu provimento parcial à impugnação em relação ao lançamento de IRRF para excluir determinados pagamentos cujas provas foram apresentadas.

6. Em recurso voluntário, o contribuinte reitera as alegações apresentadas em primeira instância, conforme tópicos elencados a seguir:

Nulidade do lançamento do IRPJ e CSLL

i) a autoridade fiscal utilizou um saldo credor de caixa como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, presumindo omissão de receita. No entanto, a legislação determina que a tributação deve ocorrer sobre o lucro, e não sobre a receita. Como não houve arbitramento do lucro, o lançamento é nulo;

Dedução de tributos e encargos

ii) os tributos Pis e Cofins devem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; o IRPJ deve ser abatido da base de cálculo da CSLL; os juros e correção monetária calculados pela Taxa Selic devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

Erro na recomposição do saldo credor de caixa

iii) a fiscalização ignorou lançamentos que deveriam estar na conta bancária e inflou artificialmente o saldo credor de caixa; apresenta planilha ajustada para demonstrar que diversos lançamentos foram erroneamente registrados na conta caixa, quando deveriam ter sido feitos na conta bancária;

Pagamentos sem causa

iv) legitimidade das operações tais como, pagamentos a fornecedores e distribuição de lucros; e, devido à grande quantidade de lançamentos, solicita prazo adicional para fornecer documentos restantes;

Majoração indevida da multa

v) forneceu toda a documentação necessária; assim, a majoração da multa em 50% sob o fundamento de falta de esclarecimentos configura um *bis in idem*, pois já houve lançamento por ausência de informação;

Pedido de diligência

vi) requer a baixa dos autos em diligência para recomposição da conta caixa com os ajustes necessários e para correção dos erros apontados, especialmente os lançamentos indevidos na conta caixa.

7. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, Relator

8. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

9. Cinge-se a controvérsia à omissão de receita decorrente de saldo credor de caixa (IRPJ, CSLL, Cofins e Pis) e pagamento sem causa (IRRF).

Preliminar de nulidade

10. O recorrente alega nulidade do lançamento do IRPJ e da CSLL em razão de base de cálculo incorreta. Aduz que a fiscalização utilizou o saldo credor de caixa para presumir omissão de receita, mas não apurou corretamente o lucro, que é a base legítima desses tributos. Aponta que “a receita não constitui a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL, mas sim o lucro. No caso concreto, a autoridade fiscal não aprofundou a análise dos documentos e escrituração do contribuinte para apurar, adequadamente, o efetivo lucro, o que macula o lançamento de nulidade”

11. Observa que, no caso de “presunção de omissão de receita, mas desconhecimento quanto ao lucro – base de cálculo do IRPJ e da CSLL –, a única alternativa possível seria o arbitramento da base de cálculo dessas exações, nos termos do art. 148 do CTN” e art. 603 do RIR/2018.

12. Registro que a higidez da apuração do saldo credor de caixa – presunção de omissão de receita – é questão de mérito e será analisada mais adiante.

13. A alegação de nulidade centra-se no argumento de que a presunção de omissão de receita não significa necessariamente lucro, que é a base de cálculo do IRPJ e da CSLL; portanto, o lucro deveria ser arbitrado.

14. Vejamos.

15. Conforme determina o art. 24 da Lei 9.249, de 1995 – base legal do art. 288 do RIR/1999 e art. 300, do RIR/2018; – a autoridade fiscal deve tributar a receita omitida de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base correspondente à omissão.

LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.

Art. 24. Verificada a **omissão de receita**, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o **regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão**.

[...]

§ 2º O valor da **receita omitida** será considerado na determinação da **base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da

Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

16. Consta da decisão recorrida, cujo colegiado tem acesso aos sistemas da Receita Federal, que o contribuinte estava sujeito ao lucro real nos anos-calendário 2017 a 2019 (e-fls. 554); o que também pode ser confirmado pelas DCTF's anexadas aos autos (e-fls. 240 e ss.).

17. Verifica-se, pois, que a autoridade fiscal ao considerar a receita omitida como base de cálculo do IRPJ e da CSLL agiu em consonância com o art. 24 da Lei 9.249, de 1995.

18. A recorrente registra ainda que o lucro deve ser arbitrado “sempre que não houver elementos suficientes para a obtenção do lucro real, conforme determinação expressa do art. 603” do RIR/2018.

19. Alega que “a autoridade fiscal não aprofundou a análise dos documentos e escrituração do contribuinte para apurar, adequadamente, o efetivo lucro, o que macula o lançamento de nulidade”.

20. Defende que “havendo presunção de omissão de receita, mas desconhecimento quanto ao lucro – base de cálculo do IRPJ e da CSLL –, a única alternativa possível seria o arbitramento da base de cálculo dessas exações, nos termos do art. 148 do CTN”.

21. Por fim, aduz que “considerando que a autoridade fiscal utilizou para o lançamento do IPRJ e da CSLL grandeza econômica que não constitui base de cálculo dessas exações, já que calculadas sobre o lucro, e não sobre a receita, não tendo promovido o necessário arbitramento, é de rigor a declaração de nulidade dos lançamentos em relação ao IRPJ e a CSLL”.

22. A decisão recorrida, afastou a hipótese de arbitramento sob fundamento de que a “constatação de saldo credor de caixa não seria suficiente para descaracterizar toda a contabilidade”. Veja-se:

43. Nesse ponto é importante destacar que a contribuinte apresentou suas ECFs dos anos-calendário 2017, 2018 e 2019, onde apurou o lucro real, com a oportunidade de demonstrar seu lucro líquido, adições e exclusões.

44. Assim, o Auditor-Fiscal conseguiu identificar as informações necessárias para o lançamento. A constatação de saldo credor de caixa não seria suficiente para descaracterizar toda a contabilidade.

45. O procedimento de fiscalização em tela, no entanto, observou saldos credores de caixa em diversos períodos nos anos-calendário referidos, acrescentando receitas a esses períodos.

46. Foram lançadas as receitas novas encontradas. Como as despesas já tinham sido declaradas, o aumento das receitas incrementou o Lucro Real.

47. Assim, não há reparos a serem feitos nos autos de infração em relação a utilização da base de cálculo.

23. O art. 47 da Lei 8.981, de 1995, base legal do art. 530, do RIR/1999 e art. 603, do RIR/2018, com base no art. 148 do CTN, elenca as hipóteses em que o lucro da pessoa jurídica deve ser arbitrado. Veja-se:

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. (CTN)

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará** aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

LEI Nº 8.981, DE 20 DE JANEIRO DE 1995.

SEÇÃO V

Do Regime de Tributação com Base no Lucro Arbitrado

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica **será arbitrado** quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o [Decreto-Lei nº 2.397, de 1987](#), **não manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações** financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte **não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas** utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII – o contribuinte **não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares** de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

- a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos

meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

24. Extrai-se do art. 148 do CTN, como norma geral, que a autoridade fiscal “**arbitrará**” a base de cálculo do tributo sempre que as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo “**sejam omissos ou não mereçam fé**”. O que se busca, na essência, é a higidez da base de cálculo do tributo.

25. Em consonância com o CTN, o art. 47 da Lei 8.981, de 1995, dispõe que o lucro da pessoa jurídica “**será**” arbitrado nas hipóteses que especifica.

26. Verifica-se, pois, que o **arbitramento do lucro não é opção** da autoridade fiscal tampouco do contribuinte, mas uma imposição legal decorrente de hipóteses específicas, tal qual, não manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou não elaborar demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal (lucro real); escrituração com indícios de fraude ou com vícios, erros ou deficiências que a torne imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real; dentre outras hipóteses.

27. Forçoso concluir que omissão de receita, por si só, não configura elemento suficiente para atrair o arbitramento do lucro, o qual será devido somente se provado nos autos que o contribuinte incorreu em alguma das hipóteses legais previstas no art. 47 da Lei 8.981/95.

28. No caso de omissão de receita de pessoa jurídica submetida ao regime de apuração com base no lucro real, não há falar-se também em dedução de eventual despesa e/ou custo vinculados às respectivas receitas, pois como observa Higuchi¹: “presume-se, até prova em contrário, que o custo da mercadoria vendida ou do serviço prestado está integralmente computado na apuração do lucro real, ainda que parte da receita tenha sido omitida. A omissão ocorre na receita e não nos custos ou despesas”. Portanto, correta a autoridade fiscal ao considerar a receita omitida como base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

29. Em resumo, não é qualquer vício, erro ou deficiência que atrai o arbitramento do lucro, somente aquele que torna a escrituração **imprestável** seja para determinar o lucro real ou identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária. Tanto que a legislação determina que a omissão de receita seja tributada de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão. Caso contrário toda omissão de receita atrairia o arbitramento do lucro.

30. No caso em análise, a despeito de a recorrente alegar que sua **escrituração contém vícios, erros ou deficiências que a torna imprestável para determinar o lucro real**, não aponta tais vícios ou erros, limita-se a alegar que o lucro deveria ser arbitrado porque a autoridade fiscal considerou a omissão de receita como se lucro fosse. Aduz que:

[...] a presunção de omissão de receita não significa necessariamente lucro, que é a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Da forma como a autoridade fiscal procedeu,

¹ HIGUCHI, Hiromi; Imposto de renda das empresas. Interpretação e prática. Atualizado até 15/02/2017. p. 658-659.

a única conclusão possível é a de que o lucro da operação foi zero, já que a presunção de omissão de receitas decorreu do exato valor de pagamentos realizados via caixa, ou seja, receitas e de despesas foram exatamente iguais, o que resulta em ausência de lucro, que é a base de incidência do IRPJ e da CSLL.

[...]

Portanto, em concluindo a autoridade fiscal ter havido **omissão de receita**, não **pode simplesmente considerar essa receita como se lucro fosse** e utilizá-la como base de cálculo para o IRPJ e a CSLL, sendo necessário, portanto, o procedimento de **arbitramento**.

31. Como se vê, o motivo pelo qual a recorrente entende que o lucro deveria ser arbitrado repousa no argumento de que receita não é lucro.

32. Todavia, como visto acima, nos termos do art. 24 da Lei 9.249, de 1995 – base legal do art. 288 do RIR/1999 e art. 300, do RIR/2018; – a autoridade fiscal deve tributar a receita omitida de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base correspondente à omissão. Tendo em vista que nos anos-calendário 2017, 2018 e 2019 o contribuinte estava submetido ao lucro real, correta a tributação pelo regime do lucro real.

33. A recorrente alega ter incorrido na hipótese de imprestabilidade da escrituração para determinar o lucro real (art. 47, II, b, da Lei 8.981/95), todavia não provar tal imprestabilidade, limita-se a aduzir que o vício seria utilizar a omissão de receita como base de cálculo do IRPJ e CSLL, o que vai de encontro à determinação legal prevista no 24 da Lei 9.249, de 1995.

34. Verifica-se, pois, que as irregularidades apuradas pela autoridade fiscal (saldo credor de caixa e pagamento sem causa), que analisou em detalhe, dentre outros pontos, os extratos bancários e a conta contábil bancos, não foram suficientes para considerar a escrituração imprestável, tanto que o contribuinte não trouxe aos autos provas de tal imprestabilidade. Portanto, não há falar-se em arbitramento.

35. Ante o exposto, afasto a preliminar de nulidade.

Mérito

Dedução do PIS da COFINS da base de cálculo do IRPJ; e do PIS, COFINS e IRPJ da base de cálculo da CSLL. Dedução de juros e correção monetária.

36. Ao amparo do art. 352 do RIR/2018, o contribuinte requer a dedução do Pis e Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; do IRPJ da base de cálculo da CSLL. Requer ainda, com base no art. 398 do RIR/2018, a exclusão dos juros e correção monetária calculados pela Taxa Selic da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

37. A decisão recorrida, afastou tal pleito sob o argumento de que a obrigação decorrente dos tributos questionados é incerta uma vez que foram questionados administrativamente.

51. Assim, tendo os tributos sido questionados na via administrativa ou judicial, a obrigação passa a ser incerta. Como passa a depender da decisão da autoridade

julgadora competente, não cabe falar em despesa incorrida, pois estará ela sujeita a uma manifestação futura acerca da sua própria existência, descabendo, assim, cogitar-se em dedução.

38. Não assiste razão ao contribuinte. Explico.

39. O artigo 41 da Lei nº 8.981/95 dispõe que os tributos são dedutíveis na apuração do lucro real pelo regime de competência, exceto os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN.

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o **regime de competência**.

§ 1º O disposto neste artigo **não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa**, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

40. É certo que o Pis/Cofins configuram despesas necessárias, portanto, dedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL, exceto esses dois tributos, conforme veremos mais adiante. A questão é quando ocorre essa dedutibilidade. Ao estabelecer que a dedução ocorre sob o regime de competência, tem-se que ocorrido o fato gerador e devidamente registrado na escrita contábil com documentação hábil e idônea, tais tributos podem ser deduzidos. Nesse caso temos uma despesa incorrida dedutível, vez que definitiva.

41. Todavia, no caso de lançamento de ofício de IRPJ/CSLL, com reflexo de Pis/Cofins, embora o lançamento se reporte à data do fato gerador, no ato do lançamento ainda não se pode considerar o Pis/Cofins lançados como despesa incorrida uma vez que podem ser revertidas.

42. Como observa Higuchi², o tributo ainda não exigível configura uma mera provisão, cuja dedutibilidade é vedada pelo art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995³:

O imposto ou a contribuição como ICMS, PIS, COFINS, IOF etc. com exigibilidade suspensa por impugnação ou recurso administrativo ou medida judicial favorável **não constitui despesa incorrida**, mas **mera provisão**. **Despesa incorrida é a irreversível** enquanto a provisão pode resultar em despesa incorrida ou não, dependendo da decisão final na esfera administrativa ou judicial.

43. Na verdade, os lançamentos de Pis/Cofins, assim como o de IRPJ/CSLL, não “nascem” com o atributo da exigibilidade, esta pode ocorrer ou não, a depender do destino do lançamento. Vejamos.

44. De acordo com o inciso III do art. 151 do CTN:

² HIGUCHI, Hiromi; Imposto de renda das empresas. Interpretação e prática. Atualizado até 15/02/2017. p. 383.

³ Lei 9.249, de 1995: Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: I - de **qualquer provisão**, exceto as constituídas para o pagamento de **férias** de empregados e de **décimo-terceiro salário**, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as **provisões técnicas das companhias de seguro** e de **capitalização**, bem como das entidades de **previdência privada**, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

45. O Decreto 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo tributário federal dispõe o que segue:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

[...]

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

[...]

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, **pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável**. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 42. São **definitivas** as decisões:

I - de primeira instância **esgotado o prazo para recurso voluntário** sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que **não caiba recurso** ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Art. 43. **A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo** será cumprida no prazo para **cobrança amigável fixado no artigo 21**, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo.

46. Após tomar ciência do auto de infração, o contribuinte tem o prazo de trinta dias para pagar, parcelar ou impugnar o lançamento (art. 10, V). Durante esse prazo o tributo lançado ainda não é exigível. A despesa tornar-se-á exigível no âmbito administrativo, portanto, incorrida, quando tornar-se definitiva. No caso de impugnação, como nestes autos, não é possível considerar como definitiva, portanto, incorrida, uma despesa que está sujeita a mudança na esfera administrativa.

47. Na linha do exposto até aqui, entendo que tais tributos (Pis/Cofins) somente seriam dedutíveis na base de cálculo do IRPJ/CSLL no caso de o contribuinte não impugnar a matéria, tal qual o posicionamento da Conselheira Edeli Pereira Bessa na declaração de voto no Acórdão nº 9101-006.151, de 06/06/2022:

[...] expirado o prazo de impugnação, sem que esta fosse interposta, a contribuinte poderia, sim, deduzir os valores exigidos na apuração do IRPJ e da CSLL, mas no período em que tais tributos tiverem a sua exigibilidade restaurada, e não retroativamente, no período de apuração ao qual se refere a exigência.

48. Por fim, oportuno observar ainda que permitir a dedução do Pis/Cofins no ato do lançamento poderia resultar em prejuízo irreversível à Fazenda Nacional, vez que, na hipótese de tais tributos serem considerados indevidos em sede de recurso, por exemplo, o contribuinte terá deduzido uma despesa inexistente. Nesse sentido, trecho do Acórdão nº 9101-002.996:

2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, resta então *irreversivelmente caracterizado o prejuízo à Fazenda Nacional*. Isto porque, neste caso, terá sido permitido ao contribuinte a dedução do lucro real de uma despesa imaterial, inexistente, que nunca foi (e nem será jamais) contabilizada. Dito prejuízo é irreversível pois não é possível às autoridades julgadoras o *reformatio in pejus*, de sorte que o lançamento de IRPJ terá sido irreversivelmente feito a menor que o devido.

49. Em resumo, a dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, restringe-se aos valores registrados na escrituração contábil, e não alcança os valores de Pis e Cofins lançados de ofício sobre receitas omitidas, vez que no ato lançamento não configuram despesas incorrida, uma vez que podem ser revertidas.

50. A jurisprudência recente do Carf, caminha neste mesmo sentido. Veja-se:

INDEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES, LANÇADAS DE OFÍCIO, DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas. (Acórdão nº 9101-002.996, de 07/08/2017, Relator Daniele Souto Rodrigues Amadio; Redatora designada Adriana Gomes Rego)

LUCRO REAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS LANÇADAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores do PIS e da Cofins lançados de ofício sobre receitas omitidas. (Acórdão nº 9101-004.112, de 10/04/2019, Relator Luis Fabiano Alves Penteado; Redatora designada Viviane Vidal Wagner)

LUCRO REAL. CONTRIBUIÇÕES REFLEXAS (PIS E COFINS) LANÇADAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, está restrita aos valores presentes na escrituração comercial do contribuinte.

Os valores de PIS e COFINS lançados de ofício sobre receitas consideradas omitidas não constituem *despesas pretéritas*, razão pela qual não são passíveis de dedução da base de cálculo dos “lançamentos principais” (IRPJ e CSLL). (Acórdão nº 9101-006.151, de 08/06/2022, Relator Luis Henrique Marotti Toselli)

51. Quanto à base de cálculo da CSLL, o contribuinte alega que “devem ser abatidos, também, o valor do IRPJ lançado, pois, embora o valor da CSLL não possa ser deduzido para fins de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º), não existe norma legal semelhante em relação à CSLL, o que permite concluir que, para a apuração da base de incidência dessa exação, deve ser excluído o IRPJ”.

52. Também não assiste razão à recorrente. Explico.

53. Ao declarar a constitucionalidade o art. 1º e parágrafo único da Lei 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, nos autos do RE 582.525, com repercussão geral, o STF assentou que “o valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte pela circunstância de ser utilizado para solver obrigação tributária, conforme ementa a seguir:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525 SÃO PAULO

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DEVIDO PELA PESSOA JURÍDICA (IRPJ). APURAÇÃO PELO REGIME DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROIBIÇÃO. [...]

1. O valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte pela circunstância de ser utilizado para solver obrigação tributária.

2. É constitucional o art. 1º e par. ún. da Lei 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ.

54. Embora o referido RE 582.525/SP tenha tratado da exclusão da CSLL da base de cálculo do IRPJ e não da exclusão do IRPJ da base de cálculo da CSLL, caso dos autos, os fundamentos utilizados pelo STF, a meu ver, se enquadram ao caso em análise.

55. A seguir trechos do RE 582.525/SP :

(Trechos do voto do Relator: Min. Joaquim Barbosa)

Nos quadrantes do sistema constitucional tributário, auferir renda é pressuposto da tributação pela incidência do imposto sobre a renda, critério material que deve ser confirmado pela base de cálculo homônima.

Não se paga tributo calculado sobre o lucro para auferir renda, mas se auferir renda para que o tributo possa incidir. A incidência do IRPJ ou da CSLL não antecede as operações empresariais que servirão de base aos fatos jurídicos tributários, mas, pelo contrário, toma-as como pressuposto. Logo, as obrigações

tributárias resultantes da incidência de tributos calculados com base no lucro real ou grandezas semelhantes não são despesas essenciais à manutenção das atividades econômicas. São, na verdade, conseqüências dessas atividades. Vale dizer, o tributo não é insumo da cadeia produtiva.

[...]

Como observou a Ministra Ellen Gracie em julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, “os tributos que incidem sobre o lucro não são despesas havidas para a percepção do lucro, e sim parte do lucro destinada ao Estado para atingir os seus fins” (AMS 1999.04.01.108849-3, rel. Juíza Ellen Gracie Northfleet, DJU de 12.07.2000).

Lembrou BULHÕES PEDREIRA, em observação pertinente ao IR, mas também aplicável à CSLL em razão da proximidade das características dos tributos, textualmente, que:

“O Imposto de Renda pago pela empresa como contribuinte econômico, qualquer que seja a modalidade de incidência, também não é dedutível [como outras despesas] [...]. Como imposto direto, corresponde a verdadeira participação do Estado nos resultados da empresa.”

[...]

(Trechos do voto do Relator: Min. Dias Toffoli)

Como destacado no voto do Relator, citando trecho interessante de voto da Ministra Ellen Gracie, no TRF-4ª Região “os tributos que incidem sobre o lucro não são despesas havidas para percepção do lucro, e sim parte do lucro destinada ao Estado para atingir os seus fins (AMS nº 1999.04.01.10884-9)”.

Com efeito, o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro constituem parte do lucro e, como tal, não podem ser deduzidos. A Lei 9.316/96, ao explicitar que, na base de cálculo da contribuição não seriam deduzidos os gastos com a contribuição social, não criou, elevou ou extinguiu a exação. Apenas explicitou o que já estava estabelecido na Lei 7.689/88.

56. Em resumo, o imposto de renda, seja qual for a modalidade de incidência, é um imposto direto que corresponde à participação do Estado nos resultados da pessoa jurídica. Nesse sentido, os tributos que incidem sobre o lucro (IRPJ e CSLL) não são despesas havidas para a percepção do lucro, mas parte do lucro destinada ao Estado para atingir os seus fins. Portanto, não há falar-se em dedução do IRPJ da base de cálculo da CSLL.

57. Assim, nego provimento em relação à dedução do IRPJ da base de cálculo da CSLL.

58. Em relação aos juros de mora e a correção monetária, calculados pela Taxa Selic, incidentes sobre os tributos lançados, a recorrente alega que:

[...] devem igualmente ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme determina o RIR/2018:

Art. 398. Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observado o disposto nesta Subseção (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, § 1º).

O procedimento correto para a apuração do lucro deveria ter sido o arbitramento. Não tendo efetivado pela autoridade fiscal, devem ser deduzidas as despesas incorridas e lançadas nos presentes autos, tais como **tributos, juros e correção monetária**.

59. No caso específico, os juros e correções incidentes sobre o tributo serão deduzidos quando o principal – os tributos – tornarem-se despesas incorridas, tal qual exposto neste voto e corroborado pelo artigo 398 do RIR/2018, citado pelo contribuinte. É dizer, trata-se de acessório que segue a mesma sorte do principal. Assim, nego provimento à matéria.

Saldo credor de caixa

60. De acordo com o Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei 9.430, de 1996, art. 40, base legal do art. 281, do RIR/1999 e art. 293, do RIR/2018, caracteriza omissão de receita a indicação na escrituração de saldo credor de caixa, ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

Art. 281. 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;

61. Necessário observar que a apuração do saldo credor de caixa deve considerar apenas o valor adicionado no caso de apuração mensal sucessiva. Assim, quando a escrituração contábil apresentar saldo credor de caixa em meses sucessivos, é fundamental evitar a dupla contagem nos registros contábeis. Tal precaução decorre da possibilidade de que o saldo credor apurado no mês M+1 esteja influenciado pelo saldo credor do mês M, o que configuraria uma sucessão de erros e comprometeria os saldos credores apurados.

62. No caso dos autos, conforme Termo de Verificação Fiscal, após o contribuinte apresentar os extratos bancários solicitados (e-fls. 63), a autoridade fiscal o intimou (Termo de Intimação 4) a comprovar/explicar o que segue (e-fls. 63, 143):

1. Comprovar as **operações dos anos-calendário 2017, 2018 e 2019 no Bradesco e Banco do Brasil**, constantes do Anexo 1 ao presente termo, conforme abaixo:

comprovar a origem das operações, a causa que deu origem, bem como incluir a documentação comprobatória correspondente;

- comprovar as operações, os beneficiários e a causas que deram origem aos TED bem como as transferências on line. (incluir cópias dos TED)

- A comprovação deverá ser realizada através de documentos hábeis e idôneos, específicos e característicos de cada operação como notas fiscais, duplicatas, recibos, contratos, escrituras etc., bem como os respectivos registros da contrapartida na contabilidade à vista da documentação correspondente.

2. Responder as questões constantes do anexo 2 (**razão conta caixa**);

[...]

d) Se a conta caixa permaneceu com o saldo credor durante quase todo o ano-calendário 2019, de onde saiu o dinheiro nas transferências para as contas bancárias do Banco do Brasil S.A. e do Bradesco?

e) Por que não foram contabilizados os lançamentos da conta corrente do Bradesco na grande maioria dos meses do ano-calendário 2017? Somente foram contabilizados alguns lançamentos em jan. e julho.

f) foram encontrados diversos lançamentos de depósitos na conta do Bradesco lançados à crédito de adiantamento de clientes, sendo que no histórico do extrato o depósito foi feito pela própria empresa.

Explique?

g) foram encontrados os seguintes lançamentos em:

13/03/19 – transferência do **Banco do Brasil** para conta no Bradesco no valor de R\$ 430.000,00 lançado a **débito de caixa** e a crédito do BB

03/04/19 - transferência do Banco do Brasil para conta no Bradesco no valor de R\$ 157.500,00 lançado a débito do Bradesco e a **crédito de caixa**.

10/04/19 – R\$ 296.000,00 TED Transferência do BB para o Bradesco lançado à débito de caixa e a crédito do BB.

Por que a transferência entre bancos foi feita envolvendo a conta caixa?

O contribuinte teve acesso a intimação **em 13/12/2021**. Sendo reintimado em **24/01/2022, 18/03/2022, 06/05/2022 e 11/07/2022** com ciência em 04/02/2022, 21/03/2022, 17/05/2022 e 26/07/2022, respectivamente. Solicitou em 27/05/2022, a concessão de novo prazo até 13/06/2022. **Não tendo entregue nenhuma resposta a intimação até esta data.**

63. Na sequência, nos Termos de intimação 5, 6 e 7 (e-fls. 160, 166, 171), a autoridade fiscal acrescentou novas movimentações financeiras no Bradesco e Banco do Brasil, nos anos-calendário 2017, 2018 e 2019, cujas operações deveriam ser comprovadas, excluiu três operações solicitadas anteriormente (e-fls. 160) e reiterou a solicitação do Termo de intimação 4.

64. Como se vê, de acordo com o item 1 do Termo de intimação 4, a autoridade fiscal aprofundou a investigação das movimentações financeiras nas contas do Banco do Brasil e Bradesco e intimou o contribuinte a apresentar documentação hábil e idônea para comprovar as operações, os beneficiários e a causas que deram origem aos TED bem como as transferências on-line (e-fls. 146 a 153).

65. O contribuinte, todavia, intimado e reintimado **oito vezes**, no período de 13/12/2021 ciência da intimação 4) a 06/09/2022 (ciência da intimação 7), optou por manter-se silente e não apresentou nenhuma documentação comprobatória e/ou explicação durante o procedimento fiscal.

66. Quanto à conta caixa, a autoridade fiscal apurou diversos lançamentos, cuja contrapartida é a conta Banco do Brasil ou Bradesco, em relação aos quais o contribuinte também não comprovou/explicou situações como: i) transferência de valor do Banco do Brasil para o Caixa, mas sem registro no extrato; ii) pagamento de fornecedor com débito de caixa e crédito de Bancos; iii) transferência para a conta Banco do Brasil com caixa credor.

67. Ante a não apresentação de documentos e/ou informações referentes à

movimentação na conta caixa, a autoridade fiscal efetuou a recomposição dessa conta e tributou os saldos credores apurados mensalmente.

68. A seguir a narrativa dos fatos no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 67):

Analisando a conta caixa, no livro razão, constatamos **saldos credores** inicialmente em **16/11/2017**. A partir daí, passamos a verificar os anos-calendário 2018 e 2018.

O primeiro fato constatado em 2018 foi que **o saldo de 31/12/2017** que era de **R\$ 384,63 D**, segundo o próprio razão do ano-calendário 2017, **foi transferido para o ano-calendário 2018 como R\$ 157.911,42 D**.

Constatado esse fato, ficamos atentos a outras operações que o contribuinte pudesse fazer com a finalidade de suprir o saldo do caixa. **Assim, solicitamos através do Termo de Intimação nº 3, os extratos bancários dos anos-calendário 2017, 2018 e 2019** de suas contas bancárias mantidas no Banco do Brasil S.A. e Bradesco naquele período especificamente.

De posse desses extratos, confrontamos os lançamentos com os lançamentos feitos no Razão na conta Bancos conta movimento.

Verificamos **algumas incoerências** tais como transferência eletrônica de fundos – TED ou simples transferência bancárias para outras Pessoas Jurídicas e físicas lançadas a débito de caixa, contratos de câmbio lançados a débito de caixa, pagamento de fornecedores através de cobranças bancárias lançados a débito de caixa, **bem como outras transações suspeitas**. Tal prática adotada pelo contribuinte deu ensejo ao aumento artificial considerável do saldo da conta caixa.

Através do Termo de Intimação nº 4, questionamos o contribuinte sobre as transações irregulares encontradas, bem como solicitamos a comprovação com documentação hábil e idônea. No entanto, até esta data, depois de reintimado por cinco vezes, não nos foi entregue nenhuma documentação, tampouco foram respondidas as questões formuladas nessa intimação.

[...]

Em vista do exposto, tendo em vista que a empresa não logrou identificar as saídas subseqüentes de créditos referentes aos registros levados a débito da conta caixa erroneamente, de forma a neutralizar os efeitos dos débitos impropriamente incluídos na referida conta, e que por consequência majorou indevidamente o seu saldo, procedemos a recomposição da Conta Caixa, do que resultou no surgimento de saldo credores em diversas datas, caracterizadores de omissão de receita, na forma do art. 281, Inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3000/99) e art. 293 do Decreto Nº 9.580, de 22 de Novembro de 2018, conforme planilhas em anexo.

Assim os valores lançados erroneamente a débito da conta caixa, foram relacionados no anexo 1 a este Termo de Verificação Fiscal. Foi elaborado, ainda, a recomposição da conta Caixa utilizando-se o razão, sem as contrapartidas, o qual também foi incluído neste Termo de Verificação Fiscal.

Informamos que, na metodologia utilizada para análise dos lançamentos, foram considerados somente os valores acima de R\$ 9.300,00, em razão da alta movimentação bancária do sujeito passivo.

Acrescentamos, ainda, que nas células das planilhas do Excel(arquivos não pagináveis) incluídos no processo do auto de infração encontram-se anotações a respeito da forma de escrituração dos lançamentos feitos pelo contribuinte.

69. A decisão recorrida manteve o lançamento sob o fundamento de que o contribuinte se limitou a juntar aos autos nova escrituração, mas sem nenhuma contraposição às eliminações efetuadas na conta caixa:

65. A contribuinte, no entanto, não fez contraposição às eliminações efetuadas na conta caixa, mas traz aos autos uma nova escrituração de suas contas, desconsiderando créditos na conta caixa, os quais não fazem parte do litígio aqui tratado.

66. Ressalta-se, no entanto, que a escrita contábil válida é a ECD dos períodos fiscalizados, a única que atende aos requisitos legais intrínsecos e extrínsecos exigidos pelas normas comerciais e tributárias e se mostra assim a legítima forma de fazer prova a favor do contribuinte nos termos do art. 1.179 do Código Civil e do art. 272 do RIR de 2018.

70. Em recurso voluntário, o contribuinte reproduz integralmente as alegações de primeira instância, mas não apresenta nenhum elemento probatório capaz de eliminar o saldo credor de caixa apurado.

71. Inicialmente, alega que “durantes os anos de 2017, 2018 e 2019, vários lançamentos credores e devedores foram efetivados equivocadamente na conta caixa, quando deveriam ter sido efetuados na conta bancos”. O que teria gerado um “movimento artificial no caixa, bem superior ao efetivamente ocorrido”.

72. Aduz que na recomposição do caixa feita pela autoridade fiscal “as entradas no caixa (lançamento a débito), que foram efetivadas na conta bancos, foram eliminadas; mas as saídas do caixa (lançamentos credores), que foram efetivadas, na verdade, da conta bancos, foram mantidas, tornando nulo e imprestável o lançamento tributário decorrente do suposto saldo credor de caixa”.

73. De forma específica aponta que a autoridade fiscal teria desconsiderado um débito na conta caixa no valor de R\$35.000,00 em 22/12/2017, o que teria repercutido no saldo inicial do caixa em 2018:

De início, destaque o lançamento a débito no caixa realizado em **22/12/2017**, Código Conta 11101010001, no valor de **R\$ 35.000,00**, referente a “Venda Imobilizado Veículos ref. NFE000009825JOSE NELSON B. MESQUITA”, simplesmente **foi desconsiderando pela autoridade fiscal**, sem nenhuma justificativa.

Com isso, na **abertura do caixa em 2018**, o valor considerado foi de apenas R\$ **384,63**, quando deveria ter sido de **R\$ 35.000,00**. Se esse lançamento não foi

formalmente excluído, não poderia ele ter sido simplesmente ignorado pela autoridade fiscal.

Sendo assim, o saldo inicial da conta caixa em 2018 deve ser de **R\$ 35.384,63**, já que o valor de R\$ 35.000,00, decorrente da venda de imobilizado, deve compor o saldo.

74. Observa que “excluiu todos os lançamentos a crédito que, embora registrados (equivocadamente) na conta caixa, foram efetivamente realizados na conta banco, conforme extrato bancário anexado aos autos pela própria autoridade fiscal”. O que teria resultado em mais R\$13 milhões que teriam sido “lançados a crédito na conta caixa sem nunca terem transitado pelo caixa, mas diretamente pela conta bancos”.

75. Por fim, aponta que com a “a eliminação dos lançamentos a crédito efetivados no caixa, mas pertencentes à conta banco, somente **restou saldo credor no mês de janeiro de 2018**, ficando o saldo devedor em todos os demais meses de 2018, o que elimina completamente a presunção de saldo credor de caixa. O mesmo equívoco ocorreu no ano de 2019, motivo pelo qual o lançamento referente a esse período também deve ser excluído”.

76. Não assiste razão ao contribuinte.

77. Em relação à alegação de que a fiscalização desconsiderou o valor de R\$35.000,00 em 20/12/2017, na linha do que pontuou a decisão recorrida, não lhe assiste razão. De acordo com o razão da conta caixa de 2017 (e-fls. 83; 347) verifica-se que o saldo em 20/12/2017 era credor no valor de R\$34.615,37(C); na sequência, em razão de um lançamento a débito no dia 22/12/2017, no valor de R\$35.000,00, o saldo modificou-se para devedor no valor R\$384,63 (D) (34.615, 37 C – 35.000 D = 384,63 D), conforme demonstrado a seguir:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico	SALDO CREDOR
30/11/2017	11101010001	Caixa Geral	C	15,20	15.737,07	C	NFE 000105548 BARATAO DA IRRIGACAO COMERCIAL DE BOMBAS LTDA	
30/11/2017	11101010001	Caixa Geral	C	70,55	15.807,62	C	NFE 000105572 BARATAO DA IRRIGACAO COMERCIAL DE BOMBAS LTDA	15.807,62
01/12/2017	11101010001	Caixa Geral	C	400,00	16.207,62	C	NFE 000061789 BARRETOS DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA	
01/12/2017	11101010001	Caixa Geral	C	14.701,35	30.908,97	C	NFE 000038844 MIL MADEIRAS COMERCIAL DE MADEIRAS LTDA	
08/12/2017	11101010001	Caixa Geral	C	1.000,00	31.908,97	C	NFE 000062044 BARRETOS DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA	
09/12/2017	11101010001	Caixa Geral	C	63,50	31.972,47	C	NFE 000105824 BARATAO DA IRRIGACAO COMERCIAL DE BOMBAS LTDA	
11/12/2017	11101010001	Caixa Geral	C	880,00	32.852,47	C	NFE 000038924 MIL MADEIRAS COMERCIAL DE MADEIRAS LTDA	
13/12/2017	11101010001	Caixa Geral	C	59,00	32.911,47	C	NFE 000400196 COMERCIAL QUIXADA EIRELI	
13/12/2017	11101010001	Caixa Geral	C	155,60	33.067,07	C	NFE 000133192 DISBECE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS	
13/12/2017	11101010001	Caixa Geral	C	277,26	33.344,33	C	NFE 000105955 BARATAO DA IRRIGACAO COMERCIAL DE BOMBAS LTDA	
15/12/2017	11101010001	Caixa Geral	C	385,42	33.729,75	C	NFE 000138785 BACHA & CIA LTDA	
19/12/2017	11101010001	Caixa Geral	C	383,62	34.113,37	C	NFE 000074799 SERVIS ELETRONICA DEFENSE LTDA	
20/12/2017	11101010001	Caixa Geral	C	251,00	34.364,37	C	NFE 000106178 BARATAO DA IRRIGACAO COMERCIAL DE BOMBAS LTDA	
20/12/2017	11101010001	Caixa Geral	C	251,00	34.615,37	C	NFE 000106177 BARATAO DA IRRIGACAO COMERCIAL DE BOMBAS LTDA	18.807,75
22/12/2017	11101010001	Caixa Geral	D	35.000,00	384,63	D	Venda Imobilizado Veiculos ref. NFE000009825JOSE NELSON B. MESQUITA	

78. Portanto, não assiste razão ao contribuinte ao afirmar que o valor de R\$35.000,00 fora desconsiderado pela fiscalização.

79. É possível verificar ainda que a autoridade fiscal foi cuidadosa em não transportar o saldo credor de um mês para o mês seguinte. Na planilha acima, por exemplo, verifica-se saldo credor de R\$15.807,62 apurado em 30/01/2017; na sequência, um novo saldo credor de R\$ 18.807,75, apurado em 20/12/2017, cujo valor é a soma somente dos saldos credores apurados

entre os dias 01/12/2017 e 20/12/2017. Agiu corretamente a autoridade fiscal.

80. A autoridade fiscal ao detectar movimentação irregular na conta caixa – saldo credor de caixa – intimou o contribuinte oito vezes, no intervalo de 9 meses, mas o contribuinte não apresentou uma documentação e/ou explicação sequer.

81. A recomposição da conta caixa consta do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 79 e ss.) e da planilha do Livro Razão (e-fls. 349) com os respectivos motivos do ajuste.

82. Em recurso voluntário, o contribuinte reitera a mesma impugnação e as mesmas planilhas apresentadas em primeira instância, as quais foram consideradas insuficientes pela decisão recorrida. Não apresenta nenhum elemento probatório além das planilhas, mesmo com a decisão de insuficiência probatória da decisão recorrida. A propósito, extrai-se os seguintes trechos do recurso voluntário (e-fls. 595):

Em anexo, segue **planilha ajustada** com base na planilha utilizada pela autoridade fiscal para fazer a recomposição, com a eliminação dos lançamentos credores que foram efetivados na conta banco, conforme extrato bancário.

Assim, foram sinalizados e eliminados, **conforme destaque na planilha em anexo**, todos os lançamentos credores realizados via conta banco, pois esses, de fato, não saíram do caixa, motivo pelo qual não podem ser considerados na recomposição, pois decorrentes de meros erros de lançamentos.

[...]

Tal fato pode ser provado com a simples conferências das planilhas da conta banco, consideradas pela autoridade fiscal para a recomposição da conta caixa, com a exclusão dos lançamentos a débito, mas ignoradas em relação aos Tal fato pode ser provado com a simples conferências das planilhas da conta banco, consideradas pela autoridade fiscal para a recomposição da conta caixa, com a exclusão dos lançamentos a débito, mas ignoradas em relação aos lançamentos a crédito, o que inflou artificialmente o suposto saldo credor de caixa.

[...]

Seguem em anexo: (i) **planilha de recomposição da conta caixa**, com a eliminação dos lançamentos a crédito acima indicados; (ii) **planilhas das contas banco**, com destaque para os lançamentos que haviam sido efetivados a crédito na conta caixa.

83. A meu ver, planilha de forma isolada não é prova, trata-se de um excelente coadjuvante da prova; às vezes sem a planilha é praticamente impossível entender as provas anexadas aos autos; ela funciona como um farol a iluminar o caminho das provas. Todavia, a planilha isoladamente, sem os respectivos documentos probantes, na maioria das vezes, nada prova. É o caso dos autos.

84. Reitero, por fim, que tais provas foram solicitados inúmeras vezes durante o procedimento fiscal, mas o contribuinte optou por manter-se silente; posicionamento mantido na impugnação e no recurso voluntário.

85. Assim, ante a ausência de provas para afastar a presunção de omissão de receita, decorrente de saldo credor de caixa, nego provimento à matéria.

IRRF – operação não comprovada

86. Conforme exposto acima, a autoridade fiscal intimou o contribuinte diversas vezes a comprovar as operações, os beneficiários e as causas que deram origem às TED (débito) e transferências on-line (débito), mas não obteve resposta.

87. Com efeito, a autoridade fiscal efetuou o lançamento do IRRF, conforme relação dos débitos relacionados no anexo 2 a esse Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 121), com base nos arts. 674 do RIR/199 e art. 730 do RIR/2018.

88. Vejamos a legislação sobre o tema.

89. A Lei nº 8.981, de 1995, ao tratar da incidência do IR-Fonte alterou a alíquota para 35% (e não mais 33%, como na Lei nº 8.383, de 1981) e contemplou outras hipóteses sujeitas à tributação exclusiva na fonte:

Lei nº 8.981, de 1995, base legal do art. 675, do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99)

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de **trinta e cinco por cento**, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a **beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput **aplica-se, também**, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou **sócios**, acionistas ou titular, **contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação** ou a sua **causa**, bem como à **hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991**.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

90. Como se vê, estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos elencados nas hipóteses a seguir.

i) **Pagamentos** efetuados por pessoa jurídica a **beneficiário não identificado** (art. 61, caput);

91. Nessa hipótese a pessoa jurídica não comprova a identificação do beneficiário, ou o Fisco comprova que o beneficiário indicado pela pessoa jurídica não recebeu o pagamento.

ii) **Pagamentos** efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, **quando não for comprovada a operação ou a sua causa** (art. 61, §1º);

92. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

93. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres⁴ observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

94. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

95. Acerca da prova contábil, o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em seu art. 9º, §1º, dispõe que “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”.

96. Em ocorrendo tais hipóteses, o rendimento será considerado líquido, sendo devido o reajustamento da base de cálculo e o IR-Fonte considera-se vencido no dia do pagamento.

97. A decisão recorrida afastou a cobrança de diversos pagamentos em razão da apresentação de provas.

98. Em recurso voluntário, o contribuinte alega ter apresentado documentos comprobatórios dos pagamentos que especifica e requer prazo adicional para a apresentação dos documentos restantes sob a justificativa de que se trata de “grande quantidade de lançamentos”.

99. Inicialmente, nego o pedido de prazo adicional para apresentação de provas; pois, conforme visto neste voto, o contribuinte foi intimado e reintimado diversas vezes a apresentar documentação comprobatória durante o procedimento fiscal e manteve-se inerte; após, poderia ter apresentado na impugnação e, por fim, no recurso voluntário, mas não o fez. Assim, não há falar-se em prazo adicional para apresentação de provas nesta fase processual.

100. Registro ainda que o processo administrativo é “um conjunto de atos coordenados e interdependentes necessários a produzir um ato ou uma decisão final concernente ao desempenho de alguma função ou atividade administrativa, independentemente de solucionar controvérsias ou não⁵”.

101. Dessa forma, não se mostra suficiente a mera juntada desordenada de documentos aos autos, com referências equivocadas ou mesmo sem qualquer referência, como ocorre no caso em exame, impondo ao julgador ou à autoridade fiscal o ônus de localizar informações específicas,

⁴ LOBO TORRES, Ricardo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148.

⁵ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. Curso de Direito Administrativo. 8ª ed. Bahia: JusPodivm, 2003, p.585.

comparável à busca de "agulha em um palheiro". Os documentos devem estar organizados, encadeados e referenciados; e todos os partícipes do processo, sejam eles contribuinte ou autoridade fiscal, devem observar esse dever, a fim de assegurar a adequada instrução e análise da matéria em litígio.

102. Passo à análise das alegações e provas relativas aos **pagamentos elencados no recurso voluntário**:

103. Os pagamentos estão elencados na sequência: data; descrição; valor.

i) 27/04/2017; TED DIF.TITUL.CC H. BANK DEST. FRANCISCA DANTAS SAM; -800.000,00.

Alegação: Distribuição de lucros. Requer prazo para a correção dos registros contábeis.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

ii) 28/04/2017; TED DIF.TITUL.CC H. BANK DEST. FRANCISCA DANTAS SAM; -800.000,00.

Alegação: Distribuição de lucros. Requer prazo para a correção dos registros contábeis.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

iii) 04/05/2017; TRANSF CC PARA CC PJ ANX LOGISTICA INTERNACIONA; -29.289,49.

Alegação: Pagamento a fornecedor. Importação de Mercadoria. 3 Recibos em anexo.

A decisão recorrida manteve o lançamento, por carência probatória, nos seguintes termos:

Apresentou 3 recibos emitidas pela ANX Logística Internacional (fls. 409-411), nos valores de R\$ 9.871,27, R\$ 9.709,11 e R\$ 9.709,11. A somatória dos recibos corresponde a R\$ 29.289,49. No entanto, não foram apresentadas as faturas de importação e ou notas fiscais que deram suporte a operação. Crédito mantido.

Mesmo ciente da carência probatória, o contribuinte não apresentou provas em recurso voluntário. Assim, mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

iv) 28/07/2017; TED DIF.TITUL.CC H. BANK DEST. SALVADOR FITNESS; -81.000,00.

Alegação: Distribuição de lucros. Requer prazo para a correção dos registros contábeis.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

v) 25/09/2017; RECIBO DE RETIRADA DEP.CONTA; – R\$ 262.093,95.

Alegação: Pagamento a fornecedor. Aquisição de Mercadoria. Nota Fiscal em anexo

A decisão recorrida manteve o lançamento, por carência probatória, nos seguintes termos:

Apresentou a Nota Fiscal nº 65931 de Venda de mercadoria da Incotextil para a JCI Comercio e Importação LTDA, em 20/09/2017, no valor total de R\$ 262.093,95 (fl. 429). No entanto, não há nenhum comprovante adicional que permita auferir que o valor retirado da conta tenha sido utilizado para o pagamento do fornecedor. Crédito mantido.

Mesmo ciente da carência probatória, o contribuinte não apresentou provas em recurso voluntário. Assim, mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

vi) 01/12/2017; TRANSF CC PARA CC PJ CONSORCIO CONDOMINIO GOLF VILLE; -75.000,00.

Alegação: Distribuição de lucros. Requer prazo para correção dos registros contábeis.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

vii) 01/12/2017; TRANSF CC PARA CC PJ CONSORCIO CONDOMINIO GOLF VILLE; -75.000,00.

Alegação: Distribuição de lucros. Requer prazo para correção dos registros contábeis.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

viii) 12/12/2017; TRANSF CC PARA CC PJ DIEGO DO NASCIMENTO FELICIO; -330.000,00.

Alegação: Distribuição de lucros. Requer prazo para correção dos registros contábeis.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

ix) 03/01/2018; TRANSF CC PARA CC PJ DIEGO DO NASCIMENTO FELICIO; -700.000,00

Alegação: Distribuição de lucros. Requer prazo para correção dos registros contábeis.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

x) 03/01/2018; TRANSF CC PARA CC PJ DIEGO DO NASCIMENTO FELICIO; -700.000,00 Alegação: Distribuição de lucros. Requer prazo para correção dos registros contábeis.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xi) 06/03/2018; TRANSF/DEP IDENT DP6 NET INCOTEXTIL INDUSTRIAL; -110.139,93.

Alegação: Pagamento a fornecedor. Aquisição de mercadoria. Notas fiscais diversas. Requer prazo para apresentação dos documentos.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xii) 25/05/2018; TRANSF CC PARA CC PJ RAPIDO SUNORTE LTDA; -19.174,02.

Alegação: Pagamento a fornecedor. Frete. Conhecimento de transporte em anexo. Requer prazo para apresentação dos comprovantes.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xiii) 26/06/2018; TED para Vicunha Têxtil S.A.; -60.000,00.

Alegação: Pagamento a fornecedor. Aquisição de mercadoria. Notas fiscais diversas. Requer prazo para apresentação dos documentos.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xiv) 05/07/2018; DIF.TITUL.CC H. BANK DEST. VICUNHA TEXTIL S.A.; -14.250,00.

Alegação: Pagamento a fornecedor. Aquisição de Mercadoria. Notas Fiscais Diversas. Requer prazo para a apresentação dos documentos.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xv) 10/07/2018; DIF.TITUL.CC H. BANK DEST. VICUNHA TEXTIL S.A.; -46.217,00.

Alegação: Pagamento a fornecedor. Pagamento a fornecedor. Aquisição de Mercadoria. Notas Fiscais Diversas. Requer prazo para a apresentação dos documentos.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xvi) 17/07/2018; DIF.TITUL.CC H. BANK DEST. VICUNHA TEXTIL S.A.; -40.920,60.

Alegação: Pagamento a fornecedor. Aquisição de Mercadoria. Notas Fiscais Diversas. Requer prazo para a apresentação dos documentos.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xvii) 23/07/2018; DIF.TITUL.CC H. BANK DEST. VICUNHA TEXTIL S.A.; -29.669,00.

Alegação: Pagamento a fornecedor. Aquisição de Mercadoria. Notas Fiscais Diversas.

Não localizei provas nos autos; assim, mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xviii) 13/09/2018; TRANSF/DEP IDENT DP6 NET INCOTEXTIL INDUSTRIAL; - **23.924,22.**

Alegação: Pagamento a fornecedor. Aquisição de Mercadoria. Notas Fiscais Diversas
Não localizei provas nos autos; assim, mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xix) 08/01/2019; TRANSF CC PARA CC PJ FOX CARGO DO BRASIL EIRE; -**10.203,81.**

Alegação: Pagamento a fornecedor. Frete. Conhecimento de transporte em anexo.
Não localizei provas nos autos; assim, mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xx) 18/01/2019; TRANSF CC PARA CC PJ FOX CARGO DO BRASIL EIRE; -**10.296,71.**

Alegação: Pagamento a fornecedor. Frete. Conhecimento de transporte em anexo.
Não localizei provas nos autos; assim, mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xxi) 18/01/2019; TRANSF CC PARA CC PJ FOX CARGO DO BRASIL EIRE; -**10.296,71.**

Alegação: Pagamento a fornecedor. Frete. Conhecimento de transporte em anexo.
Não localizei provas nos autos; assim, mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xxii) 28/01/2019; TRANSF CC PARA CC PJ FOX CARGO DO BRASIL EIRE; -**10.303,75.**

Alegação: Pagamento a fornecedor. Frete. Conhecimento de transporte em anexo.
Não localizei provas nos autos; assim, mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xxiii) 10/04/2019; TRANSF CC PARA CC PJ CTI CEARA TRANSPORTES INTERNACIO; -**9.361,53.**

Alegação: Pagamento a fornecedor. Frete. Conhecimento de transporte em anexo.
Não localizei provas nos autos; assim, mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xxiv) 10/04/2019; TRANSF CC PARA CC PJ CTI CEARA TRANSPORTES INTERNACIO; -**9.361,53.**

Alegação: Pagamento a fornecedor. Frete. Conhecimento de transporte em anexo.
Não localizei provas nos autos; assim, mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xxv) 10/07/2019; TED DIF.TITUL.CC H. BANK DEST. BLU LOGISTICS BRASIL; **-410.000,00.**

Alegação: Pagamento de acordo judicial. Blu Transporte Internacionais. Acordo em anexo.

Não localizei provas nos autos; assim, mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xvi) 10/07/2019; TED DIF.TITUL.CC H. BANK DEST. EIDELCHTEIN SOCIEDAD; **-90.000,00.**

Alegação: Pagamento de acordo judicial. Honorários advocatícios. Acordo em anexo.

Não localizei provas nos autos; assim, mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xxvii) 15/10/2019; TED para Diego do Nascimento; **-322.300,00.**

Alegação: Distribuição de lucros. Requer prazo para correção dos registros contábeis.

Mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xxviii) 11/07/2019; TRANSF CC PARA CC PJ SALCO BRASIL LOGISTICA LTDA; **-22.000,50.**

Alegação: Pagamento a fornecedor. Frete. Conhecimento de transporte em anexo.

Não localizei provas nos autos; assim, mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

xxix) 16/01/2019; TED DIF.TITUL.CC H. BANK DEST. CTI CEARA TRANSPORTE; **-10.000,00.**

Alegação: Pagamento a fornecedor. Frete. Conhecimento de transporte em anexo.

Não localizei provas nos autos; assim, mantenho o lançamento em razão da ausência de prova.

Multa agravada

104. Em razão da omissão na prestação de informações autoridade fiscal agravou a multa de ofício de 75% para 112%, com base no art. 44, inciso I e § 2º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 (e-fls. 13).

105. A decisão recorrida manteve a autuação sob a fundamento de que o contribuinte fora intimada, por diversas vezes, a prestar esclarecimentos sobre fatos específicos, mas, no

entanto, restou inerte.

106. Em recurso voluntário o contribuinte alega que apresentou os extratos bancários que permitiram à autoridade fiscal recompor a conta caixa e que o pagamento sem causa já é um lançamento por ausência de informação; portanto, a majoração da multa configuraria *bis in idem*.

107. A Lei 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, estabelece o que segue:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de **75%** (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão **aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo**, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - **prestar esclarecimentos**; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

108. Verifica-se, pois, que o contribuinte terá a multa agravada no caso de deixar de prestar esclarecimentos à intimação do Fisco.

109. A seguir analiso quais as informações que não foram prestadas pelo contribuinte, conforme Termo de Verificação Fiscal.

Em 10/04/2021, o contribuinte tomou ciência do **Termo de Início de Procedimento Fiscal**.

[...]

Em 30/04/2021, em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, o contribuinte **entregou a documentação solicitada naquele documento**, solicitando prazo adicional até o dia 31/05/2021 para entrega das planilhas com o detalhamento dos créditos de PIS e Cofins dos anos-calendário 2017, 2018 e 2019.

[...]

Em 07/06/2021, **foram entregues as planilhas** com o detalhamento dos créditos de PIS e Cofins dos anos-calendário 2017, 2018 e 2019, solicitadas por esta fiscalização.

Em 30/06/2021, foi emitido o Termo de Constatação e Intimação nº 1, onde verificou-se em procedimento de apuração dos créditos de PIS e Cofins, que não foi entregue a EFD Contribuição da competência jun/2016, nem tampouco foram contabilizados os valores a recuperar e os respectivos débitos nas contas 11304010005 - Pis a Recuperar e 11304010006 - Cofins a Recuperar. Verificou-se, ainda, que os lançamentos no Razão somente foram contabilizados até 31/05/2016.

[...]

Em 30/06/2021, concordamos com a solicitação do contribuinte, permitindo a correção das planilhas, bem como a retificação do SPED Contribuição.

Em 09/08/2021, foram entregues as planilhas do PIS e Cofins do ano-calendário 2016, bem como as planilhas dos anos-calendário 2017, 2018 e 2019 retificadas.

[...]

Em 02/09/2021, através do Termo de Intimação nº 2, foi solicitada cópia em .pdf das notas fiscais das compras realizadas no período de jul/2016 relacionadas na planilha fornecida a esta fiscalização.

[...]

O prazo foi cumprido pelo contribuinte, **tendo entregue as notas em .pdf** em 27/09/2021.

[...]

Em 09/09/2021, foi emitido o **Termo de Intimação nº 3**, solicitando: **Extratos bancários, relativos ao período de 01/01/2017 até 31/12/2019**, de contas correntes mantidas pela empresa junto a instituições financeiras [...]

[...]

Em 26/10/2021 e 10/11/2021 foram entregues os extratos bancários solicitados.

110. Como se vê, o contribuinte apresentou todos os documentos solicitados pela autoridade fiscal desde o termo de início até o termo de intimação 3. É dizer, o contribuinte apresentou todos os dados que permitiram à fiscalização apurar tanto o saldo credor de caixa quanto os pagamentos sem causa.

111. A propósito, necessário, no ponto, citar novamente o trecho do Termo de Verificação Fiscal que comprova o dito acima (e-fls. 66 e ss.):

SALDO CREDOR DE CAIXA

Analisando a conta caixa, no livro razão, constatamos saldos credores inicialmente em 16/11/2017. A partir daí, passamos a verificar os anos-calendário 2018 e 2018.

O primeiro fato constatado em 2018 foi que o saldo de 31/12/2017 que era de R\$ 384,63 D, segundo **o próprio razão** do ano-calendário 2017, foi transferido para o ano-calendário 2018 como R\$ 157.911,42 D.

Constatado esse fato, ficamos atentos a outras operações que o contribuinte pudesse fazer com a finalidade de suprir o saldo do caixa. Assim, **solicitamos através do Termo de Intimação nº 3, os extratos bancários dos anos-calendário 2017, 2018 e 2019** de suas contas bancárias mantidas no Banco do Brasil S.A. e Bradesco naquele período especificamente.

De posse desses extratos, confrontamos os lançamentos com os lançamentos feitos no Razão na conta Bancos conta movimento.

Verificamos algumas incoerências tais como transferência eletrônica de fundos – TED ou simples transferência bancárias para outras Pessoas Jurídicas e físicas lançadas a débito de caixa, contratos de câmbio lançados a débito de caixa, pagamento de fornecedores através de cobranças bancárias lançados a débito de

caixa, bem como outras transações suspeitas. Tal prática adotada pelo contribuinte deu ensejo ao aumento artificial considerável do saldo da conta caixa.

Através do Termo de Intimação nº 4, questionamos o contribuinte sobre as transações irregulares encontradas, bem como solicitamos a comprovação com documentação hábil e idônea. No entanto, até esta data, depois de reintimado por cinco vezes, **não nos foi entregue nenhuma documentação**, tampouco foram respondidas as questões formuladas nessa intimação.

112. Note-se que os documentos apresentados pelo contribuinte em atendimento ao termo de início de fiscalização e termos de intimações 1, 2 e 3 permitiram ao Fisco apurar as infrações objeto deste processo:

113. A meu ver, apresentados os documentos que permitam ao Fisco apurar a presunção de omissão de receita (saldo credor de caixa) e o pagamento sem causa/operação não comprovada, a falta de esclarecimentos e/ou provas vinculadas a essas infrações não configura motivo hígido para agravar a multa. O contribuinte tem o direito a não autoincriminação.

114. Leandro Paulsen⁶ ao tratar das multas no âmbito do Direito Tributário, especificamente sobre a multa agravada dispõe o que segue:

A falta de colaboração do contribuinte, quando chamado a esclarecer e a apresentar documentos relacionados à possível infração cometida, é caso de aumento de metade das penas de multa que são de 75% ou de 150% (art. 44, § 2º, da Lei n. 9.430/96), podendo elevá-las, portanto, a 112,5% e a 225% respectivamente. **Esses aumentos são bastante discutíveis, tendo em conta o direito a não autoincriminação.**

115. Situação diversa ocorre quando o contribuinte não apresenta documentos que permitam ao Fisco apurar as infrações que especifica, nesse caso resta obstado o trabalho da autoridade fiscal, o que não foi o caso.

116. Corroboram o posicionamento acima a Súmula Carf 133:

Súmula CARF nº 133: A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

117. No caso do lançamento de IR-fonte em razão de pagamento sem causa/operação não comprovada aplica-se o mesmo racional acima. Ou seja, ante os documentos apresentados, cabe ao Fisco lavrar o auto de infração ante a falta de comprovação da causa e/ou operação com multa de ofício de 75%.

118. Agravar a multa nessas hipóteses seria gravar o contribuinte de forma indevida.

119. Ante o exposto, afasto a multa agravada.

Conclusão

⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 233.

120. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa agravada; reduzindo-a de 112,5% para 75%.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior

DOCUMENTO VALIDADO