



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10580.006039/2007-95  
**Recurso nº** 164.649 Voluntário  
**Acórdão nº** 1202-00.150 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de agosto de 2009  
**Matéria** IRPJ e Outros  
**Recorrente** CSJ - EMPREENDIMENTOS E SERVIÇOS LTDA.  
**Recorrida** 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTO. A presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 40 da Lei nº 9.430/96 autoriza o lançamento com base nos valores desembolsados e não escriturados pelo sujeito passivo.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO. LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL. Incabível a qualificação da multa de ofício quando não caracterizada nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação por parte da autuada. A presunção legal de omissão de receitas por falta de escrituração de pagamentos efetuados não justifica a aplicação da multa exacerbada.

PIS. COFINS E CSLL. LANÇAMENTOS DECORRENTES. O decidido no julgamento do lançamento principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada nos dele decorrentes, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% (Setenta e Cinco por cento), nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

  
NELSON LOSSÓ FILHO – Presidente e Relator.

EDITADO EM:

04 NOV 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros : Nelson Lósso Filho (presidente de turma), Cândido Rodrigues Neuber, Carmen Ferreira Saraiva(suplente convocada), Silvana Rescigno Guerra Barreto (suplente Convocada), Natanael Vieira dos Santos (suplente convocado).

## Relatório

Contra a empresa CSJ Empreendimentos e Serviços Ltda. - ME, foram lavrados autos de infração do IRPJ, fls. 190/196, PIS, fls. 197/201, COFINS, fls. 202/204, e CSLL, fls. 205/209, por ter a fiscalização constatado a seguinte irregularidade nos trimestres do ano-calendário de 2004, descrita às fls. 191:

*"01- Omissão de Receitas. Bens do Ativo Permanente Não Contabilizados e/ou Contabilizados a Menor.*

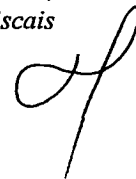
*Omissão de Receita caracterizada pela ausência de contabilização de diversos pagamentos efetuados à General Motors do Brasil Ltda., conforme documentos obtidos pela circularização a esta, o que foi posteriormente confirmado pelo contribuinte".*

O auditor autuante complementa a descrição dos fatos no Relatório Fiscal de fls. 186/189, de onde extraio o seguinte excerto:

*"A ação fiscal foi aberta com o intuito de se verificar a regularidade das operações de compras, por demanda requisitória do Ministério Público Federal, através do Ofício nº 7435/2005, de 29/08/2005. O período fiscalizado abrangeu todo o ano-calendário de 2004, no qual foi detectada a falta de contabilização de diversas aquisições de veículos pelo contribuinte, que possui como objetivo social, dentre outros, a locação de veículos automotores, conforme cláusula 3ª da Alteração Contratual registrada na Junta Comercial do Estado da Bahia em 09/05/2000, anexa nos autos. O CNAE fiscal informado à base Receita Federal do Brasil é o 7711-0-00, de locação de automóveis sem condutor.*

*A última alteração contratual fornecida pela fiscalizada, registrada em 26/01/2007, aponta como únicos sócios da sociedade o Sr. Carlos Alberto Machado Passos (CPF nº 086.828.875-68), com 99% das cotas, e a Sra. Helcyede Passos Santos (CPF nº 063.583.065-53), com 1% das cotas. A sociedade já foi optante pelo Simples, tendo sido excluída em 01/01/2002; no ano fiscalizado o contribuinte se encontrava sob o regime de tributação do Lucro Real, com apuração trimestral do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Tanto as apurações do Pis/Pasep quanto da Cofins ocorreram no regime não cumulativo, uma vez que os lançamentos se deram a partir de março de 2004;*

*A ação fiscal teve início com o Termo de Diligência Fiscal, de 13/02/2007. Neste termo o contribuinte era intimado a apresentar os atos constitutivos da empresa, livros contábeis, relação de veículos adquiridos, com as respectivas notas fiscais*



*de compras e comprovação dos pagamentos; extratos bancários e relação de bens.*

*Fornecidos os livros contábeis, contratos sociais, planilha contendo a relação dos veículos adquiridos e respectivas notas fiscais, que acresceram, no ano-calendário 2004, R\$682.838,14, ao ativo permanente imobilizado, a auditoria contábil teve início. O confronto da planilha fornecida com os Livros Diário e o Razão confirmou que, de fato, apenas este montante fora contabilizado na conta veículos.*

*Paralelamente à análise contábil e fiscal, fora aberto Mandado de Procedimento Fiscal Diligência na empresa General Motors do Brasil Ltda. (GM), para que esta apresentasse cópia de todas as notas fiscais de venda de veículos efetuada à CSJ Empreendimentos e Serviços Ltda., com os respectivos comprovantes de pagamento, além de informar a condição da venda.*

*O confronto das informações fornecidas pela GM com os livros contábeis evidenciou aquisições não contabilizadas de diversos veículos, que totalizaram, no ano fiscalizado, R\$338.802,25, conforme planilha elucidativa anexa.*

*O contribuinte foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal nº 0001, de 18/06/2007, a justificar a não contabilização das compras dos veículos listados, todos adquiridos e pagos à GM do Brasil. Finalmente, o mesmo informou, em 10/07/2007, que deixou de contabilizar todos os documentos fiscais mencionados.*

*Os tributos conexos ao imposto de renda (CSLL, PIS e Cofins), foram calculados com base nas mesmas receitas omitidas utilizadas para o cálculo do imposto de renda, sendo que para todas as infrações foi aplicada a multa qualificada de 150%, conforme previsto no inciso II do art. 957 do RIR/1999."*

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolada em 21 de agosto de 2007, em cujo arrazoado de fls. 229/239 contesta o lançamento, alegando, em apertada síntese que:

1- não realizou as aquisições de veículos junto à GM, tendo desistido da maioria dos 14 automóveis pedidos por meio da Distribuidora Itapoan de Veículos Ltda, contratada para fazer a intermediação comercial das compras, que visavam atender os serviços terceirizados de locação de veículos;

2- apenas três veículos tiveram confirmadas as suas compras, que foram devidamente registradas na contabilidade;

3- a redução do pedido informalmente levado a efeito por intermediação da Distribuidora Itapoan perante a GMB, de 14 para 3 veículos, é provada pelas cópias dos cheques da empresa em favor da referida concessionária, dos registros de compra por consórcio junto à General Motors e das cópias xerox correspondentes das notas fiscais de origem, registradas na contabilidade;



4- quanto as possíveis irregularidades das 11 notas fiscais questionadas, só a empresa Distribuidora Itapoan de Veículos Ltda. pode informar o ocorrido, cabendo ao Fisco realizar procedimento de auditoria junto a essa pessoa jurídica;

5- observa-se pela documentação juntada ao processo, que para alguns veículos a Itapoan levou a débito em sua conta com a GMB os valores de suas aquisições, como se pode observar às fls. 165, 177/181 e 183 (NF 725.268, 811.829, 815.193 e NF 519.603). Outros negociou com terceiros e, utilizando cheques do interessado, fez os pagamentos dos boletos, mesmo tendo sido emitidos tais documentos de pagamento em nome da CSJ. Todo o processo de pagamento junto à rede bancária e/ou GMB e emplacamento perante o DETRAN foi feito sem o conhecimento e, tampouco, a participação da autuada;

6- ressalte-se que o veículo Montana, placa JQB 5583, RENAVAN 829893164, nota fiscal 719.204, de 24/05/2004, valor de R\$23.756,22, possui o seu registro de propriedade/emplacamento junto ao DETRAN, em nome de Jayme Oliveira do Amor, diretor da empresa Distribuidora Itapoan;

7- o que comprovadamente ocorreu é que a empresa autuada, por ação indevida da concessionária Distribuidora Itapoan de Veículos Ltda. veio a ser envolvida em um embrólio fiscal por suposta omissão de receitas.

Em 27 de setembro de 2007 foi prolatado o Acórdão nº 15-13.841, da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador, fls. 301/310, que considerou procedente em parte o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

*"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2004  
NULIDADE.*

*Afasta-se a tese de nulidade do lançamento, quando lavrado por servidor competente e em obediência aos princípios legais que o regem.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004*

**OMISSÃO DE RECEITA.**

*Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a falta de escrituração de pagamentos efetuados.*

**LANÇAMENTOS DECORRENTES.**

*Contribuição para o PIS/Pasep Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL Os lançamentos reflexos devem observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.*

**MULTA DE OFÍCIO.**

*Presentes os atos previstos na legislação de regência, torna-se aplicável a multa de ofício qualificada.*

**Lançamento Procedente em Parte"**



Cientificada em 16 de novembro de 2007, AR de fls. 314, e novamente irresignada com o Acórdão de Primeira Instância, apresenta seu recurso voluntário protocolado em 18 de dezembro de 2007, em cujo arrazoado de fls. 311/324, agrega, ainda, que:

1- o acórdão de primeira instância não balizou suas razões de decidir nos princípios constitucionais da finalidade, da motivação, da razoabilidade, da verdade real, da ampla defesa, da presunção de inocência, da segurança jurídica e do interesse público;

2- finalidade: o desempenho da atividade comercial do contribuinte é a de locação de veículos e não a aquela que o Fisco ~~quer imputar~~, a de comércio e venda de automotores;

3- motivação: a empresa é acusada de praticar omissão por dolo sem qualquer fundamentação de prova, mesmo porque demonstrou que dos 14 veículos inicialmente lançados três deles estavam regularmente contabilizados;

4- razoabilidade, a verdade real e a ampla defesa: a decisão não foi razoável, pois uma simples diligência na Distribuidora Itapoã de Veículos provaria a desistência e o cancelamento do pedido de compra;

5- presunção de inocência: a acusação da prática de dolo não foi realizada de forma efetiva e eficiente pelo Fisco;

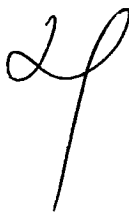
6- no relatório de fls. 302/309 subsiste farto material para provar que a recorrente efetivamente formalizou a desistência da aquisição dos veículos;

7- a acusação fiscal está lastreada em notas fiscais que se constituem em documentos hábeis e idôneos para a comprovação da efetividade das operações de compra e venda, mas exige que a empresa comprove a desistência dos veículos faturados em seu nome, independentemente de terem sido emplacados em nome de terceiros;

8- houve a desistência da aquisição dos veículos, não ocorrendo a suposta intermediação da recorrente nas operações de compra e venda;

9- a documentação encaminhada ao Detran, os extratos da situação de cada veículo, revela o seu histórico e comprovam as assertivas do recurso de que a empresa estava à distância dos fatos acontecidos.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro Nelson Lósso Filho, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A matéria em litígio diz respeito à constatação de omissão de receitas caracterizada pela falta de contabilização de pagamentos efetuados.

No que concerne à presunção de omissão de receitas por falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, constante do artigo 40 da Lei nº 9.430/96, caberia à autuada contraditar o conjunto probatório levantado pela fiscalização.

A infração detectada pela auditoria fiscal independe da forma de contabilização adotada pela empresa, pois foi suportada por presunção legal contida no art. 40 da Lei nº 9.430/96.

Este artigo da Lei nº 9.430/96 está assim redigido:

*"Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita."*

Além do mais, como consta da detalhada descrição dos fatos do auto de infração às fls. 191 e no Relatório Fiscal de fls. 186/189, o auditor tomou todas as providências para realizar uma justa tributação, analisando os elementos disponibilizados pelo fabricante dos veículos, seguindo os ditames aplicáveis aos procedimentos de auditoria necessários para a utilização da presunção legal contida no art. 40 da Lei nº 9.430/96, não sendo cabível qualquer alegação a respeito de exigência com base em indícios ou inversão do ônus da prova.

Nos procedimentos de fiscalização, foi confirmada em diligência fiscal junto à General Motors do Brasil Ltda. a emissão de notas fiscais de venda de veículos à autuada, fls. 143/184, e juntados avisos de movimentação financeira da conta-corrente da vendedora.

Por pertinente, a seguir transcrevo excerto do Relatório Fiscal onde estão descritos todos os elementos analisados:

*"Paralelamente à análise contábil e fiscal, foi aberto Mandado de Procedimento Fiscal Diligência (MPF) na empresa General Motors do Brasil Ltda (GM), para que esta apresentasse cópia de todas as notas fiscais de venda de veículos efetuada à CSJ Empreendimentos e Serviços Ltda., com os respectivos recibos de pagamento, e informasse a condição da venda;*

*O confronto das informações fornecidas pela GM com os livros contábeis evidenciou aquisições não contabilizadas de diversos veículos, que totalizaram, no ano fiscalizado, R\$338.802,25, conforme planilha elucidativa anexa;*



*A contribuinte foi intimada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 0001, de 18/06/2007, a justificar a não contabilização das compras dos veículos listados, todos adquiridos e pagos à GM do Brasil. Após pedir e lhe ser concedida prorrogação de prazo, em 10/07/2007, a contribuinte informou que deixou de contabilizar todos os documentos fiscais mencionados."*

A recorrente não consegue comprovar a desistência da aquisição dos veículos da GM do Brasil, nem justificar como os automóveis constantes das notas fiscais emitidas em seu nome puderam ser transferidos a terceiros sem a sua autorização. Essa era a prova mais importante que deveria ter sido trazida aos autos, para confirmar a desistência das compras em seu nome junto à GM.

A simples juntada de certificado de propriedade de veículo, emitido pelo Detran em nome de terceiros, não ilide a presunção de omissão de receitas previstas no artigo 40 da Lei nº 9.430/96.

Registre-se, também, que os documentos do Detran trazidos aos autos pela recorrente para provar a aquisição dos veículos por terceiros se referem a períodos posteriores à sua compra pela recorrente, não tendo relação com o fato detectado pelo Fisco.

Assim, não trazendo a recorrente aos autos a prova de que efetivamente não adquiriu e pagou os veículos questionados pela fiscalização, caracterizada está a omissão de receitas pela falta de escrituração de pagamentos contida no artigo 40 da Lei nº 9.430/96.

Melhor sorte tem a empresa quanto a alegação de não restar caracterizada pelo Fisco a prática de dolo, fraude ou simulação, que pudesse motivar a qualificação da multa para o percentual de 150%.

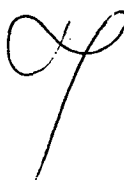
O autuante justifica a imposição da multa qualificada com os fundamentos a seguir, descritos no Relatório Fiscal às fls. 187:

*"Os tributos conexos ao imposto de renda (CSLL, Pis e Cofins) foram calculados com base nas mesmas receitas omitidas utilizadas para o cálculo do IRPJ, sendo que para todas as infrações foi aplicada a multa qualificada de 150%, conforme previsto no inciso II do art. 957 do RIR/1999."*

Pela análise dos autos, vejo que não ficou caracterizada a situação de conduta dolosa praticada pela empresa que motivasse a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150%.

O fato apurado teve por base a utilização de presunção legal, uma prova indireta, relativa à omissão de receitas por falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, constante do artigo 40 da Lei nº 9.430/96, que por ser uma presunção não pode sustentar a aplicação da multa exacerbada.

A imposição da multa qualificada de 150% depende de procedimento adotado pelo Fisco que identifique e comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se sustentando no caso de lançamento fundamentado em presunção relativa. O ônus da prova, quando da imposição de penalidades pela constatação de dolo, fraude ou simulação cabe a quem alega, à Fazenda Pública.



Paulo Celso B. Bonilha, em seu livro *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, pág. 76, 2ª Edição, Editora Dialética, afirma ao tratar de ônus da prova:

*"Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar a sua existência. Esse é o teor da conclusão de Tesouro, que extrai da relação substancial a regra processual da carga da prova, 'in verbis': 'No processo tributário, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento (nos limites, obviamente, nos quais o recorrente contestou tal ou quais fatos); se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, deve ser anulado: essa regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda.'"*

As infrações tributárias podem ser classificadas conforme a participação subjetiva do agente, sendo definidas como subjetivas ou objetivas. As infrações subjetivas são aquelas em que para ficar caracterizado o que exige a lei deve ser provado que o autor do ilícito tenha agido com dolo ou culpa.

Paulo de Barros Carvalho, em seu livro *Curso de Direito Tributário*, 14ª edição, às pág. 510/511, conclui o seguinte quanto ao ônus da prova no caso de constatação de dolo fraude ou simulação pelo Fisco:

*"O discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente."*

*As dificuldades a que nos reportamos, sejam as experimentadas pelo sujeito passivo, no caso de impugnar pretensões punitivas por ilícitos de natureza objetiva, sejam aquelas outras que os funcionários da fiscalização tributária enfrentam para certificar a infração subjetiva, nem sempre são adequadamente suplantadas. Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fácticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposos da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento*

*subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática.*

*É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. O dolo e a culpa não se presumem, provam-se."(grifo nosso)*

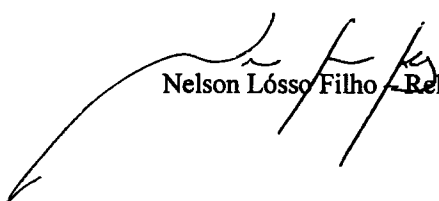
Portanto, no caso de dolo, fraude ou simulação, a imputação de penalidades pelo Fisco necessita que estas ocorrências sejam provadas, independentemente da apuração da infração fiscal, sendo incabível como meio de prova para a imposição da multa qualificada a utilização de presunções, índices e ficções.

Lançamentos Decorrentes.

PIS – COFINS E CSLL

Os lançamentos do PIS, da COFINS e da CSLL em questão tiveram origem em matéria fática apurada na exigência principal, na qual a fiscalização lançou crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Tendo em vista a estreita relação entre eles existente, deve-se aqui seguir os efeitos da decisão ali proferida.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício exigida e reduzi-la ao percentual de 75%.

  
Nelson Lósso Filho - Relator.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

**Processo : 10580.006039/2007-95**

**Recurso : 164.649**

**Acórdão : 1202-00.150**

### TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do artigo 81 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 259/2009), intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, a tomar ciência do inteiro ter do **Acórdão nº 1202-00.150**.

**Brasília - DF, em 4 de novembro de 2009**

  
José Roberto França  
Secretário da 2ª Câmara da Primeira Seção  
CARF

Ciente, com a observação abaixo:

☐ Apenas com Ciência

☐ Com Recurso Especial

☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência:-----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional