



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.100177/2007-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.549 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2020
Recorrente COOPERARIVA DOS MOTORISTAS AUTÔNOMOS DO PASSÉ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA E INVESTIGATIVA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Em face da insuficiência probatória, não sendo possível afirmar se os pagamentos estariam ou não compreendidos nos lançamentos registrados nas contas Caixa e Bancos escriturados pela contribuinte, ante a descrição bastante genérica dos mesmos, constata-se que havia a necessidade de um maior aprofundamento da investigação por parte da fiscalização, inclusive mediante a solicitação de novos documentos e esclarecimentos à contribuinte, com vistas materializar a hipótese legal da qual se socorreu a autoridade fiscal.

No caso vertente, a autoridade fiscal não se desincumbiu do seu ônus de comprovar a existência dos fatos alegados mediante o simples carreamento aos autos dos livros contábeis e, principalmente, do dever de se aprofundar na investigação com vistas a caracterizar a situação ensejadora da presunção legal, comprovando cabalmente sua ocorrência. Sem a comprovação da ocorrência do fato presuntivo (não escrituração do pagamento), não se pode caracterizar o fato presumido (omissão de receitas).

Assim, não tendo se desincumbido a autoridade fiscal do seu dever de provar o fato presuntivo apontado para dar suporte ao lançamento, impõe-se o seu cancelamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. O conselheiro Ricardo Marozzi Gregório votou pelas conclusões do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andreia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 15-14.121 – 2ª Turma da DRJ/Salvador/BA, em 01/11/2007, que julgou improcedente a impugnação e manteve os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, relativos aos anos-calendário 2003 e 2004, conforme sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004

NULIDADE.

o procedimento fiscal efetuado por servidor competente, no exercício de suas funções, contendo os demais requisitos exigidos pela legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal, não pode ser considerado nulo.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO.

O afastamento da aplicabilidade de lei ou ato normativo, pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária, está necessariamente condicionado à existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando a sua inconstitucionalidade .

AsSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS.

A falta de escrituração de pagamentos efetuados autoriza a presunção de omissão no registro de receitas.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição para o PIS/Pasep

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Em se tratando de bases de cálculo originárias das infrações que motivaram o lançamento principal, deve ser observado para os lançamentos decorrentes o que foi decidido para o matriz, no que couber.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003,2004

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.

O acórdão recorrido fez um breve resumo dos principais fatos descritos relatório fiscal, que abaixo transcrevo para melhor compreensão da querela, *verbis*:

Trata-se do auto de infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (fls. 36/41), decorrente da apuração de omissão de receita, presumida a partir da ocorrência de pagamentos não contabilizados, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 62/65, que tem o seguinte teor:

DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL:

- a contribuinte tem como atividade o transporte rodoviário de passageiros, regular, intermunicipal, e, conforme declarações de informações econômico-fiscais (DIPJ), relativas aos anos-calendário de 2003 e 2004, optou pela tributação com base no lucro real anual;
- com o intuito de confirmar as compras efetuadas pela contribuinte, a Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Ltda. e a Fiat Automóveis S/A foram intimadas, em 6 de fevereiro de 2007, a encaminhar cópias das notas fiscais relativas às vendas efetuadas à fiscalizada, acompanhadas dos comprovantes de pagamentos, entre outros documentos;
- a Volkswagen, em 13 de março de 2007, encaminhou os elementos solicitados, bem como informou detalhadamente a forma de pagamento;
- a Fiat, em 15 de março e em 2 de maio de 2007, encaminhou cópias das notas fiscais e relação contendo informações dos pagamentos, dentre outros documentos;

DA AUDITORIA FISCAL:

- de posse dos elementos encaminhados, foi efetuada auditoria, comparando-se os registros das notas fiscais e os pagamentos correspondentes com os valores contabilizados pela fiscalizada;
- em relação às notas fiscais emitidas pela Volkswagen, foi verificado que alguns pagamentos não foram contabilizados, conforme demonstrativo de fls. 404/405. Foram relacionadas também nesse demonstrativo diversas notas fiscais com as respectivas datas de reembolso ou de antecipação à Saveiro Veículos Ltda., pois tais pagamentos foram debitados no conta-corrente da Saveiro, intermediária da comercialização, e, posteriormente, foram reembolsados pela Cooperativa, como ficou demonstrado através da planilha denominada "Relação dos Valores Solicitados pela Fiscalização" (fls. 466/468), enviada pela Saveiro, juntamente com os demais elementos de prova;
- dos elementos apresentados pela Fiat, constatou-se que algumas "notas-fiscais;- bem como os pagamentos correspondentes, não foram contabilizados, como demonstrado na planilha de fls. 68/71;
- no demonstrativo denominado "Planilha Consolidada" (fl. 66), está discriminada a soma mensal das notas fiscais e respectivos pagamentos não contabilizados, partindo-se dos valores demonstrados nas planilhas denominadas "Anexo I" e "Anexo 11", às fls. 68171 e 404/405, respectivamente;

DA AUTUAÇÃO FISCAL:

- a contribuinte foi autuada em função da não escrituração de pagamentos relativos a compras de veículos automotores, valores esses considerados como receitas omitidas;

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

- foi aplicada a multa de 150% (cento e cinquenta por cento), consoante o disposto no art. 44, inciso 11, da Lei nº 9.430, de 1996, em razão de a contribuinte ter adotado

práticas que visaram impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude;

[...]

Cientificada do acórdão recorrido em 20/11/2007 (AR, fl. 1614), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 20/12/2007 (fls. 1613/1627), no qual alega, em síntese:

- a) Que foram incluídos no auto de infração veículos que jamais lhe pertenceram, posto que objeto de pedidos indevidos por parte da concessionária Cresauto, fato que foi devidamente comunicado à autoridade fiscal;
- b) Que o acórdão recorrido, de forma injustificável, rejeitou pedido de diligências formulado;
- c) Que a autuação traz uma relação de 145 (cento e quarenta e cinco) veículos que teriam sido adquiridos cujos pagamentos foram considerados receita omitida;
- d) Que noventa destes veículos foram objeto de solicitação à sua revelia por empregado da empresa Cresauto, conforme documento anexo;
- e) Que são diversas e incontestáveis as provas da fraude perpetrada contra si, como as contidas nos arquivos do DETRAN onde estão todas as notas fiscais daqueles veículos e as respectivas "erratas" para alteração do nome do adquirente nas respectivas notas, junto ao qual foi requerida a diligência que restou negada pelo acórdão recorrido;
- f) Que, ao contrário do sustentado no acórdão recorrido, tomou todas as providências legais, inclusive apresentou notícia crime, em 23 de julho de 2004, cujo inquérito policial está tombado sob o nº 092/2004, Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública - DECECAP, conforme solicitação de cópia encaminhada àquela especializada (documento anexo). Informa que comunicou, inclusive, a Fiat Automóveis, o que provocou verdadeira revolta da Concessionária;
- g) Que em razão da negativa em diligenciar, e com o fito de adiantá-la, encaminhou solicitação ao Diretor de Registro de Veículos (documento anexo), para que forneça cópia das "erratas" emitidas pela Cresauto, bem como informações sobre o licenciamento dos veículos;
- h) Que não há informação da Fiat Automóveis quanto a haver recebido os pagamentos daqueles veículos por seu intermédio e nem poderia, pois todos os veículos que adquiriu são para os seus associados, mediante financiamento bancário;
- i) Que é imperioso que seja baixado o processo em diligência, com o fim de se buscar, no órgão competente, ou onde quer que esteja, a verdade e, constatada

a veracidade do quanto exposto, devem ser excluídos da autuação os veículos mencionados;

- j) Que por se tratar de cooperativa que presta serviços aos seus associados motoristas, adquire veículos para estes junto às montadoras nas condições vantajosas oferecidas para frotistas;
- k) Que os veículos são adquiridos por ordem e para os associados, que efetuam os respectivos pagamentos, inclusive quitando as parcelas relativas à entrada diretamente na concessionária responsável pelos pedidos;
- l) Que os 55 veículos foram adquiridos por meio da cooperativa para os cooperativados, mediante contrato de financiamento junto aos Bancos Volkswagen, quando dos veículos da Saveiro, e Bradesco, quando da Cresauto;
- m) Que os respectivos contratos de financiamento foram juntados ao recurso, além dos comprovantes de pagamento, sendo que, quando do Bradesco, por meio de débito em conta corrente, quando do Banco VW, por meio de boleto, cuja relação dos cheques e respectivas cópias são anexadas;
- n) Que a prova definitiva de que tais pagamentos foram efetuados com receita declarada e não omitida está demonstrada, bastando cotejar, por exemplo, os contratos do Bradesco, nos quais constam as parcelas, seus valores e dia de débito em conta, e constatar nos extratos bancários do período os respectivos pagamentos;
- o) Que anexou relação de contrato por contrato, com indicação da nota fiscal respectiva, que remete ao veículo, e o devido comprovante de pagamento das parcelas, quando não eram por débito em conta;
- p) Que as parcelas dos financiamentos dos veículos foram pagas com as receitas disponíveis em contas correntes, como comprovado pelos débitos direto em conta e desconto dos cheques destinados aos pagamentos dos boletos, restando comprovar se tais receitas foram declaradas ou omitidas;
- q) Que acostou aos autos todos os documentos relativos às receitas, sua escrituração, e declaração à Receita Federal, representados pelas relações de notas fiscais emitidas nos exercícios de 2003 e 2004, cópia do Livro Razão, parte das receitas de serviços, Livro Diário Geral, parte relativa ao Balanço, extrato das contas bancárias dos exercícios de 2003 e 2004, nas quais foram depositados os pagamentos efetuados pelos tomadores de serviços, e, por fim, a declaração prestada à Receita Federal nos exercícios de 2004 e 2005, relativas aos anos base de 2003 e 2004, respectivamente;
- r) Que com a juntada desses documentos restou cabalmente comprovada a origem dos recursos que serviram ao pagamento dos veículos, por meio dos financiamentos, afastando, por consequência, a omissão de receita por presunção;

- s) Que é irrelevante se os pagamentos eram efetuados mediante desconto da produtividade dos cooperativados, como restou comprovado pelos documentos (contracheques) acostados com a impugnação nos quais constam os descontos das parcelas do seu financiamento, pois o que importa é provar que os recursos destinados aquisição daqueles bens foram declarados;
- t) Que seu erro foi não escriturar os veículos, o que teria ocorrido porque a cooperativa estava nos seus primeiros anos de existência e por compreender que pertenciam, como de fato pertencem, aos associados;
- u) Que o ato praticado não importa operação de mercado nos termos do art. 79 da Lei das Cooperativas;
- v) Que está fartamente demonstrado nos autos, por meio dos contracheques dos cooperativados, os descontos das parcelas dos financiamentos; e
- w) Que da análise dos documentos ora anexados, constata-se que os pagamentos dos veículos realmente adquiridos em nome da recorrente foram efetuados com a receita auferida em decorrência da prestação regular de serviços, devidamente escriturada e declarada à então Receita Federal, com os tributos incidentes todos recolhidos.

Ao final requer o provimento do recurso, deferindo-se, caso se entenda necessário, diligência para dirimir questões fundamentais, como a dos veículos objeto de pedido à Fiat sem autorização ou qualquer participação da Recorrente, bem assim de perícia nas contas, a fim de se comprovar o efetivo pagamento com as receitas apresentadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, deve ser conhecido.

De acordo com o que foi relatado, a contribuinte foi autuada com base na apuração de omissão receitas, tendo como fato presumitivo a não escrituração de pagamentos na aquisição de veículos, nos termos do art. 281, inc. II do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, que dispõe, *verbis*:

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 – [...]

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

[...]

A recorrente se defende, alegando que parte dos veículos arrolados como tendo sido por ela adquiridos, por meio da concessionária Cresauto, embora constassem em seu nome, jamais foram adquiridos por si, sendo objeto de fraude de um funcionário da própria concessionária que teria utilizado indevidamente o seu nome na aquisição para obter vantagens de descontos como frotista, e que após a emissão da respectiva nota fiscal esta era objeto de retificação com vistas ao registro junto ao Detran.

Com relação aos outros veículos que ela confirma a aquisição, em benefício de seus cooperados, a recorrente alega que jamais omitiu os pagamentos das parcelas dos financiamentos de suas aquisições, conforme comprovaria pelos contratos e recibos e boletos das parcelas pagas, bem como dos extratos bancários que anexou aos autos e que foram feitas com a utilização de recursos decorrentes das receitas devidamente escrituradas e declaradas. Juntou também diversos comprovantes de pagamentos (contracheques) pelos serviços dos cooperados, onde constariam os descontos das respectivas parcelas.

Alega que seu único equívoco foi não escriturar os próprios veículos, pois entendia que como estes pertenciam aos associados não era necessário tal reconhecimento em seu nome.

De fato, a recorrente trouxe aos autos diversos documentos, tais como cópias parciais do Livro Razão (fls. 1661/1783), Relação de Pagamentos por Contrato e respectivos boletos, recibos, cópias de cheques emitidos (fls. 2152/2601 e 3103/3638), cópias de extratos bancários (fls. 2705/2974), além de outros documentos contábeis e fiscais visando comprovar o reconhecimento das respectivas receitas que teriam dado suporte aos referidos pagamentos.

Sustenta que, pelos elementos juntados, teria comprovado não apenas os pagamentos, como o oferecimento das suas receitas respectivas à tributação.

Ocorre que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento se olvidou de trazer aos autos justamente a prova mais essencial visando a comprovar a omissão de receitas que seria consubstanciada na falta de escrituração dos pagamentos dos veículos, não obstante tenha noticiado que teria anexado aos autos cópias dos livros Razão, anos-calendário 2003 e 2004, referentes as contas Caixa, Bancos, Veículos a Transferir e do Ativo Permanente (pag. 3 do TFF – fl. 66).

Examinando detidamente cada uma das peças dos autos não encontrei os documentos contábeis mencionados pela autoridade fiscal.

Com efeito, encontram-se nos autos, entre as suas principais peças, os seguintes documentos: - Termo de Início de Fiscalização (fl. 4/5), - Termos de Intimação diversos e respostas (fls 23/37); - Autos de Infração e Relatório Fiscal (fls. 38/71); - respostas à intimações pela Fiat e respectivos documentos encaminhados (fls. 74/406); - respostas a intimações pela Volkswagen e respectivos documentos encaminhados (fls. 407/460); - intimações e respostas pela Saveiro Veículos (fls. 461/473); - resposta intimação pela Volkswagen e respectivos documentos encaminhados (fls. 474/558); - cópias de extratos bancários, notas fiscais e livros contábeis de Saveiro Veículos (fl. 559/693); - correspondência encaminhada por COOMAP (fl. 694); e, - cópia de AR Postal ref. ciência da autuação (fl. 696/698).

Na sequência constam dos autos, antes do recurso voluntário: - a impugnação apresentada (fls. 699/716) e respectiva documentação anexada (fls. 717/1588); - intimação para regularização da representação na impugnação e respectiva resposta (fls. 1589/1593); - despachos de encaminhamento (fls. 1594/195) e, por fim, o acórdão de impugnação proferido pela DRJ (fls. 1596/1607).

Diante da ausência da prova que demonstraria a omissão dos pagamentos na escrituração contábil da recorrente, me parece insuperável a conclusão de nulidade da autuação.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, é taxativo ao dispor, *verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos **e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.** (grifei)

Ora, a situação neste caso é tanto mais gravosa na medida em que o elemento essencial do fundamento legal utilizado pela autoridade fiscal para justificar a apuração de omissão de receitas por meio da presunção legal autorizada no art. 281, inc. II do RIR/1999, é “**a falta de escrituração do pagamento**”. A escrituração contábil do contribuinte era uma das provas absolutamente “**indispensáveis à comprovação do ilícito**”, no caso dos autos.

A ausência de parte dos elementos de prova da infração, configura cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 59, inc. II do Decreto nº 70.235/1972¹, pois sequer

¹ Art. 59. São nulos:

permite a aferição da consistência da acusação fiscal por parte do julgador, ainda que se considere que os livros da escrituração contábil seja do conhecimento e estejam de posse do contribuinte.

Sem a comprovação da ocorrência do fato presuntivo (não escrituração do pagamento), não se pode caracterizar o fato presumido (omissão de receitas).

A recorrente trouxe aos autos inúmeros documentos bancários e fiscais que, no seu entender, comprovariam que não deixou de escriturar os pagamentos pelos veículos, admitindo apenas o equívoco de não ter reconhecido as aquisições dos veículos em sua escrituração.

Ocorre que não há como confrontar tais documentos com os dados da escrituração da recorrente, ante a ausência de sua juntada aos autos pela autoridade fiscal.

Poder-se-ia cogitar de que a falha na instrução processual estaria sanada com a apresentação de cópia de parte da escrituração contábil pela própria recorrente (fls. 1661/1783), mas pelos documentos parciais trazidos pela contribuinte não é possível confirmar ou infirmar a acusação fiscal.

Com efeito, os lançamentos relativos a pagamentos e recebimentos e/ou depósitos e saques registrados pela recorrente em suas conta contábeis de Caixa e Bancos são absolutamente genéricos e não espelham as respectivas contrapartidas, de modo que torna-se impossível identificar se os pagamentos apontados pela autoridade fiscal no lançamento foram ou não registrados.

Ante a insuficiência probatória, não é possível afirmar se os pagamentos estariam ou não compreendidos nos lançamentos registrados nas contas Caixa e Bancos escriturados pela recorrente, mas ante a descrição bastante genérica dos mesmos, há fortes indícios de que havia a necessidade de um maior aprofundamento da investigação por parte da fiscalização, inclusive mediante a solicitação de novos documentos e esclarecimentos à contribuinte, com vistas materializar a hipótese legal da qual se socorreu a autoridade fiscal.

Não se trata apenas do descumprimento do mero ônus do Fisco de comprovar a existência dos fatos alegados mediante o simples carreamentos aos autos dos livros contábeis, mas sim do próprio dever de se aprofundar na investigação com vistas a caracterizar a situação ensejadora da presunção legal, comprovando cabalmente sua ocorrência.

O professor Sérgio André Rocha aponta que, enquanto o administrado tem o ônus de provar os fatos constantes da sua escrituração ou que demonstrem a ilegalidade ou ilegitimidade do ato administrativo, quando for o caso, a Administração tem o dever jurídico de provar os fatos apurados, destacando que *“quando se fala em dever de provar da Administração Pública se está referindo não ao dever de formar o convencimento do julgador quanto à verossimilhança de determinados fatos a partir da sua representação, mas sim no dever das*

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

*autoridades administrativas de investigarem a verdade material lastreando os seus atos administrativos em representações idôneas dos fatos que se alega terem ocorrido”.*²

Desta feita, entendo que no presente caso a autoridade fiscal não se desincumbiu de seu dever de provar o fato presumido apontado para dar suporte ao lançamento, impondo-se o cancelamento da autuação.

Assim, revela-se infrutífero ou desnecessário a discussão sobre os demais aspectos suscitados pela recorrente, em especial a demanda pela realização de diligências com vistas a comprovar a alegação de ocorrência de emissão de notas fiscais (fraudulentas) de aquisições de veículos em seu nome.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

² ROCHA, Sergio André. Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário. São Paulo: Almedina, 2018. p 224/227.