



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.725223/2012-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.437 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2020
Recorrente S. G. CONFECÇÕES LTDA - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

AUDITORIA FISCAL. COMPETÊNCIA AFRFB. HABILITAÇÃO CONTADOR. NÃO NECESSÁRIA.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONFIGURAÇÃO. VALIDADE DO LANÇAMENTO.

Não há que se falar em cerceamento de direito de defesa, quando o contribuinte teve ampla possibilidade de se manifestar durante o contencioso administrativo e não logrou êxito em suas comprovações. O lançamento só pode ser declarado nulo quando restar configurado óbice à defesa do contribuinte ou quando praticado por autoridade incompetente. Preliminar rejeitada.

PROVA POR PRESUNÇÃO. VALIDADE.

O processo administrativo fiscal admite todos os meios de prova em direito admitidas, inclusive a prova por presunção.

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS APURADAS. VALIDADE DECRED.

É legítima a apuração da receita bruta com base nas informações repassadas pelas administradoras de cartões de crédito, mormente quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra demonstrar que os dados escriturados englobam integralmente as operações ocorridas.

CONFRONTO DECRED E LIVRO CAIXA. VALORES APURADOS EM DUPLICIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Não comprovando o contribuinte que os valores lançados no seu livro Caixa incluíam as vendas com cartão de crédito, não prospera a alegação de cobrança em duplicidade.

SIMPLES NACIONAL. APURAÇÃO. DESPESAS. NÃO CONSIDERAÇÃO.

Na sistemática do Simples Nacional o valor tributável é determinado a partir da aplicação de um percentual previsto em lei sobre a receita apurada, o qual, por presunção, já engloba os custos e despesas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

EXAME DE LIVROS E DOCUMENTOS. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. POSSIBILIDADE.

A vedação contida no § 2º do art. 5º Lei Complementar nº 105, de 2001, diz respeito às informações periódicas que as instituições financeiras prestarão à administração tributária da União, que não podem inserir qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados. Tal vedação não se confunde com o direito de a administração tributária examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, desde que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. A possibilidade de realização desses exames é expressamente prevista no art. 6º do mesmo diploma legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Antonio Carvalho Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), Bianca Felícia Rothschild, Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lucas Esteves Borges, Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Roberto Silva Junior e Rogério Garcia Peres.

Relatório

S. G. CONFECÇÕES LTDA - EPP recorre a este Conselho Administrativo pleiteando a reforma do acórdão proferido pela DRJ/São Paulo, fls. 766/783, que julgou parcialmente procedente a impugnação.

Trata o presente processo de Autos de Infração, fls. 3/80, para exigência de diferenças de tributos pagos sob a sistemática do Simples Nacional, referentes a fatos geradores do ano-calendário de 2009.

As irregularidades apuradas foram detalhadas no Relatório Fiscal, fls. 718/734, merecendo serem destacados os seguintes trechos, que resumem o móvel da autuação:

A ação fiscal foi decorrente de divergências constatadas entre o declarado pela empresa na sua DASN - Declaração Anual do Simples Nacional e os valores informados pelas Administradoras de Cartões de Crédito: "Companhia Brasileira de Meios de Pagamento", atualmente Cielo S.A.; "Redecard S/A"; e "Hipercard Banco Múltiplo S.A.", atualmente Itaú Unibanco; por meio da Declaração de Operações com Cartões de Crédito - DECRED, entregue à Secretaria da Receita Federal do Brasil com o objetivo de identificar os usuários de seus serviços e os montantes globais mensalmente movimentados.

(...)

Com base nas considerações e constatações discriminadas acima por parte desta Fiscalização, lavramos o Auto de Infração considerando-se os valores apurados nas vendas de cartões de crédito e débito informados pelas Administradoras de Cartões de Crédito Redecard S/A, Cielo S/A e Hipercard Banco Múltiplo S/A, conforme tabelas discriminadas no item III acima.

(...)

Considerando-se que foi constatado por esta Fiscalização que a empresa recolheu o Simples Nacional em 2009 com base em alíquotas correspondentes a Receita Bruta menor que a efetivamente auferida por ela, e enquadrando-se a receita bruta acumulada com base nos valores efetivamente auferidos pela Fiscalização chega-se a conclusão que os valores declarados na DASN e automaticamente recolhidos foram menores do que o devido, reenquadrando-se as Receitas Apuradas pela Fiscalização com base no que foi declarado pela empresa chega-se a apuração dos valores discriminados nas tabelas abaixo como declarados/recolhidos a menor pela empresa, que, no caso, é considerado também uma infração sujeita à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) pela diferença não declarada/recolhida.

Devidamente notificada em 22/11/2012, e não se conformando com o procedimento fiscal, a contribuinte apresentou as suas razões de defesa em 6/12/2012, fls. 749/761.

A DRJ/SPO considerou a impugnação procedente em parte, fls. 766/783, em acórdão assim ementado (Ac. nº 16-78.650, de 13/6/2017):

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2009

AUDITOR FISCAL. COMPETÊNCIA.

É competente o Auditor Fiscal da Receita Federal para proceder ao exame da escrituração contábil do contribuinte e efetuar os lançamentos tributários que se fizerem necessários.

INFORMAÇÕES DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO RELATIVA.

As informações obtidas de terceiros (no caso, Administradoras de Cartões de Crédito, por meio de DECRED - Declaração de Operações com Cartões de Crédito) presumem-se verdadeiras (presunção relativa), admitindo comprovação em contrário, o que não foi feito pela contribuinte (que tinha o ônus da prova), embora intimada a fazê-lo.

DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não comprovando a contribuinte a existência de duplicidade de lançamento de valores, há que se considerar correta a apuração feita pela fiscalização.

ERRO DE CÁLCULO. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Considerando a existência de erro de cálculo na apuração fiscal, exonera-se parcialmente a exigência.

TRIBUTOS LANÇADOS (IRPJ, CSLL, COFINS, PIS E CPP). DECORRÊNCIA DOS MESMOS FATOS E ELEMENTOS DE PROVA.

Como os lançamentos relativos ao IRPJ, à CSLL, à COFINS, ao PIS e à CPP decorrem dos mesmos fatos e elementos de prova, a presente decisão se estende, *mutatis mutandis*, a todos esses tributos.

O contribuinte foi cientificado da decisão de 1ª instância em 25/8/2017, fls. 794, tendo apresentado recurso voluntário em 25/9/2017, fls. 797/811. Merecem ser destacados os seguintes trechos da peça recursal:

II— PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

- A coleta de dados direto das respectivas instituições de créditos não pode prevalecer. Primeiro, porque dentre as receitas ali apuradas, decorrente das informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito, ditas pelo Auditor Fiscal como não escrituradas pela empresa autuada, estão compreendidas àquelas registradas no Livro Caixa.

- Segundo, porque, não obstante a dúvida levantada pelo próprio Auditor Fiscal acerca do detalhamento das formas de pagamento das vendas do Livro Caixa da empresa, explicando que este documento apresentado à fiscalização pela autuada tem a escrituração simplificada, entendeu a fiscalização que "havia 'indícios' suficientes de que no Livro Caixa só havia lançamentos de vendas cuja forma de pagamento se dera em dinheiro e cheque, conforme relato contido no item 4 do Relatório Fiscal.

- A autuação é descabida e fruto de uma análise superficial e equivocada dos fatos e da legislação aplicável, sem falar que baseada apenas em suposições e indícios.

- Tanto é assim; que ao simples lance de olhar, constata-se que há um erro de soma, no item 3 do Relatório Fiscal (análise dos extratos das administradoras de cartões de crédito). Ao somar os valores do mês de janeiro/2009 relativos às vendas com cartão de crédito e cartão de débito, já se verifica de pronto que o resultado da soma dos dois valores equivale a R\$ 62.480,65 (sessenta e dois mil, quatrocentos e oitenta reais e sessenta e cinco centavos), entretanto o Auditor Fiscal lançou o valor de R\$ 136.254,70 (cento e trinta e seis mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e setenta centavos), o que já invalida toda autuação, ante o erro na base de cálculo de sua constituição.

- Assim, deve ser declarada a nulidade da presente autuação, por conter valores equivocados, a exemplo do item 3 do Relatório Fiscal (análise dos extratos das administradoras de cartões de crédito) e lançamento em duplicidade, referente aos valores obtidos das administradoras de cartões de crédito já registrados no Livro Caixa, bem como em razão da presente autuação ter sido efetuada por profissional não inscrito no Conselho Regional de Contabilidade.

III - PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO: VIOLAÇÃO AO SIGILO. INTELIGÊNCIA DO § 2º DO ART. 5º DA LCP Nº 105/01.

- É nítida a violação ao sigilo da empresa, uma vez que a fiscalização, ao utilizar os extratos diários das operações com cartão de crédito e débito, violou o disposto no art. 5º, § 2º, da LCP 105/2001, caracterizando, portanto, como prova ilícita, afetando, assim, toda legalidade do auto de infração.

- Em sendo assim, restam nulos os autos de infração que instauraram o processo administrativo nº 10410.725223/2012-57, tendo em vista que fundados em prova manifestamente ilegal, pelo que devem ser nulos.

IV — DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VIOLAÇÃO EXPLÍCITA AO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001.

- Analisando os autos, constata-se que o auto de infração foi lavrado com base no cruzamento das informações provenientes das operadoras de cartão de crédito/débito com as informações lançadas em declarações ao SIMPLES NACIONAL da empresa Autuada.

- No entanto, numa análise mais detida dos autos, percebe-se que o Fisco não observou o que determina o art. 6º da Lei Complementar 105/ 2001, a qual prevê a existência de um procedimento prévio e desde que a quebra de sigilo seja indispensável para provar a ocorrência do ilícito tributário.

- Com efeito, os documentos anexados aos autos demonstram claramente que o exame dos registros oriundos das operadoras de cartão de crédito precedeu a existência de qualquer procedimento fiscal e/ou existência de processo fiscal em curso. Ou seja, a fiscalização acessou diretamente os registros das vendas das empresas através de cartão de crédito/débito para, num momento posterior, abrir o procedimento fiscal para apuração do suposto crédito.

- Assim, o procedimento adotado pelo fiscal violou a regra contida no art. 6º, da Lei Complementar 105/2001, uma vez que, repita-se, não havia processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, e desde que tais exames sejam indispensáveis para a lavratura do auto de infração.

- É nulo, pois, o auto de infração ora guerreado, por violação ao disposto no art. 6º, datei Complementar 105/01. Não havia procedimento fiscal previamente instalado. Outrossim, não há provas nos autos que demonstram que a análise da referida documentação obtida das operadoras de cartão de crédito se mostrava indispensável pela autoridade competente.

- *In casu*, não fora oportunizado ao contribuinte o exercício do contraditório, tampouco fora indicado nos autos o nome do responsável por manusear as informações fornecidas pelas administradoras de cartão de crédito, as quais possuem caráter sigiloso. Assim, não há como se alegar a existência de um prévio procedimento ou processo administrativo fiscal.

- Destarte, a quebra do sigilo realizada pelo Fisco no presente caso demonstra-se ilegal, porquanto não fora regularmente oportunizado ao contribuinte o exercício do contraditório, tampouco lhe foi informado o fiscal responsável por manusear e resguardar o sigilo de seus dados bancários, pelo que se requer a nulidade do auto de infração.

V - MÉRITO: INOBSERVÂNCIA DE PRECEITOS LEGAIS NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

- O Auditor Fiscal simplesmente somou os valores presumivelmente obtidos através de extratos de cartões de crédito e débito com outras receitas e deduziu as receitas declaradas pela impugnante, promovendo o lançamento da diferença apurada.
- A constatação de omissão de receitas com base estritamente nos sistemas internos da Receita Federal é meramente *indício hominis*. Tal prática tem como função deflagrar um sistema de investigação, não se prestando como prova, documental e material.
- Assim, o lançamento constituído padece dos princípios de segurança e certeza e, por esta via, não há como constituir o crédito tributário apenas por presunção.
- Para se caracterizar a omissão de receita com base nos extratos das administradoras de cartões de crédito seria necessário provar o nexos causal entre os repasses e o fato que representa a omissão de rendimento, o que não restou comprovado no caso em questão.
- Caberia à autoridade fiscal, à luz do poder conferido pelo art. 142 do CTN, provar que ocorreu omissão de receita. No caso em comento, não restou caracterizada a omissão de receita através de prova material, tampouco a contribuinte foi intimada a demonstrar, de forma individualizada, a suposta omissão de receita, mas apenas de forma genérica.
- Os valores recebidos de cartões de créditos são meros indícios, como bem afirmado, "pelo Auditor Fiscal, não prova de omissão de rendimentos e não caracterizando, por si só, disponibilidade económica de renda e proventos, nem podendo ser considerados como valores representativos de acréscimos patrimoniais.
- A fiscalização não procedeu à identificação dos gastos representados pelas supostas receitas omitidas, sendo de todo ilegítima a sua imputação. O Auditor Fiscal se absteiu, restando patente em sua afirmação no item 4 do Relatório Fiscal que, verificando a sua impossibilidade de detectar se nas operações lançadas nos livros fiscais estariam compreendidas as vendas com cartões de créditos, optou pelo caminho mais fácil ao requisitar informações, inclusive protegidas pelo sigilo bancário, para fundamentar sua autuação.
- Destarte, tendo em vista que não foram observados os preceitos legais pelo Auditor Fiscal autuante, o auto de infração deve ser considerado nulo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Preliminar de Nulidade do Auto de Infração.

De acordo com a Recorrente, deve ser declarada a nulidade da autuação, por supostamente conter valores equivocados, a exemplo do item 3 do Relatório Fiscal (análise dos extratos das administradoras de cartões de crédito) e lançamento em duplicidade, referente aos valores obtidos das administradoras de cartões de crédito já registrados no Livro Caixa, bem como em razão da presente autuação ter sido efetuada por profissional não inscrito no Conselho Regional de Contabilidade.

Analisemos, inicialmente, a questão relacionada à competência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil para efetuar a auditoria.

O Código Tributário Nacional expressamente estabelece em seu art. 195 que, *para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.*

Os poderes relacionados à atividade de fiscalização são estabelecidos pela própria legislação tributária, não se aplicando, pois, as disposições contidas em normas que disciplinam o exercício de outras atividades profissionais, como a de contador, por exemplo.

Atualmente, a competência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil encontra-se expressamente disciplinada no art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, merecendo ser destacadas as alíneas “a”, “c” e “d” do inciso I, a seguir transcritos (grifei):

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I – no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

(...)

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art.1.193 do mesmo diploma legal; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

(...)

A questão, inclusive, já foi objeto da seguinte súmula pelo CARF, o que dispensa tecermos maiores considerações sobre o assunto.

Súmula CARF nº 8

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No que concerne à invalidade da autuação, por ter se baseado nas informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito, a decisão da DRJ enfrentou muito bem essa matéria, destacando que o procedimento adotado pela fiscalização, obtendo informações de terceiros independentes, é plenamente válido e se denomina, no campo da auditoria, de "circularização".

A circularização é uma técnica de auditoria que consiste na obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa. A evidência corroborativa obtida de fontes independentes externas à empresa proporciona maior segurança, para fins de uma auditoria. É uma técnica aplicável, inclusive (e quando possível), por auditores independentes.

No caso em análise a circularização justificou-se pelo fato de os dados fornecidos pelas Administradoras de Cartões de Crédito, por intermédio da Declaração de Operações com Cartões de Crédito – Decred, eram bem superiores aos valores registrados pelo contribuinte no livro Caixa. Nesse sentido, foram abertos procedimentos fiscais junto às Administradoras de Cartões de Crédito, para as quais a empresa não apresentou a documentação solicitada.

A Decred foi instituída pela Instrução Normativa SRF nº 341, de 2003. É de apresentação obrigatória para as Administradoras de Cartões de Crédito (artigo 1º), que prestarão informações sobre as operações efetuadas, compreendendo a identificação dos usuários de seus serviços e os montantes globais mensalmente movimentados (artigo 2º).

A Instrução Normativa SRF nº 341, de 15 de julho de 2003, foi editada com amparo no disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, e no Decreto nº 4.489, de 28 de novembro de 2002:

Lei Complementar nº 105:

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

§ 1º Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo:

(...)

XIII - operações com cartão de crédito;

(...)

Decreto nº 4.489:

Art.2º As informações de que trata este Decreto, referentes às operações financeiras descritas no § 1º do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, serão prestadas, continuamente, em arquivos digitais, de acordo com as especificações definidas pela Secretaria da Receita Federal, e restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e com os montantes globais mensalmente movimentados, relativos a cada usuário, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos efetuados.

(grifei)

Analisemos, agora, a suposta cobrança em duplicidade, baseada na alegação de que, dentre as receitas prestadas pelas administradoras de cartões de crédito estariam incluídas aquelas registradas no Livro Caixa.

Nesse sentido, reprisemos os motivos que ensejaram a não dedução desses valores no total lançado de ofício, conforme consta no relatório fiscal (grifei):

“Analisando-se a escrituração de vendas no Livro Caixa constata-se que a empresa escritura as suas vendas na conta contábil "REC. POR NOSSAS VENDAS N/DIA", como a escrituração do Livro Caixa é bastante simplificada não há registro do histórico das operações de vendas, o que poderia detalhar os respectivos lançamentos contábeis.

Mas mesmo se abstraindo da questão de como a empresa segrega as diversas formas de pagamento de suas vendas, há indícios suficientes de que a mesma só lançou as formas de pagamento em dinheiro ou cheque nas suas operações de vendas escrituradas no Livro Caixa, depreende-se isto pelo fato de que o lançamento contábil é bem claro nesta questão, já que ao escriturar as suas vendas na conta "REC. POR NOSSAS VENDAS N/DIA", está implícito que tais operações se deram em dinheiro, já que as operações de repasse das administradoras de cartões de crédito se dá através de transferência em conta corrente bancária ou qualquer operação que envolva instituição financeira, já que as operadoras de cartão de crédito atuam nesta área, e não há no Livro Caixa qualquer menção ou lançamento contábil durante todo o ano de 2009 "a débito" de contas vinculadas a bancos ou instituições financeiras em geral.”

A fiscalização, portanto, considerou que o contribuinte registrou no livro Caixa somente as formas de pagamento em dinheiro ou cheque, tendo em vista que as operações foram indicadas como “REC. POR NOSSAS VENDAS N/DIA”, e não há no Livro Caixa qualquer menção ou lançamento contábil "a débito" de contas vinculadas a bancos ou instituições financeiras em geral.

Dispõe o art. 3º da Resolução CGSN nº 10, de 28 de junho de 2007, vigente à época dos fatos geradores em questão, que as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional deverão adotar para os registros e controles das operações e prestações por elas realizadas, dentre outros, o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancáriaⁱ. A apresentação da escrituração contábil, em especial do Livro Diário e do Livro Razão, dispensa a apresentação do Livro Caixaⁱⁱ.

No Livro Caixa são efetuados os registros dos fluxos financeiros, ou seja, as entradas e saídas de capital de uma empresa. Entre as diversas regras a serem observadas, destaca-se a necessidade de que os registros sejam feitos em ordem cronológica, indicando-se dia, mês e ano.

Os valores escriturados devem estar devidamente lastreados em documentos que comprovem as transações e ser mantidos em boa ordem e guarda enquanto não decorrido o prazo decadencial (Art. 26, inciso II, da Lei Complementar nº 3, de 2006)ⁱⁱⁱ.

Com efeito, no presente caso, se os valores escriturados no livro caixa incluíssem as vendas por cartão de crédito ou de débito, tal fato poderia facilmente ser comprovado pela interessada, bastando que apresentasse o registro com detalhes da operação ou o correspondente extrato emitido pela administradora do cartão.

Durante o procedimento fiscal o contribuinte foi devidamente intimado nesse sentido. O relatório fiscal, fls. 724, destaca muito bem esse aspecto:

Neste Termo de Intimação concedemos um prazo de 20 (vinte) dias a partir da data da ciência para que a empresa nos esclarecesse o motivo das divergências consideráveis encontradas entre o que ela escriturou e declarou à RFB e o que foi informado pelas Administradoras de Cartão de Crédito através dos extratos fornecidos na RMF, apresentando para tanto, caso contestasse tais informações, documentos comprobatórios que elucidassem tais divergências, esclarecendo que neste mesmo Termo alertamos que

a não apresentação de qualquer constatação ou a apresentação de esclarecimentos plausíveis com a situação descrita e de documentos correlatos, caracterizaria a omissão de receita de vendas correspondente entre a diferença do que foi escriturado/declarado e do que foi apurado junto às Administradoras de Cartão de Crédito.

Na resposta à citada intimação, 28/6/2012, a empresa alegou, em linhas gerais, *“que não tem estrutura organizacional para um rigoroso acompanhamento de vendas e que as vendas com cartões de crédito e débito representam 99% da forma como são pagas as suas vendas”; “que o volume escriturado nos seus livros referem-se a diversas formas de recebimentos, dentre os quais cartões de crédito e débito”; “que o volume informado pelas administradoras não condiz com o seu volume de vendas, mas que não possui instrumentos contraditórios contumaz”*.

Não há como acolher tais argumentações. Até mesmo no regime simplificado instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006, os optantes estão sujeitos ao cumprimento de obrigações acessórias, as quais, inclusive, servem como meio de prova para atestar a legitimidade da opção exercida.

Destarte, dado que nenhum documento que permitisse a identificação das operações com cartão de crédito no livro Caixa foi apresentado junto à peça recursal, e que os registros no citado livro não se coadunam com as possíveis transferências das administradoras de cartão, é de se considerar correto o entendimento adotado pela fiscalização.

O último aspecto a ser analisado neste tópico diz respeito a um erro no item 3 do Relatório Fiscal.

A decisão de 1ª instância acolheu os argumentos da defesa, nos seguintes termos:

Assiste razão à impugnante quanto ao erro de soma no item 3 do Relatório Fiscal (Análise dos Extratos das Administradoras de Cartões de Crédito) no mês de janeiro/2009 da Redecard.

De fato, somando-se os valores de R\$ 49.143,52 (Cartão de Crédito) e R\$ 13.337,13 (Cartão de Débito), valores estes comprovados conforme extrato da Redecard (fl. 362), obtém-se o montante de R\$ 62.480,65 (e não R\$ 136.254,70, como apurou a fiscalização).

O próprio acórdão de 1ª instância refez a apuração dos valores lançados de ofício, fls. 781/783. Assim, não se tem nada mais a acrescentar com relação a este assunto.

Preliminar de Nulidade do Auto de Infração: Violação ao Sigilo. Inteligência do § 2º do Art. 5º da LCP Nº 105/01.

A Recorrente considera que é nítida a violação ao sigilo da empresa, uma vez que a fiscalização, ao utilizar os extratos diários das operações com cartão de crédito e débito, violou o disposto no art. 5º, § 2º, da LCP nº 105, de 2001, caracterizando, portanto, como prova ilícita, afetando, assim, toda legalidade do auto de infração, que devem ser considerados nulos.

O dispositivo invocado tem a seguinte redação:

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à

administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

(...)

§ 2º As informações transferidas na forma do *caput* deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

A vedação contida no § 2º do art. 5º retrocitado diz respeito às informações periódicas que as instituições financeiras prestarão à administração tributária da União. Estas se restringirão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados.

Mas tal vedação não impede que a administração tributária possa examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, desde que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Nesse sentido é o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. (Regulamento)

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Foi o que ocorreu no presente caso. Conforme já dito, o procedimento fiscal iniciou-se a partir da constatação de divergências entre o declarado pela empresa na sua DASN - Declaração Anual do Simples Nacional e os valores informados pelas Administradoras de Cartões de Crédito, por meio da Declaração de Operações com Cartões de Crédito - DECRED, entregue à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A partir dos exames iniciais verificou-se que os documentos apresentados pela empresa refletiam única e exclusivamente o que fora informado na DASN e não esclarecia tais divergências. Por tal motivo, a fiscalização deu início ao procedimento fiscal junto às Administradoras de Cartões de Crédito, por intermédio da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF, em obediência ao citado art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001.

Não ocorreu, portanto, qualquer transgressão ao disposto no § 2º do art. 5º, da Lei Complementar nº 105, de 2001, sendo descabida a arguição de nulidade nesse aspecto.

Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração por Violação Explícita ao Art. 6º da Lei Complementar 105/2001.

De acordo com a defesa, o Fisco não observou o que determina o art. 6º da Lei Complementar 105/ 2001, o qual prevê, para emissão da RMF, a existência de um procedimento prévio e desde que a quebra de sigilo seja indispensável para provar a ocorrência do ilícito

tributário. Afirmar que, a fiscalização acessou diretamente os registros das vendas das empresas através de cartão de crédito/débito para, num momento posterior, abrir o procedimento fiscal para apuração do suposto crédito.

Tal assertiva não procede. Conforme já relatado no tópico anterior, o procedimento fiscal iniciou-se a partir da constatação de divergências entre o declarado na DASN e os dados contidos na DECRED. Regularmente intimada, a empresa não apresentou a documentação que possibilitasse a identificação das diferenças apuradas. Por tal motivo, solicitou-se a emissão da RMF e intimaram-se as administradoras de cartão envolvidas.

As condições para emissão da RMF estavam presentes. Existia um procedimento fiscal em curso e os exames eram indispensáveis para confirmação das divergências encontradas, dado que o contribuinte, regularmente intimado, não apresentou justificativa convincente, nem apresentou os comprovantes que permitissem o esclarecimento da questão. O relato fiscal não deixa dúvidas nesse aspecto (fls. 720/721):

Como o objetivo inicial desta Fiscalização era investigar a divergência entre o que fora declarado pela empresa na Declaração Anual do Simples Nacional - DASN e o informado pelas administradoras de cartões de créditos em suas respectivas DECRED's, e que os Livros Contábeis e Fiscais apresentados pela empresa refletiam única e exclusivamente o que fora informado na declaração acima e não esclarecia tais divergências, esta Fiscalização abriu o procedimento fiscal junto às Administradoras de Cartões de Crédito das quais a empresa não apresentou a documentação solicitada nos Termos enviados, quais sejam, Cielo S/A, e Hipercard Banco Múltiplo S/A, através da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF, em obediência ao art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10/01/2001, com o intuito das mesmas fornecerem os extratos das operações com cartões de crédito e de débito junto a esta empresa no ano de 2009.

Também não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. Atendidos os pressupostos processuais para lavratura do auto de infração e tendo o contribuinte sido regularmente notificado da exigência, o momento oportuno para exercício do direito ao contraditório e ampla defesa manifesta-se plenamente a partir da impugnação da exigência e posterior recurso.

Rejeita-se a arguição de nulidade.

Mérito: Inobservância de Preceitos Legais na Apuração do Crédito Tributário.

Quanto ao mérito, a Recorrente questiona a apuração das diferenças, considerando que a constatação de omissão de receitas foi com base em mero *indicio hominis*, o que não se presta como meio de prova. Assim, o lançamento padeceria dos princípios de segurança e certeza e, por esta via, não há como constituir o crédito tributário apenas por presunção. Não teria sido provado o nexo causal entre os repasses e o fato que representa a omissão de rendimento.

Desde logo cabe esclarecer que, não há limitações referentes às provas que podem ser produzidas no processo administrativo fiscal, admitindo-se, como regra, qualquer classe de prova das que são aceitas na legislação civil vigente, desde que obtidas por meios lícitos.

Assim, são hábeis para comprovar a verdade dos fatos no âmbito do processo administrativo fiscal todos os meios de prova admitidos em direito (art. 24 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011). No caso da prova por presunção, ela se encontra devidamente positivada no ordenamento jurídico brasileiro, estando incluída dentre os meios de prova citados exemplificativamente pelo art. 212, inciso IV, do Código Civil.

Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante: (...)

IV - presunção;

(...)

As presunções podem ser entendidas como as consequências que a Lei ou o Magistrado tiram de um fato conhecido para provar um fato desconhecido.

No entanto, entendo que o caso em questão não envolve a utilização das provas presuntivas (e mesmo que fosse não representaria nenhuma irregularidade).

Para identificação das espécies probatórias, socorro-me da lição de Carnelutti, citado por Fabiana Del Padre Tomé, *A Prova no Direito Tributário*, Editora Noeses, pag. 96:

Existe prova (indireta) simples quando o fato que constitui a fonte de prova é (diretamente) percebido pelo juiz; (...) Existe, entretanto, prova (indireta) complexa, quando o fato constitutivo da fonte de prova é, por sua vez, objeto de (determinado mediante) prova indireta, ou seja, é deduzida de outra fonte de prova.

A percepção, esclarece esse autor, é sempre direta: o sujeito cognoscente só tem conhecimento de um fato se o percebe com seus próprios sentidos. Entende, porém, que a percepção do julgador pode recair sobre o evento referido pelo fato que se pretende provar ou sobre o relato linguístico produzido por outrem. Na primeira hipótese, a prova seria direta; na segunda, indireta.

Embora a doutrina divirja sobre a possibilidade de adoção desse critério de classificação das provas como “diretas” (que representam, de forma imediata, o evento) ou indiretas (acontecimentos diversos daquele que se quer provar, mas cuja existência confirma ou infirma o fato probando), entendo que a adoção dessa distinção não prejudica a análise da prova.

No caso em questão, está devidamente comprovado, a partir de informações fornecidas por instituições financeiras, que a autuada efetuou transações com cartão de crédito em montante bem superior às receitas declaradas e escrituradas no livro Caixa. Tal fato revela, de forma direta, a existência de omissão de receitas. Não se trata, pois, da utilização de meros indícios insuficientes para embasar uma presunção *hominis*.

Aliás, mesmo que a prova aqui analisada seja classificada como uma prova por presunção, o resultado seria o mesmo, dado que os dados apurados (transações com cartão de crédito e não escrituração no livro Caixa) apontam de forma convergente sobre a existência de omissão de receitas.

Por tais motivos, considero o lançamento devidamente lastreado em provas consistentes, que justificam a exação, e não em meros indícios. Não houve qualquer transgressão às condições estabelecidas no art. 142 do CTN.

Por fim, no que concerne à alegação de que a fiscalização não procedeu à identificação dos gastos relacionados às supostas receitas omitidas, tal fato é irrelevante para alterar o lançamento. Na sistemática do Simples Nacional, o valor tributável é determinado com a aplicação de um percentual sobre a receita apurada. Os custos e despesas, pois, já se consideram embutidos no percentual considerado.

Conclusão.

De todo o exposto, encaminho meu **voto** no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, **negar provimento ao recurso voluntário**.

(documento assinado digitalmente)
Ricardo Antonio Carvalho Barbosa

ⁱ Art. 3º As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional deverão adotar para os registros e controles das operações e prestações por elas realizadas:

I - Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária;

(...)

ⁱⁱ § 3º A apresentação da escrituração contábil, em especial do Livro Diário e do Livro Razão, dispensa a apresentação do Livro Caixa.

ⁱⁱⁱ *II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.*