



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.725524/2011-24
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.121 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 3 de setembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NADIA MARIA F. C. DE FARIAS

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2007

EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. EXCLUSÃO DO SIMPLES INAPLICÁVEL PARA EXERCÍCIOS PRETÉRITOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES. AFASTAMENTO DOS SEUS EFEITOS.

A exclusão do SIMPLES com base em embaraço à fiscalização não possui efeitos retroativos ao período de apuração sob procedimento fiscal, devendo surtir efeitos somente para de apuração a partir, inclusive, do mês de ocorrência de tal conduta praticada contra a fiscalização.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. Ausente esta prova, a reiteração da conduta é insuficiente para justificar a exasperação da penalidade.

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2007

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. Ausente esta prova, a reiteração da conduta é insuficiente para justificar a exasperação da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob, que lhe deram provimento parcial em relação à multa qualificada. Votaram pelas conclusões, em relação à multa qualificada, os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella, por fundamentos distintos.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1803-002.617, na sessão de 25 de março de 2015, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008

SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. ADMISSIBILIDADE.

“Destarte, o sigilo bancário, como cediço, não tem caráter absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade aplicável de forma absoluta às relações de direito público e privado, devendo ser mitigado nas hipóteses em que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude, porquanto não pode o cidadão, sob o alegado manto de garantias fundamentais, cometer ilícitos. Isto porque, conquanto o sigilo bancário seja garantido pela Constituição Federal como direito fundamental, não o é para preservar a intimidade das pessoas no afã de encobrir ilícitos.” (STJ - Recurso Repetitivo)

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Evidencia omissão de receitas a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, de direito ou de fato, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Exercício: 2007, 2008

EXCLUSÃO DO SIMPLES. RETROATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

A retroatividade da exclusão do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) é possível, por se tratar, no caso, de procedimento de caráter meramente declaratório, e não desconstitutivo, conforme entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) na sistemática de Recursos Repetitivos, de observância obrigatória por este Colegiado (REsp nº 1.124.507/MG).

EXCLUSÃO DO SIMPLES. “EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO”. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO. FALTA DE ESCLARECIMENTOS A RESPEITO DA ORIGEM DA MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA.

Tanto a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração, quando a falta de esclarecimentos a respeito da origem da movimentação bancária não são de molde a caracterizar “embaraço à fiscalização”, visto que a própria legislação prevê, para esses casos, o remédio jurídico do arbitramento dos lucros e da presunção legal de omissão de receitas, respectivamente.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EFEITOS.

A prática reiterada de infração à legislação tributária autoriza a exclusão de ofício do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), surtindo efeitos a partir, inclusive, do mês de ocorrência dessa prática reiterada (mês subsequente ao primeiro mês de cometimento da infração).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2007, 2008

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA.

Ressalvados os casos especiais, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência, na medida em que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro arbitrado e o faturamento apurados nos anos-calendário 2006 e 2007 a partir da constatação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, mediante exclusão do Simples Federal a partir de janeiro/2006 e do Simples Nacional desde o início de sua vigência em julho/2007, em razão da prática reiterada de infração. A autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu a manifestação de inconformidade contra o ato de exclusão, e julgou improcedente a impugnação (e-fls. 533/547). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu parcial provimento ao recurso voluntário para *considerar, como termo inicial da exclusão do Simples Federal, o período de apuração de fevereiro de 2006; excluir da matéria tributável do IRPJ, da CSLL, do Pis e da Cofins, o valor de R\$ 181.918,49, relativo ao mês de janeiro de 2006 (primeiro trimestre de 2006); e afastar a qualificação da multa de ofício aplicada* (e-fls. 651/669).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 07/04/2015 (e-fl. 670) e em 19/05/2015 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 671/747 no qual a Fazenda aponta divergências reconhecidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 750/758, do qual se extrai:

2.1. Da configuração da prática reiterada de infração à legislação tributária - Exclusão do Simples

Afirma a Recorrente que as decisões proferidas nos Acórdãos recorrido e no paradigma n.º 1801-001.887, a seu modo de ver, a despeito de possuírem similitude fática, adotaram posições distintas quanto ao momento de caracterização da prática reiterada à legislação tributária conducente à exclusão do Simples. Neste, houve entendimento de que a exclusão de ofício deve se remeter à data de ocorrência do fato, ao passo que na decisão recorrida haveria conclusão diversa, denotando que somente a partir do período subsequente, mediante reiteração da conduta dolosa, poderia se declarar a inaplicabilidade da sistemática ao contribuinte.

De fato, mediante apreciação do teor dos julgados em cotejo, verifico, com base neste aspecto, a existência de dissenso capaz de suscitar exame da matéria em sede de recurso especial posto que, a partir de contexto semelhante foram adotados entendimentos dissonantes quanto ao termo inicial de vigência de afastamento da forma de apuração tributária simplificada.

2.2. Da aplicação da multa qualificada

Como segunda inconformidade, pugna-se pelo retorno da multa de ofício ao patamar de 150% (cento e cinquenta por cento), tal qual a conclusão da auditoria. Conforme é extraído, a *ratio decidendi* do Acórdão recorrido teve por base a questão de que a mera reiteração de presunção de omissão de receitas não daria azo ao percentual qualificador da penalidade. Mais que isso, no caso em concreto, de acordo com o voto condutor, haveria suporte nas súmulas n.º 25 e 34 do CARF, as quais se reproduz:

Súmula CARF vinculante n.º 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Súmula CARF vinculante n.º 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

Aduz ainda o relator que

Também não procede a tentativa de qualificação da multa de ofício aplicada com base na “falta de declaração e de registro da movimentação financeira”, ou no “comportamento da empresa ao longo do procedimento fiscal, visando impedir o acesso aos documentos que deveriam comprovar suas movimentações bancárias” (Relatório Fiscal, fls. 281), já que essas condutas, por si só, não comprovam o dolo, por se tratar, como visto, de **presunção de omissão de receitas**, e não de apuração direta de omissão de receitas.

A Recorrente, por sua vez, identifica similitude fática e entendimento divergente em relação ao caso apreciado no teor do Acórdão n.º 1401-000.823, destacando ainda trechos que, segundo entende, estaria configurado o tratamento fiscal diverso.

Em princípio, a situação em apreço configurada pela presunção da omissão de receitas de origem não comprovada em valores desproporcionais aos declarados atrai a aplicação da súmula n.º 25 do CARF. Veja-se o fundamento dos precedentes que levaram a sua edição:

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA – JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco, divergentes de dados levantados pela fiscalização, a **movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados,**

independentemente do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA - Para a aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente **necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o 'dolo específico** do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

Examinando mais detidamente a circunstância apresentada à admissibilidade do recurso Especial, constato que não seja este o caso de interposta pessoa (Súmula n.º 34), entretanto, há que se ver que a intenção do contribuinte com a omissão foi justamente se manter enquadrada na sistemática de pagamentos simplificada. Circunstância que, a despeito de não ter sido discutida pelos precedentes que levaram ao verbete sumular n.º 25, demonstra, por outro lado, que realmente existe semelhança fática entre o Acórdão paradigma e o Acórdão recorrido, pois ambos tratam da qualificação multa no contexto de contribuintes que foram excluídos do referida sistemática de pagamento de tributos.

Portanto, tal qual fundamentado, atendidos aos demais pressupostos de admissibilidade, certifico que as dissidências entre os julgados quedaram demonstradas, razão pela qual opino em **DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional sobre as matérias referentes ao **momento de configuração da prática reiterada de infração à legislação tributária para efeito de exclusão do Simples e à aplicação da multa qualificada.** (destaques do original)

A PGFN se reporta aos *atos que ensejaram a exclusão do Simples Federal*, e afirma a divergência jurisprudencial em face do paradigma n.º 1801-001.887, no qual foi reconhecida a caracterização de embaraço à fiscalização, diversamente do recorrido, pautado no entendimento *que a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração, assim como a falta de esclarecimentos a respeito da origem da movimentação bancária não caracterizam embaraço à fiscalização*, de modo a restar apenas a prática reiterada de infração a deslocar os efeitos da exclusão para os meses seguintes a janeiro/2006.

Mais à frente destaca que a exclusão está fundamentada no art. 14, incisos II e V da Lei n.º 9.317/96, e afirma a ocorrência de embaraço à fiscalização, na forma do indicado inciso II, argumentando que:

Assim, é patente que a negativa não justificada de exibição de livros e documentos, bem como o não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, conforme redação literal da lei, configura embaraço à fiscalização. Adotar outra interpretação tal como o fez o acórdão recorrido equivaleria tornar inócua e sem eficácia a própria legislação.

Esse argumento ganha maior relevância quando se observa que o ingresso e a manutenção do contribuinte no regime simplificado está adstrita à faixa de faturamento da empresa.

Deve-se lembrar que “não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. (...) um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum”.

Importa destacar lição de Carlos Maximiliano, a propósito da postura hermenêutica do juiz, à qual pode ser equiparada a posição do julgador administrativo, *in verbis*:

“Em geral, a função do juiz, quanto aos textos, é dilatar, completar e compreender, porém não alterar, corrigir, substituir. Pode melhorar o dispositivo, graças à interpretação larga e hábil; porém, não negar a lei, decidir o contrário do que a mesma estabelece. A jurisprudência desenvolve e aperfeiçoa o Direito,

porém como que inconscientemente, com o intuito de o compreender e bem aplicar. Não cria, reconhece o que existe; não formula, descobre e revela o preceito em vigor e adaptável à espécie. Examina o Código, perquirindo das circunstâncias culturais e psicológicas em que ele surgiu e se desenvolveu o seu espírito; faz a crítica dos dispositivos em face da ética e das ciências sociais; interpreta a regra com a preocupação de fazer prevalecer a justiça ideal (*richtiges Recht*); porém tudo procura achar e resolver com a lei; jamais com a intenção descoberta de agir por conta própria, proeter ou contra legem.”

Conclui-se, assim, que os fatos apontados pela autoridade competente da DRF – negativa não justificada de exibição de livros e documentos, bem como o não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros – configuram embaraço à fiscalização, fundamento legal para a exclusão da sistemática simplificada de pagamentos dos tributos.

Não se pode perder de vista que o SIMPLES consiste numa benesse instituída para favorecer microempresa ou empresa de pequeno porte e não para escamotear irregularidades fiscais e contábeis para burlar o Fisco. Se se merece adotar uma interpretação restrita é quanto ao ingresso e permanência de contribuinte nesse regime, sob pena de sua total descaracterização.

Nesse quadro, fica devidamente demonstrado que a infração descrita pela fiscalização se subsume ao disposto no inciso II, do art. 14 da Lei n.º 9.317/96, razão pela qual merece reforma o acórdão recorrido para fixar o início dos efeitos da exclusão do SIMPLES FEDERAL a partir de janeiro de 2006, quando verificado o embaraço à fiscalização.

Quanto à qualificação da penalidade, a PGFN destaca sua motivação na acusação fiscal, afirma a ocorrência de dolo em face da *omissão de valores vultosos de forma reiterada*, e aponta divergência a partir do paradigma n.º 1401-000.823, que em caso análogo, também de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, manteve a aplicação da multa de 150%.

No mérito, invoca doutrina e reproduz os artigos legais de regência para concluir que:

Verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.

Repita-se a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.

Pois bem. Há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano.

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei n.º 4.502/66 a que remete a Lei n.º 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007).

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta de deixar de declarar reiteradamente parcela significativa de seus rendimentos, o que revela evidente intuito fraudulento, apto a ensejar a incidência da multa qualificada.

Logo, os fatos apontados pela auditoria fiscal representam um conjunto probatório forte e coeso no sentido de caracterizar os pressupostos necessários para a qualificação da multa de ofício (dolo e fraude).

Consigne-se que, com sua conduta, o contribuinte procurou retardar ou impedir o conhecimento dos fatos geradores de obrigação tributária pelo Fisco.

De fato, ao não declarar reiteradamente parte significativa de suas receitas, o contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento de imposto de renda. Não há como se acatar a tese de mero erro. Trata-se, sim, de ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude.

Destarte, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente em busca de enriquecimento sem causa.

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação dolosa, Luiz Regis Prado⁴ afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo.

O tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor – valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno).

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo).

Assevera o autor:

[...]

Para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar.

No seu magistério, Fernando Capez⁵ assevera que a ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dirigida a uma finalidade, é conduta, e esta, dolosa ou culposa, corresponde a um dos quatro elementos do fato típico (fato material que se amolda perfeitamente aos elementos constantes do modelo previsto na lei penal).

Daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada.

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

- a) praticou atividade ilícita comprovada, observada a partir da apuração de omissão significativa de rendimentos, de forma reiterada, alicerçada em todo um conjunto probatório coeso, conforme demonstrado acima, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;
- b) como resultado de sua conduta dolosa, havia diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;
- c) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;
- d) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Diante de todo o exposto merece reforma o acórdão recorrido.

Cientificada em 14/09/2016 (e-fls. 781/782), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 28/09/2016 (e-fls. 893/902) nas quais defende inexistir embargo à

fiscalização, invocando jurisprudência deste Conselho consignando *a não configuração de embargo à fiscalização apenas pelo fato de o contribuinte não apresentar as informações que lhe são exigidas pelo Fisco, especialmente em se tratando de intimação para justificar os créditos em conta bancária*. Entende ser *necessária a demonstração de que o contribuinte, ao não prestar informações, agiu de forma fraudulenta com visível intuito de embargo à fiscalização, obstaculizando a lavratura do auto de infração*. E afirma que tais premissas não se encontram no presente caso, porque a Fiscalização logrou constituir o crédito tributário mediante arbitramento dos lucros e presunção legal de omissão de receitas. Em consequência, restando apenas a prática reiterada de infração, *por óbvio só poderia ser assim considerada a partir da constatação do ato infracional praticado pelo menos duas vezes*.

Acrescenta que, também porque não demonstrada *a conduta dolosa e fraudulenta da contribuinte*, é incabível a qualificação da penalidade. Aduz ser necessário evidente intuito de fraude, e afirma que majoração da penalidade decorreu de *mera ausência de declaração e recolhimento de tributos*, além de a tributação se pautar em presunção relativa. Discorre sobre os dispositivos que regem a matéria e invoca jurisprudência e as Súmulas CARF nº 14 e 25.

Pede, assim, que seja mantido integralmente o acórdão recorrido.

A Contribuinte também interpôs recurso especial na mesma data (e-fls. 785/836), mas lhe foi negado seguimento em exame de admissibilidade (e-fls. 917/919). Cientificada dessa decisão em 13/01/2017 (e-fl. 962/963), a Contribuinte apresentou agravo (e-fls. 948/959) que foi rejeitado conforme despacho às e-fls. 965/969, cientificado à Contribuinte em 05/06/2017 (e-fls. 976/977).

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da PGFN - Mérito

A PGFN contesta o deslocamento promovido, no acórdão recorrido, quanto aos efeitos do ato de exclusão do SIMPLES Federal. Em seu entendimento, porque caracterizado embargo à fiscalização, a exclusão operaria efeitos a partir de janeiro/2006.

Ressalte-se que a PGFN não contesta a interpretação, firmada no acórdão recorrido, acerca dos efeitos da exclusão decorrente da constatação de prática reiterada de infração, postergados para fevereiro/2006. O litígio se circunscreve, apenas, à eficácia da exclusão em janeiro/2006, e isto em razão do apontado embargo à fiscalização.

O acórdão recorrido está pautado no entendimento assim expresso em seu voto condutor:

11. O início dos efeitos da exclusão da Recorrente do Simples Federal se deu a partir de janeiro de 2006, ao fundamento de que teria ocorrido “embargo à fiscalização” e “prática reiterada de infração à legislação tributária”.

12. Com relação ao primeiro fundamento, tenho que tanto a “falta de apresentação de livros e documentos da escrituração”, quando a “falta de esclarecimentos a respeito da

origem da movimentação bancária” não são de molde a caracterizar “embaraço à fiscalização”, visto que a própria legislação prevê, para esses casos, os remédios jurídicos do “arbitramento dos lucros” e da “presunção legal de omissão de receitas”, respectivamente.

13. Assim, se da omissão do contribuinte decorrem consequências específicas, expressamente previstas na legislação tributária, não se pode utilizar da mesma conduta para caracterizar a figura do “embaraço à fiscalização”.

14. Já quanto ao segundo fundamento, somente se caracteriza a “prática reiterada de infração à legislação tributária” a partir do período de apuração subsequente ao em que inicialmente cometida a infração.

15. Ou seja, não de janeiro de 2006 (primeiro mês de cometimento da infração), mas de **fevereiro de 2006**, já que somente neste último mês houve novo cometimento de infração à legislação tributária, a caracterizar, efetivamente, “prática reiterada de infração à legislação tributária”.

16. Por conseguinte, o início dos efeitos da exclusão do Simples Federal deve se processar a partir de **fevereiro de 2006** (e não de janeiro do mesmo ano).

A exclusão da Contribuinte do Simples Federal a partir de janeiro/2006 (e-fl. 271) está fundamentada na representação de e-fls. 269/270, na qual a autoridade fiscal consigna, além da prática reiterada de infração, que *a empresa fiscalizada praticou embaraço à fiscalização, ao se recusar, ainda que indiretamente, a apresentar documentos em seu poder, conforme descrito no Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01, lavrado em 11 de março do corrente ano e devidamente cientificado à empresa em 13 de abril*. Referido Termo traz expresso que (e-fl. 75/77):

1 – A empresa, intimada em 31 de janeiro do corrente ano por meio dos Termos de Intimações Fiscais nº 01 e 02, apresentou em 16 de fevereiro informação dando conta de que “o documentário fiscal, juntamente com os livros comerciais e fiscais, se encontra (sic) no domicílio da empresa...”;

2 – No dia 25 de fevereiro do corrente ano, o Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento e ao final deste termo devidamente identificado dirigiu-se ao referido domicílio da empresa a fim de efetuar a retenção dos documentos requeridos;

3 – A titular da firma, Sra. Nádia Maria F. C. de Farias informou que não havia no estabelecimento qualquer documento fiscal ou contábil e que os mesmos estariam em posse de seu contabilista, comprometendo-se a entrega-los na segunda-feira seguinte (dia 28.02.2011) no prédio da Receita Federal;

4 – No dia aprazado, a titular da firma (ou qualquer outra pessoa em seu nome) não compareceu para apresentação dos documentos, tampouco justificou sua ausência;

5 – Considerando que até o dia 10 de março de 2011 os documentos não foram apresentados, o Auditor-Fiscal dirigiu-se novamente ao estabelecimento comercial a fim de proceder à retenção dos referidos documentos;

6 – Uma vez mais, os documentos não estavam no estabelecimento comercial e a titular da empresa efetivou contato telefônica com sua contadora que se comprometeu novamente a apresentar os documentos no prédio da DRF/Natal;

A fiscalizada disporá do prazo de 10 (dez) dias, contados do recebimento do presente termo, para apresentar documentos que invalidem um ou mais das constatações narradas nos itens 1 a 6 acima.

Na Informação Fiscal às e-fls. 272/282, a autoridade lançadora aduz que, *considerando que novamente a empresa se furtou a apresentar os documentos requeridos, lavrou-se Termo de Reintimação Fiscal nº /2 (fls. 72 a 74) no mês de março seguinte, também este infrutífero*.

Dispõe a Lei nº 9.317/96, no ponto em questão:

Art. 14. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses:

[...]

II - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada, bem assim pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional);

[...]

Art. 15. A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtirá efeito:

[...]

V - a partir, inclusive, do mês de ocorrência de qualquer dos fatos mencionados nos incisos II a VII do artigo anterior.

[...]

Esta Conselheira já se manifestou acerca do tema, rejeitando contestação de sujeito passivo que, autuado segundo as regras da sistemática simplificada de recolhimentos estabelecida na Lei nº 9.317/96, pretendia o cancelamento da exigência porque não declarada sua exclusão por embaraço à fiscalização mediante não fornecimento de informações sobre movimentação financeira. No voto condutor do Acórdão nº 1101-001.047 restou consignado que:

Quanto à invocada aplicação da Lei Complementar nº 123/2006, como já explicitado na decisão recorrida, sua vigência somente se verificou a partir de 01/07/2007, quando passou a ser aplicável o Simples Nacional. Antes disso, os recolhimentos na sistemática do Simples Federal observavam as regras da Lei nº 9.317/96, de cunho material e não meramente procedimental, como alega a recorrente.

De fato, não poderiam os contribuintes optantes pelo Simples Federal vir a ser surpreendidos com exclusões fundamentadas em dispositivos editados para vigorarem apenas depois da ocorrência dos correspondentes fatos geradores. Isto porque tais dispositivos legais não são meramente procedimentais, mas sim qualificam e atribuem consequências a condutas dos sujeitos passivos, com efeitos evidentemente materiais.

A jurisprudência administrativa, aliás, já se consolidou para impedir, no sentido inverso, a retroatividade de normas que autorizassem a permanência, no Simples Federal, de contribuintes que somente foram admitidos posteriormente como optantes:

Súmula CARF nº 81. É vedada a aplicação retroativa de lei que admite atividade anteriormente impeditiva ao ingresso na sistemática do Simples.

A autoridade fiscal promoveu a exigência segundo a sistemática simplificada de recolhimentos porque a Lei nº 9.317/96, ao contrário da Lei Complementar nº 123/2006, não cogita da exclusão imediata daqueles que deixam de escriturar sua movimentação financeira. Em verdade, a única hipótese próxima que poderia autorizar tal proceder seria aquela contida no art. 14, inciso III da Lei nº 9.317/96. Veja-se:

Art. 12. A exclusão do SIMPLES será feita mediante comunicação pela pessoa jurídica ou de ofício.

[...]

Art. 14. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses:

[...]

II - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada, bem assim pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional);

[...]

Nestas condições, o art. 15, inciso V, da mesma lei estabelece os efeitos da exclusão *a partir, inclusive, do mês de ocorrência de qualquer dos fatos mencionados* no inciso II do art. 14 da Lei nº 9.317/96.

Ocorre que, ao estipular esta hipótese de exclusão do Simples Federal, o legislador incorporou o que, paralelamente, está previsto no art. 33 da Lei nº 9.430/96, como causa de regime especial de fiscalização:

Art.33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

II - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;

III - evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

IV - realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem a devida inscrição no cadastro de contribuintes apropriado;

V - prática reiterada de infração da legislação tributária;

VI - comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho;

VII - incidência em conduta que enseje representação criminal, nos termos da legislação que rege os crimes contra a ordem tributária.

§1º O regime especial de fiscalização será aplicado em virtude de ato do Secretário da Receita Federal.

§2º O regime especial pode consistir, inclusive, em:

I - manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo;

II - redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimento dos tributos;

III - utilização compulsória de controle eletrônico das operações realizadas e recolhimento diário dos respectivos tributos;

IV - exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias;

V - controle especial da impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais e da movimentação financeira.

§3º As medidas previstas neste artigo poderão ser aplicadas isolada ou cumulativamente, por tempo suficiente à normalização do cumprimento das obrigações tributárias.

§4º A imposição do regime especial não elide a aplicação de penalidades previstas na legislação tributária.

§ 5º Às infrações cometidas pelo contribuinte durante o período em que estiver submetido a regime especial de fiscalização será aplicada a multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 desta Lei, duplicando-se o seu percentual. (Redação dada Lei nº 11.488, de 2007) *(negrejou-se)*

É neste contexto, portanto, que devem ser interpretadas as disposições do art. 14, inciso II da Lei nº 9.317/96. Ou seja, a exclusão do Simples Federal pode ser promovida com efeitos imediatos quando o sujeito passivo pratica atos enquadrados na hipótese descrita no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430/96, a qual, em outras condições, ensejaria uma ou mais das consequências expressas no §2º do art. 33 da Lei nº 9.430/96, com amparo no que assim autorizado pelo Código Tributário Nacional:

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, **quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária**, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção. *(negrejou-se)*

Tendo em conta a gravidade das consequências estipuladas no §2º do art. 33 da Lei nº 9.430/96, as hipóteses de sua aplicação devem ser interpretadas literalmente, o mesmo se verificando com o art. 14, inciso II da Lei nº 9.317/96. Significa dizer que a exclusão do sujeito passivo do Simples Federal com esta motivação deve estar lastreada na efetiva *negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, e/ou no não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado*, e não apenas na apresentação parcial destes elementos. *(destaques do original)*

Referido acórdão não foi objeto de recurso especial e o mesmo entendimento foi reiterado no Acórdão nº 1101-000.919, mas para reverter os efeitos da exclusão promovida sob aquele fundamento, e esta última decisão, embora questionada, não foi analisada por este Colegiado que, à unanimidade, negou conhecimento ao recurso especial da PGFN porque não caracterizado o dissídio jurisprudencial, na forma do Acórdão nº 9101-003.789¹.

Nos dois casos citados, relativamente a períodos de apuração sob vigência da Lei nº 9.317/96, os sujeitos passivos deixaram de escriturar movimentações bancárias no Livro Caixa, sendo que no primeiro caso o próprio Livro Caixa deixou de ser apresentado, apesar de outros livros fiscais terem sido entregues à autoridade fiscal. No primeiro caso não houve exclusão e no segundo a exclusão foi fundamentada no art. 14, inciso II da Lei nº 9.317/96.

No presente caso, a Contribuinte apresentou *seus livros Caixa de Registro de Entradas, de Saídas e de Apuração de ICMS*, mas deixou de entregar extratos bancários e documentação comprobatória da origem dos depósitos bancários, conduta que, segundo os parâmetros antes consignados, não estaria contemplada no art. 14, inciso II da Lei nº 9.317/96.

Para além disso, como já manifestado por esta Conselheira no voto antes transcrito, esta hipótese de exclusão deve ser interpretada em conjunto com o art. 33 da Lei nº 9.430/96 e com o art. 200 do CTN, que reportam consequências imediatas à constatação

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

daqueles atos, e assim confirmam que o art. 15, inciso V da Lei nº 9.317/96, ao determinar os efeitos desta exclusão *a partir, inclusive, do mês de ocorrência de qualquer dos fatos mencionados nos incisos II a VII do artigo anterior*, autoriza a exclusão, apenas, a partir da verificação do embargo, que no presente caso se deu ao longo de 2010 e 2011, quando não mais vigente a sistemática de recolhimento prevista na Lei nº 9.317/96.

Neste mesmo sentido é a decisão veiculada no Acórdão nº 1301-003.496, nos termos do voto condutor do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

E ainda que houvesse ocorrido o tal embargo, a exclusão do Simples levada a efeito não poderia ter efeitos retroativos. Explico.

O lançamento relativo ao ano-calendário de 2006 foi realizado com base no lucro arbitrado em razão de o contribuinte ter sido excluído do Simples em decorrência de suposto embargo à fiscalização, nos termos do artigo 14, inciso II, da Lei 9.317 de 05/12/1996. A exclusão teve efeito a partir de 01/01/2006 em conformidade com o disposto no inciso V do art. 15 da Lei nº 9.317/1996 (Ato Declaratório à e-fl. 278).

Vejamos a redação dos dispositivos em questão:

[...]

Conforme se observa, ainda que reste caracterizado o embargo à fiscalização, determina o inciso V do art. 15 da Lei nº 9.317, de 1996, que os efeitos da exclusão do Simples se darão a partir do mês de ocorrência desse fato. No caso concreto, me parece indubitável que o fato, qual seja, o embargo, teria ocorrido durante o procedimento fiscal, realizado no ano de 2011, e não em 2005 ou 2006, período a que se referiam os documentos solicitados.

Nesse mesmo sentido, assim decidiu-se no acórdão 1802-000.936 (sessão de 30 de junho de 2011):

[...]

Desse modo, o lançamento relativo ao ano-calendário de 2006, de todo modo, deveria ter sido realizado ainda na sistemática do Simples Federal, implicando, por si só, o cancelamento integral dos autos de infração daquele período.

O citado Acórdão nº 1802-000.936 está orientado por voto do Conselheiro Nelso Kichel, nos seguintes termos:

No caso, diversamente do fundamento alegado pelo recorrente, a pretensão fiscal deve ser afastada NÃO pela falta de caracterização do embargo à fiscalização que restou demonstrada, mas por erro ou equívoco do fisco na aplicação da legislação de regência.

O embargo à fiscalização, quando caracterizado ou configurado, implica exclusão do SIMPLES, com efeito jurídico, a partir da data da infração negativa de fornecimentos dos livros contábeis/fiscais (embargo à fiscalização).

Por conseguinte, a exclusão do SIMPLES, no caso de embargo à fiscalização, diversamente da imputação da fiscalização, não pode abarcar períodos pretéritos, não deve se estender aos anos-calendário ou períodos de apuração já encerrados na data do embargo à fiscalização, mas tão-somente para os períodos de apuração futuros, a partir dessa infração.

Nesse sentido, transcrevo o disposto nos arts. 14 e 15 da Lei nº 9.317/96:

[...]

Como demonstrado, a exclusão do SIMPLES por embargo à fiscalização, no caso, foi equivocada, pois não poderia abarcar os períodos de apuração pretéritos, mas tão-somente os períodos de apuração a partir da data de configuração do embargo à fiscalização.

No Ato Declaratório Executivo de exclusão do SIMPLES nº 13, de 12 de junho de 2008, não consta a data de configuração da infração “embaraço à fiscalização” (fl. 276); porém, o procedimento de fiscalização começou em **01/08/2007**, conforme Termo de Início de Fiscalização e ciência pelo contribuinte (fls. 06/07). E, posteriormente, ainda foi houve a intimação fiscal de **19/02/2008** para reiterar solicitações não atendidas na primeira intimação (fls. 78/79).

Portanto, deve ser afastada a aplicação do indigitado Ato Declaratório Executivo de exclusão do SIMPLES, pois foi editado, equivocadamente, para abarcar períodos de apuração pretéritos (encerrados) dos anos-calendário 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, quando deveria regular, apenas, períodos de apuração futuros, a partir da infração “embaraço à fiscalização”.

Conclui-se, do exposto, que mesmo se considerada a ocorrência de embaraço à fiscalização, disto não se extrai a eficácia da exclusão da Contribuinte do Simples Federal a partir de janeiro/2006, como pretende a PGFN.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial neste ponto.

Quanto à qualificação da penalidade, esta Conselheira, em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

Concordo integralmente com a I. Relatora no que tange aos efeitos do Ato Declaratório de Exclusão e à exigência do crédito tributário principal. Mas tenho outras razões para concluir pelo afastamento da multa de ofício qualificada, de forma que subsistam apenas os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

Os debates havidos durante as sessões de julgamento permitiram-me bem delinear os critérios que adoto para exigência da multa de ofício qualificada.

No primeiro caso apreciado, estivemos frente a um contribuinte que havia omitido significativo volume de receitas, apuradas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

A contribuinte apresentara livros contábeis que precariamente reproduziam a movimentação bancária questionada, fazendo transitar a maior parte dos valores apenas por contas patrimoniais, e reconhecendo como receita de vendas somente os valores expressos nas notas fiscais emitidas. Consoante reproduzido pelo I. Relator, a contribuinte limitou-se a argüir, sem qualquer prova documental, que em virtude da natureza perecível das mercadorias, havia operações de revenda de mercadorias que seguiam diretamente do produtor rural para os clientes da empresa, acobertadas pela Nota Fiscal de Produtor Rural; o pagamento ocorria de forma informal, de vez que realizava pagamentos aos produtores rurais e posteriormente recebia de seus clientes a quitação das mercadorias revendidas.

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas de mercadorias foi de apenas R\$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R\$ 7.109.024,52.

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar

que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPJ, DACON e DCTF não continham qualquer registro de resultados tributáveis ou débitos apurados. Ainda assim, a Fiscalização circularizou um dos clientes da fiscalizada, e identificou outras operações que sequer haviam sido escrituradas no Livro Registro de Saídas. Ao final, concluiu a autoridade fiscal que apesar de ter auferido vultosa receita, a contribuinte agiu dolosamente com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, apresentando declarações zeradas.

Acompanhei a Turma que, à unanimidade, manteve integralmente o crédito tributário ali exigido, com a aplicação da multa qualificada.

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes já mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção da contribuinte em deixar de recolher tributos. A dúvida ganha maior relevo quando observo, no Termo de Verificação Fiscal, que cerca de 50% dos valores omitidos decorrem de CAFÉ DESTIN EXPORTAÇÃO e CAFÉ C/ SUSP PIS-COFINS, cuja exclusão da base de cálculo do SIMPLES Federal poderia decorrer de interpretação da legislação tributária.

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 14, concordo com o afastamento da qualificação da penalidade, proposto pela I. Relatora.

Também contrário à qualificação da penalidade foi o entendimento expresso no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.267:

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte*

da autoridade fazendária do fato gerador, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Súmula CARF nº 25: *A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*

Esclareça-se que, como consignado neste voto, a recorrente invocou a *descrição "auto explicativa" contida nos extratos bancários* para vincular outros depósitos bancários a operações de compra e venda de veículos usados, evidência de vendas sem emissão de nota fiscal, na medida em que as operações assim comprovadas foram admitidas pela Fiscalização como origem de parte dos depósitos bancários. Ocorre que esta circunstância não foi integrada à acusação fiscal acima exposta, acrescida apenas por referências ao significativo descompasso entre a movimentação financeira e as receitas declaradas pelo sujeito passivo, e pela menção ao *grande volume de rendimentos tributáveis* omitidos, mas aí tendo em conta, também, a significativa parcela de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Assim, além da reiteração, a acusação fiscal apenas afirma que a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada apresenta valores expressivos, constatações que não se prestam como indícios da intenção de omitir receitas sabidamente tributáveis.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta. Desnecessário, portanto, apreciar as demais alegações da recorrente acerca da ausência de embaraços à investigação fiscal, da validade da documentação apresentada e necessária desconstituição por parte da Fiscalização, do regular registro contábil dos rendimentos tributáveis, do indevido uso da presunção *hominis* para qualificação da penalidade e das inconsistências verificadas na acusação de sonegação, pois tais argumentos já foram antes refutados no que importa à caracterização da omissão de receitas, bem como para manutenção da multa qualificada sobre a omissão de receitas de intermediação financeira.

Por estas razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.144, porque agregados outros elementos às apurações feitas a partir dos depósitos bancários que favoreceram a contribuinte no período fiscalizado:

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo atuada decorre da constatação de receitas auferidas no período fiscalizado, mediante confronto dos depósitos bancários com os documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a partir dos quais foi possível constatar que apenas parte das operações foram contabilizadas pela atuada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

No que concerne à aplicação da multa proporcional ao valor do imposto, a mesma foi de 150%, por prática, em tese, de infração qualificada como:

1 – Sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

1.1 – Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (por três anos consecutivos, não entregou a DIPJ, deixando de informar o resultado do exercício, a base de cálculo e o regime de tributação; não informou nenhum valor nas DCTF; não apresentou a escrituração comercial para que houvesse possibilidade de apuração da base de cálculo; não comprovou a origem dos créditos em contas mantidas em instituições financeiras, tendo cabido tal tarefa à fiscalização, tudo evidenciando o intuito de omitir informações, com o fito de eximir-se do pagamento do imposto/contribuições);

1.2 – Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a autuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).

Acrescente-se a esta acusação as referências, também trazidas pela Fiscalização, acerca da reiteração desta conduta omissiva por parte da pessoa jurídica SANTEX que, antes da autuada (IMPELCO), foi constituída para operação da marca GR ELETRO:

No ano de 2000 foi requisitado procedimento de fiscalização pelo Ministério Público Federal, onde foi constatada a sucessão de SANTEX por IMPELCO – processos números 10183.004979/00-11 (arquivado por decadência) e 10183.002620/2001-25 (créditos inscritos na Dívida Ativa da União).

Em ambas as ocasiões os procedimentos de fiscalização foram precedidos de ações policiais de busca e apreensão nos estabelecimentos da contribuinte, que sempre usa a marca GR ELETRO, mudando apenas o CNPJ dos estabelecimentos e abandonando o anterior, categoria em que se inclui IMPELCO, furtando-se ao cumprimento das obrigações tributárias.

Contudo, no sistema CNPJ os estabelecimentos matriz e filiais de IMPELCO continuam ativos, em vários dos mesmos endereços da empresa sucessora/solidária, além de haver movimentação financeira em 2002 no valor de R\$ 49.283.060,04, de R\$ 42.620.634,83 em 2003, de R\$ 11.790.083,53 em 2004 e de R\$ 58.836,41 em 2005, não havendo entrega de declarações também para esses anos, confirmando a assertiva de que IMPELCO foi "substituída" paulatinamente por VESLE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA (vide fls. 02 a 04 do ANEXO IV – QUATRO)., aberta em 06/06/2000, considerando que a marca GR ELETRO continuou no mercado, inclusive com inserções na mídia televisiva e propaganda contínua em listas telefônicas, sendo mais recentemente substituída pela marca FACILAR, adotada no início de 2007 por VESLE.

Considerando a forma de apuração, nestes autos, dos fatos tributáveis, não são aplicáveis as Súmula CARF nº 14 e 25, porque não se trata de presunção legal de omissão de receitas, ou de simples apuração de omissão de receitas, e ainda que tenha havido arbitramento dos lucros, outras evidências foram agregadas para demonstração do intuito de fraude.

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da autuação de fundar em presunção. No mais, afirma confiscatória a penalidade subsistente, ao final pleiteando sua redução para 75% *uma vez que reconhecida pelos Nobres Julgadores a quo que: “a contribuinte não causou embaraço à fiscalização, prestando os esclarecimentos que lhe eram possíveis”*. Ocorre

que o percentual de 150% está previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 para as exigências de ofício nas quais restar caracterizado o intuito de fraude, aqui presente em razão das evidências reunidas pela Fiscalização acerca da deliberada intenção da contribuinte de, reiteradamente praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram os votos desta Conselheira, contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos nº 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda) e 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME). De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão nº 9101-004.838 quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimi-las das bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas*. Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão nº 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto).

No presente caso, a autoridade lançadora, conforme exposto na Informação Fiscal às e-fls. 272/282:

- i) relata que o procedimento fiscal teve origem em razão da constatação de movimentação bancária incompatível com o porte de sua sede, bem como na resposta, pela fiscalizada, em investigações relativas a outro sujeito passivo, de que *possuía um caminhão para transporte de mercadorias e que prestava serviço de frete sem emissão de nota fiscal*;
- ii) consigna que a fiscalizada não apresentou livros fiscais, mas deixou de apresentar extratos bancários e prestar esclarecimentos acerca da origem dos depósitos bancários;
- iii) demonstra que as receitas declaradas são inferiores aos *créditos efetuados em suas contas bancárias* e assim as diferenças correspondem a receitas não declaradas;
- iv) fundamenta a exclusão do Simples Federal a partir de janeiro de 2006 e do Simples Nacional a partir de julho de 2007;
- v) fundamenta a exigência dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento a partir das receitas consideradas omitidas, e justifica o arbitramento dos lucros a partir da totalidade das receitas do período fiscalizado;

- vi) demonstra o aproveitamento dos tributos recolhidos na sistemática simplificada de recolhimentos;

Ao final, assim motiva a qualificação da penalidade aplicada sobre a integralidade do crédito tributário exigido:

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 44, I impõe a aplicação de multa equivalente a 75% do valor do imposto ou da contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata. O parágrafo primeiro do mesmo artigo determina que a multa será duplicada (equivalente a 150% do valor do tributo) nos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

O referido art. 71 informa que sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir, ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (inciso I).

No presente caso, a empresa fiscalizada procedeu da exata forma prevista no dispositivo legal sancionador. De início, deixou de declarar ao fisco parcela considerável de sua receita bruta ao longo de pelo menos dois anos, diminuindo assim o montante de tributos a recolher aos cofres federais. Não bastassem as declarações com tributos em valores inferiores aos devidos, a empresa deixou de registrar em seus livros contábeis (fls. 83 a 105) os valores correspondentes às suas movimentações financeiras e bancárias, retardando o conhecimento dos respectivos fatos geradores das obrigações tributárias principais. Mais uma vez, a ação se deu por dois anos, no mínimo. Além de não declarar os valores devidos e de não escriturar sua movimentação financeira e bancária em seus livros contábeis, a empresa fiscalizada deixou de apresentar os documentos comprobatórios dos créditos efetuados em suas contas-correntes mantidas no Bradesco. Intimada e reintimada (fls. 54 a 71), alegava que os documentos estavam em seu domicílio (fl. 81), e lá comparecendo o fisco para arrecadá-los, era informado que estavam com a contabilista da empresa e que seriam entregues na DRF/Natal, fato que nunca ocorreu (Termo de Constatação Fiscal nº 01, fls. 75 a 77). O comportamento da empresa ao longo do procedimento fiscal visando impedir o acesso aos documentos que deveriam comprovar suas movimentações bancárias deixam evidente o dolo nas condutas antes praticadas, ou seja, a negativa de apresentação dos documentos visou dificultar a apuração dos recolhimentos abaixo dos devidos e da incorreção da escrituração contábil da empresa.

Não fossem dolosos os atos praticados ao longo dos dois anos sob procedimento fiscal, não se furtaria a empresa a apresentar os documentos requeridos através dos Termos de Intimação Fiscal nºs 01 e 02 e Termo de Reintimação Fiscal nº 02, todos anexos (fls. 54 a 74).

Assim, sobre os valores dos tributos devidos pela empresa ao longo dos dois anos do presente procedimento, aplicar-se-á multa de ofício equivalente a 150% do valor de cada imposto ou contribuição devidos, nos termos previstos no art. 44, I, parágrafo primeiro da Lei nº 9.430/96.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve a qualificação da penalidade argumentando que:

29. A defesa ainda contesta a aplicação da multa de ofício, sob o argumento de que: a) decisão proferida por DRJ de outra unidade da federação contrariaria a tomada pela autoridade *a quo*; b) que o art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, incluiria a declaração inexata como hipótese de aplicação da multa de 75% e, por fim, c) que não haveria a comprovação do evidente intuito de fraude.

30. Quanto ao primeiro argumento, a decisão a que se reporta a defesa vale apenas para as partes envolvidas no litígio a que se refere, tal como demonstra, sem maior dificuldade, o trecho reproduzido na própria impugnação (“A despeito das reiteradas omissões verificadas no atendimento às intimações fiscais, ... **os documentos**

apresentados revelaram-se, justamente, como os elementos fundamentais para apuração da omissão de receitas. Não se vislumbrando, portanto, embaraço à fiscalização a justificar o agravamento da penalidade”; grifamos), não se conformando, destarte, à situação versada nos autos.

31. No que respeita ao segundo argumento, vejamos, *de lege lata*, se os fatos narrados correspondem às hipóteses que autorizam a qualificação da penalidade, na forma preconizada no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, sendo necessário ressaltar que a sua redação original vigeu até o início da vigência da Medida Provisória – MP n.º 351, de 22/01/2007, o que se deu na data de sua publicação. *In verbis*:

[...]

32. Da leitura dos dispositivos transcritos, percebe-se que os fatos que permitem a qualificação da multa são, grosso modo, os mesmos, tanto na redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, quanto na que resultou da alteração conferida pela MP n.º 351, de 2007 (posteriormente convertida na Lei n.º 11.488, de 2007), embora apresentem, como visto, redação diversa: no caso, a falta de pagamento de tributo, mediante condutas qualificadas como sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

33. Note-se, preliminarmente, que não é só a constatação do fato presumido, a partir da anterior comprovação do indício, que possibilita a qualificação da multa. Assim fosse, todo lançamento destinado a constituir crédito tributário sobre valores omitidos, na circunstância versada nos autos, deveria vir obrigatoriamente acompanhada da multa qualificada, hipótese que o próprio CARF já afastou (Súmula CARF nº 25: “A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64”). Note-se, por oportuno, inaplicável ao caso o que preconiza a Súmula n.º 29 do CARF (“Todos os cotitulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento”), haja vista que a conta bancária (BRADESCO; agência 21341; c/c n.º 27316), cujas informações foram utilizadas no lançamento, foi aberta em nome da própria pessoa jurídica autuada, não havendo, assim, co-titularidade a reclamar a sua aplicação.

34. No caso em tela, a impugnante deliberadamente declarou a menor, **por dois anos consecutivos**, parte significativa das receitas que auferiu, deixando-as, assim, à margem da contabilidade, conduta cuja reiteração desqualifica, salvo melhor juízo, a reclamada declaração inexata e tipifica a sonegação, nos moldes em que prevista pelo legislador (“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”), visto que intencionalmente pretendeu, com o seu agir, subtrair do Fisco o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores dos tributos incidentes sobre os valores omitidos.

35. No que respeita ao derradeiro argumento, conforme se comprova com o que registrado no Relatório Fiscal, a autoridade autuante não fundamentou a qualificação da multa de ofício no cometimento de qualquer conduta fraudulenta, mas tão só na sonegação (art. 71 da Lei n.º 4.502/64).

O Colegiado *a quo*, por sua vez, excluiu a qualificação da penalidade sob os seguintes fundamentos:

16. **Procede** a insurgência da Recorrente quanto à indevida qualificação da multa de ofício aplicada, no que se refere especificamente aos “depósitos bancários não escriturados”.

17. É que, em se tratando de presunção legal de omissão de receitas (depósitos bancários de origem não comprovada) – e inexistindo comprovação de interposição de

peessoas, entre outras hipóteses de dolo, fraude ou simulação –, não cabe essa qualificação, na forma da Súmulas CARF nºs 25 (Vinculante) e 34 (Vinculante), de seguinte teor:

[...]

18. Não prevalece, destarte, o entendimento da decisão recorrida de que, nessa questão, teria que ser analisado o “conjunto de infrações apuradas num mesmo ano-calendário” (ementa de fls. 929 – ND), o que caracterizaria uma “qualificação por derivação”.

19. É que cada infração deve ser considerada isoladamente, para o fim de ser-lhe aplicada a penalidade cabível, em face do princípio constitucional da individualização da pena, subsidiariamente aplicável ao Direito Tributário.

20. Com relação à qualificação da multa de ofício, como se está diante de mera presunção legal de omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada, aplicam-se as **Súmulas CARF nºs 25 e 34**, de seguinte teor:

Súmula CARF vinculante nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Súmula CARF vinculante nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

21. Dessa forma, **descabe a qualificação procedida**, devendo-se ressaltar que apenas seria esta cabível se se tratasse de “reiteração de omissão de receitas”, e não, como no presente caso, “reiteração de presunção de omissão de receitas”.

22. Também não procede a tentativa de qualificação da multa de ofício aplicada com base na “falta de declaração e de registro da movimentação financeira”, ou no “comportamento da empresa ao longo do procedimento fiscal, visando impedir o acesso aos documentos que deveriam comprovar suas movimentações bancárias” (Relatório Fiscal, fls. 281), já que essas condutas, por si só, não comprovam o dolo, por se tratar, como visto, de **presunção de omissão de receitas**, e não de apuração direta de omissão de receitas.

Como se vê, nada na acusação fiscal se presta a correlacionar os depósitos bancários de origem não comprovada a recebimentos decorrentes de receitas da atividade omitidas, e apenas afirma a presunção legal que toma por indício a falta de comprovação de sua origem em face de regular intimação dirigida pelo agente fiscal.

Em tais circunstâncias, e diante das premissas inicialmente fixadas neste voto, não é possível admitir a qualificação da penalidade em face, apenas, de reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo. Resta, assim, fora de dúvida a aplicação da Súmula CARF nº 25 (*A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*).

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN também neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

