



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

Processo nº 10530.000162/2004-45
Recurso nº 160.422 Voluntário
Acórdão nº 1801-00.076 -- 1ª Turma Especial
Sessão de 25 de agosto de 2009
Matéria SIMPLES - Dep. Bancários
Recorrente J.G. CORRETORA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida 4A TURMA DRJ EM SALVADOR - BA.

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

Ano-calendário: 1999

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. AUTORIDADE COMPETENTE.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é a autoridade que detém competência a realizar a auditoria nos contribuintes, valendo-se para tanto da expedição de termos, intimações fiscais, sendo obrigação dos fiscalizados atender-lhe, no prazo solicitado, em tudo que se referir às obrigações acessórias estipuladas na norma tributária, tais como exibição de livros fiscais e contábeis, bem como toda a documentação que corrobora a escrituração, e responder aos esclarecimentos solicitados.

PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO FISCAL. INFORMALISMO.

A ação fiscal e o processo administrativo fiscal são regidos pelo princípio do informalismo, pelo que não se exige determinada forma para a concessão ou indeferimento de prazo suplementar solicitado pela contribuinte para a apresentação daquilo que foi intimada, mormente ao tratar-se da contabilidade exigida por lei e documentos que a embasam.

CONTABILIDADE. EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES. OBRIGATORIEDADE.

As empresas que optam por regime de tributação beneficiado, no caso Simples, devem manter a escrituração rigorosamente em dia, ainda que na forma simplificada pela manutenção do Livro Caixa, com o registro de toda a movimentação bancária, inclusive, nos termos estabelecidos pela norma tributária.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LANÇAMENTO.

É regular o procedimento de fiscalização que na ausência da escrituração contábil do contribuinte examina os extratos bancários para verificar a

compatibilidade entre a movimentação financeira e os valores declarados ao fisco. Em constatando relevante disparidade e não justificando, o contribuinte, a origem dos créditos bancários é lícito proceder ao lançamento por presunção de receita omitida, com fulcro no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL.

Nos casos de lançamento tributário por presunção legal, o ônus da prova inverte-se e passa ao contribuinte fiscalizado a responsabilidade por descaracterizar o ilícito tributário.

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. RETROATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/01.

A Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que cumpridas as formalidades exigidas nas normas.

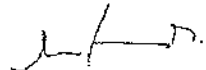
Por ser norma de direito adjetivo, que disciplina o procedimento de fiscalização, ampliando a investigação do ilícito tributário, não se veda a aplicação a fatos geradores pretéritos, nos termos do parágrafo 1º do art. 144 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Preliminares Rejeitadas.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ANA DE BARROS FERNANDES – Presidente e Relatora

EDITADO EM:

15 MAR 2010

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Marcos Antônio Pires (Suplente Convocado), Cheryl Berno, Marcelo Cuba Netto (Suplente Convocado), Rogério Garcia Peres, Marcos Vinícius Barros Ottoni (Vice-Presidente) e Ana de Barros Fernandes (Presidente).

Relatório

----- Iniciada a fiscalização na empresa em epígrafe, em 24 de setembro de 2003, em resposta ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 03), a empresa esclareceu haver ingressado com Mandado de Segurança objetivando a não entrega de extratos bancários para a auditoria (fls. 6 e documentos de fls. 08/09).

Em 27 de janeiro de 2004, a Justiça Federal encaminhou ao Delegado da Receita Federal em Feira de Santana/BA cópia da sentença expedida no *writ* denegando, em primeiro grau, a segurança, já liminarmente negada à contribuinte – fls. 20 a 27.

Diante da negativa da contribuinte em entregar os extratos das contas bancárias, com respaldo no artigo 3º da Lei Complementar nº 105/01, a fiscalização requisitou esses documentos diretamente das instituições bancárias, por meio das Requisições de Informações sobre Movimentações Financeiras – RMF, expedidas pelo Delegado da Receita Federal – fls. 30 e 48.

Os extratos bancários foram regularmente remetidos pelos Bancos HSBC Bank Brasil S/A e UNIBANCO – União de Bancos Brasileiros S/A – fls. 33 a 47 e 56 a 70, respectivamente.

De posse dos extratos a empresa foi re-intimada a apresentar todos os livros, documentos e comprovantes solicitados através do Termo de Início de Fiscalização, uma vez não ter atendido à fiscalização do solicitado, e foi intimada a comprovar/informar a origem dos valores creditados nas contas bancárias, cujos valores foram discriminados individualmente em anexo que acompanhou o referido Termo de Intimação – fls. 71 a 75.

A empresa limitou-se a responder à intimação fiscal que estava a aguardar a concessão da segurança pleiteada judicialmente, em fase recursal, e que o fato de a segurança ter sido denegada não impedia a suspensão do procedimento fiscal, até a decisão definitiva judicial. Acrescentou que os diversos créditos bancários demandavam cuidadosa perícia contábil pelo que solicitava prorrogação de prazo em 60 (sessenta) dias.

Foi-lhe concedido o prazo suplementar de dez dias e, face a novo pedido de prorrogação, indeferido, sem que a empresa apresentasse qualquer livro ou documento fiscal, foram lavrados os Autos de Infração de fls. 82 a 118, cuja ciência a contribuinte tomou em 27 de janeiro de 2004 – IRPJ, PIS, Cofins, CSLL, CSS/INSS, respeitada a sistemática do Simples.

As infrações apontadas no referido Auto de Infração consistem em omissão de receitas evidenciada por créditos bancários não escrituradas, relativas aos meses de fevereiro a dezembro de 1999 (Infração 001) e insuficiência de recolhimento do Simples, declarado, no que se refere ao mês de outubro de 1999 (Infração 002).

Os valores que compuseram a matéria tributável da Infração 001 foram extraídos dos Demonstrativos que compõem os Autos de Infração, juntados às fls. 97 e 98 – “Demonstrativo de Cheques Devolvidos” e “Demonstrativo de Lançamento – Omissão de Receita”.

J

Impugnado o lançamento fiscal às fls. 125 a 140, a empresa alegou preliminar de nulidade pela não concessão de seu pedido de prorrogação de prazo, sem exposição de motivos, e, no mérito, atacou a forma presuntiva de apurar-se a omissão de receita.

Às fls. 155 a 160, nova peça impugnatória é apresentada pela contribuinte, alegando, em síntese, que os auditores fiscais não têm o direito de rever o lançamento fiscal, de ofício, e que a empresa por ser optante pelo Simples não se obrigava a apresentar à fiscalização livros e documentos, nem no curso do procedimento fiscal, nem ao ser reintimada a fazê-lo, após apresentada a impugnação.

Instrui esse aditamento à impugnação com cópias dos documentos já trazidos aos autos (entregues no curso da fiscalização) e às fls. 181 a 202 nota-se que traz documentação referente a outro procedimento de fiscalização cujo período objeto incide de janeiro de 2000 a fevereiro de 2004 e, ainda, à exclusão da empresa da sistemática do Simples pelo Ato Declaratório Executivo nº 004, de 10 de fevereiro de 2004.

Às fls. 262 a 268 a Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Salvador/BA exarou o Acórdão nº 05.729/04, mantendo integralmente o lançamento fiscal, apreciando somente a matéria objeto do presente processo, ou seja, infrações relativas aos meses do ano-calendário de 1999, esclarecendo no texto da decisão que a exclusão do Simples é matéria objeto de outro processo administrativo fiscal, nº 10530.000215/2004-28.

A Turma Julgadora de primeira instância se manifestou nos seguintes termos, em apertada síntese:

8. Assim, é de se afastar a preliminar de nulidade do feito, pois não se constata qualquer elisão a dispositivos do PAF, nem omissão quanto ao pedido de prorrogação de prazo para apresentar documentos, como alude a impugnante.

9. No mérito, verifica-se que o lançamento ocorreu por omissão de receitas, apurada com base em depósitos bancários creditados em contas-correntes da autuada durante o ano-calendário de 1999, cuja origem não foi justificada pela titular, apesar de regularmente intimada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, in verbis:

[...]

11. Ressalte-se, portanto, que na vigência da Lei 8.021/1990 o ônus da prova a respeito de infrações à legislação tributária cabia ao sujeito ativo da obrigação tributária, e daí a necessidade de o Fisco estabelecer um nexo causal entre recursos de depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras e renda consumida/sinais exteriores de riqueza, para que pudesse efetuar o lançamento por arbitramento. Com a edição da Lei nº 9.430/1996, que entrou em vigor em 01/01/1997, uma nova sistemática de tributação foi estabelecida, trazendo em seu bojo, como novidade, a presunção legal de omissão de receitas, invertendo, assim, o ônus da prova para o sujeito passivo da obrigação tributária, autorizando, como já visto, o lançamento com base em depósitos bancários de origem não justificada pelo contribuinte, eximida a comprovação de renda consumida e de arbitramento. Tanto é verdade que o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/1990 foi revogado, devido à

vigência de nova sistemática de tributação de extratos bancários, pelo art. 88, inciso XVIII, da Lei nº 9.430/1996, in verbis:

[...]

12. Em síntese, é de se concluir que a lavratura do AI é subsistente, não havendo que se falar em preliminar de cerceamento do direito de defesa ou nulidade, uma vez que a autoridade lançadora cumpriu todos os requisitos formais previstos no PAF, regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972 e, no mérito, existe a presunção legal que autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo, como se verifica no caso vertente, independente da comprovação de renda consumida e de arbitramento dos recursos depositados.

[...]

21. Os dispositivos retrocitados demonstram que não cabe à instância administrativa apreciar matéria que se encontre submetida ao crivo do Poder Judiciário, por concomitância de objeto. E é consabido que a coisa julgada pelo Judiciário não pode ser alterada no processo administrativo, devido à primazia das decisões judiciais sobre este, garantida pela CF/1988.

22. Portanto, não será apreciada neste voto a ação da autuada visando a suspensão do procedimento fiscal, objeto do processo judicial nº 2003.33.00.024195-0, onde questiona a legalidade da exigência de extratos de contas bancárias, de poupança e de aplicações financeiras da empresa, relativa ao ano-calendário de 1999, acompanhada da documentação comprobatória, por entender que esses dados estariam protegidos pelo sigilo bancário (fls. 07/10).

[...]

24. Ante o exposto, VOTO no sentido de: (i) afastar a preliminar de nulidade nos termos do art. 59-II do PAF; (ii) julgar procedente os lançamentos documentados nos autos de infração em exame; (iii) não conhecer da impugnação, na parte que versa sobre matéria já levada à apreciação do Poder Judiciário – a legalidade do procedimento fiscal – cuja decisão final será acatada pela administração tributária, por intermédio do órgão de origem.

Tempestivamente, às fls. 274 a 285, a autuada impetra Recurso Voluntário, argumentando, em suma:

1) a autuada requereu pedido de prorrogação de prazo para a apresentação de livros e documentos, não sendo atendida, rechaçado o pedido pelo próprio fiscal autuante, não pela autoridade administrativa 'vinculada aos processos sob exame'; fato esse que a empresa só tomou conhecimento após a decisão de primeira instância e 'ação mandamental';

2) preliminarmente, a empresa tem como objeto social a compra e venda de veículos e refeitório, integralmente, o plano contábil para o ano de 1999, apurando pelo regime do lucro presumido, considerando a diferença entre o valor do custo de aquisição e da venda;

3) essa readaptação, tributária e contábil, inclusive em relação aos exercícios posteriores demandou tempo, e por essa razão, restou necessária a prorrogação de prazo;

4) ultimada a tarefa, o mesmo auditor-fiscal considerou a escrituração contábil no que concerne aos anos posteriores ao efetuar os lançamentos tributários, que denominou 'suplementares';

5) esses outros lançamentos tributários foram objeto de parcelamento;

6) assim, 'à luz dos documentos apresentados, a justificativa mais do que cabal dos pedidos de alargamento prazal, valendo ressaltar que a Recorrente agiu nos precisos termos do que dispõem os Arts. 1º e 2º, da Instrução Normativa SRF nº 152, de 16 de dezembro de 1998;

7) sendo nulos os despachos proferidos por autoridades incompetentes ou com preterição do direito de defesa, o auditor fiscal não tem competência para indeferir a produção de provas solicitada, cabendo ao Delegado da Receita Federal esse ato administrativo; a autoridade preparatória pode prorrogar pelo tempo necessário o prazo para a realização de diligências, expostos os motivos que justifiquem;

8) tanto era necessário maior tempo, que trinta dias após a contestação, a empresa conseguiu 'concatenar os elementos contábeis explicativos e justificativos do movimento bancário, do ano calendário de 1999, que não estava obrigada a possuir, em face da pluricitada Lei Complementar nº 105/2001, só começar a vigor a partir de 1º de janeiro de 2002, (...)';

9) O Livro Diário, registrado na Junta Comercial, em data posterior à autuação, em 08/06/2004 prova a absoluta improcedência da autuação;

10) o despacho denegatório de realização de prova foi proferido por autoridade incompetente e preteriu a defesa da empresa;

11) no mérito, argumenta que os depósitos bancários, por si só, não constituem fato gerador do imposto de renda, consoante súmula 182 do TRF;

12) não foi permitido à empresa a demonstração pericial, contábil, dos recursos depositados, o que só foi possível nessa fase recursal;

13) as normas editadas em 2001, Lei nº 10.174 e Lei Complementar nº 105, não podem ser aplicadas retroativamente;

14) cita nºs de acórdãos emanados pelo Poder Judiciário e Conselho de Contribuintes para respaldar seu entendimento.

Ao final, solicita a insubsistência do lançamento tributário realizado contra si.

Junta às fls. 291 a 338 cópia do citado Livro Diário.

Inicialmente o processo foi encaminhado ao Terceiro Conselho de Contribuintes que procedeu à diligência no sentido de regularizar a representação processual,

solicitando, em diligência, a apresentação da procuração pertinente. Cumprida a exigência e instruído devidamente o presente processo, a apreciação da lide foi declinada a essa Seção, anteriormente denominada 1º Conselho de Contribuintes, conforme competência definida no Regimento Interno dos Conselhos.

É o relatório. Passo a analisar as razões recursais.



Voto

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES - Relatora.

Conheço do Recurso Voluntário interposto, por tempestivo, e passo a analisá-lo estando o crédito tributário objeto do presente litígio administrativo – tributo + multa R\$ 104.393,92 –, dentro do limite de alçada para apreciação por essa Turma Especial.

DAS PRELIMINARES

A recorrente ataca a autuação sofrida alicerçando sua contestação no fato de haver solicitado prazo para atender à fiscalização e esse prazo além de não ter sido concedido, não foi apreciado por autoridade que entende competente a apreciar a questão.

Todavia, parte de premissa totalmente equivocada e aplica indevidamente os artigos do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF, conforme ora se explicita.

A fiscalização exerce a atividade estatal junto ao contribuintes através de seus agentes, no caso, auditores fiscais da Receita Federal. A esses servidores é, por lei, concedido o poder-dever de proceder à verificação junto aos contribuintes do efetivo cumprimento das normas tributárias e recolhimentos de tributos federais.

Para o exercício dessa atividade o dirigente da unidade que jurisdiciona o contribuinte emite o Mandado de Procedimento Fiscal, presente à fl. 01, e determina a execução de procedimento fiscal no contribuinte, designando determinado auditor fiscal para cumprir o Mandado.

Esse auditor, então, dá início aos procedimentos fiscais de verificações junto aos contribuintes no que tange à matéria tributária e obrigações a que se sujeita. Para tanto se utiliza de Termos e exames de livros e documentos, contábeis e fiscais, que os contribuintes devem, sem exceção, estar prontos a exhibir e colaborar. Nas inconsistências verificadas o auditor solicita esclarecimentos e justificativas, tudo com o objetivo precípua de chegar a regularidade do contribuinte no que concerne ao cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias.

Observe-se que quando o auditor fiscal está a realizar o trabalho de fiscalização, o contribuinte deve atendê-lo, em tudo que se relaciona com os apontamentos contábeis e levantamentos necessários à checagem do cumprimento das referidas obrigações tributárias. Todavia, à execução desse trabalho não atribui-se, tecnicamente, a terminologia de processo fiscal. Trata-se de procedimento, ou ação, fiscal desenvolvida junto ao contribuinte, que colabora, explica, responde às intimações, disponibiliza os documentos fiscais e contábeis, mas não existem ‘diligências’ ou decisões interlocutórias, determinadas por outra autoridade administrativa, a não ser o próprio auditor fiscal, servidor estatal competente para desempenhar as funções de fiscalizar os contribuintes.

Assim estabelece o artigo 142 do Código Tributário Nacional, e o artigo 7º do PAF, ao tratar de procedimento fiscal:

Artigo 142 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/1966):

*Art. 142. Compete **privativamente** à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(grifos não pertencem ao original)

Artigo 7º do PAF:

Art. 7.º. O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

[...]

§ 1.º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

(grifos não pertencem ao original)

Sobre a competência dos Auditores Fiscais:

AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (AFRFB) – COMPETÊNCIA – Lei n.º 10.593, de 06/12/2002 (com a redação dada pela Lei n.º 11.457, de 16/03/2007) – O artigo 6.º da Lei n.º 10.593/2002, com a redação dada pela Lei n.º 11.457/2007, define as atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - AFRFB (anteriormente chamado Auditor-Fiscal da Receita Federal - AFRF):

Art. 6.º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

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;

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;

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

O processo administrativo fiscal inicia-se somente após a lavratura do Auto de Infração, quando, na prática, se formaliza o processo com os documentos que importam à autuação, se realizada, dentre tantos documentos e livros manuseados e verificados pelos auditores fiscais nos trabalhos de fiscalização.

A fase litigiosa, e subentende-se aplicabilidade dos princípios do contraditório e ampla defesa, se inicia somente quando o contribuinte apresenta a impugnação. Assim estabelece o artigo 14 do PAF:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Desta forma, o auditor fiscal tanto é competente para exigir do contribuinte os livros e documentos fiscais, quanto para deferir ou indeferir os pedidos feitos durante o procedimento fiscal pelo contribuinte sob fiscalização. E pode fazer isso, como fez, por simples despacho no próprio pedido do contribuinte, sendo o princípio do informalismo um dos que rege o processo administrativo fiscal e seus atos – artigo 2º do PAF:

Art. 2.º. Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas.

(grifos não pertencem ao original)

E incongruente a colocação da recorrente de que não sabia que a própria autoridade fiscal era a competente para apreciar as solicitações da contribuinte em respostas ao Termos de Intimação Fiscal emitidos pelo auditor fiscal, em face aos Termos e respostas constantes dos autos, cuja ciência a contribuinte tomou durante o curso da ação fiscal, pois após a concessão de mais dez dias (ao invés de sessenta, conforme solicitado), não argüiu incompetência da autoridade fazendária, mas entregou outra petição solicitando mais tempo, por entender exíguo o prazo concedido (fls. 77 a 81).

Também o artigo 6º do PAF invocado já está revogado desde a edição da Lei nº 8.748/1993, artigo 7º, e não se aplicava ao caso, sendo dirigido para as autoridades preparadoras do processo, no aguardo de oferecimento de impugnação ou dilatação de prazo para a realização de diligência processual determinada por autoridade que não o autor do lançamento fiscal.

Rechaço, portanto, a alegação que não sabia que a própria autoridade fiscal era a autoridade competente para deferir ou não o que quer pretendesse no curso da ação fiscal,

ainda mais quando relacionado a atos praticados durante a própria fiscalização. E, ainda que não soubesse, é porque não atentou a todo o curso do procedimento fiscal, nem buscou na legislação ou em orientação junto à própria fiscalização.

Ademais, cumpre destacar que, se concedido o prazo de sessenta dias solicitado pela contribuinte, alguns meses de exigência tributária teriam decaído, visto serem meses do ano-calendário de 1999, o que, para o auditor fiscal, seria inconcebível, visto que a obrigação da contribuinte é manter em boa guarda e ordem os livros contábeis e documentos que lastreiam os apontamentos contábeis, inclusive aqueles pertinentes à movimentação financeira, ainda que optante do Simples, cuja obrigação é, ao menos, escriturar o Livro Caixa.

Aliás estranhíssimo a contribuinte, que optou por regime de tributação beneficiado, entender, também equivocadamente, que não é obrigada a manter livros fiscais e contábeis, bem como os documentos que embasam os registros, ao arrepio do que dispõe a norma tributária.

E a fiscalização iniciou-se praticamente cinco anos após a ocorrência dos fatos geradores. Portanto, os prazos concedidos pela fiscalização à contribuinte para apresentar os livros e documentos a que se sujeita foram até graciosos, visto que tudo deveria estar pronto e ser exibido de plano, inclusive os extratos bancários, cuja apresentação foi feita pelas instituições bancárias ante a teimosia da contribuinte em curvar-se à lei:

Lei nº 9.317 – Simples

Da Declaração Anual Simplificada, da Escrituração e dos Documentos

Art. 7º A microempresa e a empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES apresentarão, anualmente, declaração simplificada que será entregue até o último dia útil do mês de maio do ano-calendário subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores dos impostos e contribuições de que tratam os arts. 3º e 4º.

§ 1º A microempresa e a empresa de pequeno porte ficam dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes:

- a) Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária;*
- b) Livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário;*
- c) todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros referidos nas alíneas anteriores.*

§ 2º O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento, por parte da microempresa e empresa de pequeno porte, das obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária e trabalhista.



O fato, por conseguinte, da empresa apresentar o Livro Diário escriturado e registrado após praticamente decorridos cinco anos da ocorrência dos fatos geradores e não prontamente à visita fiscal em nada a favorece ou serve de escusa à negligência com o fisco. É obrigação basilar da empresa possuir a escrituração comercial, ou, ao menos, o Livro Caixa, em dia. E a documentação, que fundamenta a escrituração, deve ser mantida em boa guarda e ordem, inclusive a documentação referente a toda a movimentação bancária, como dispõe expressamente o texto da lei retro citada.

E nem pode ser objeto de análise nessa fase processual, salientando-se que os registros desacompanhados da documentação correlata não são meios suficientes de provas.

Ademais, a contribuinte sequer demonstra que, uma vez registrados contabilmente todos os créditos bancários havidos em suas contas bancárias, o valor do faturamento total fora, efetivamente, oferecido à tributação, destacando-se que, no regime de apuração do Simples, ou mesmo Lucro Presumido, as despesas não são deduzidas do lucro, que é apurado de forma presumida.

Não demonstrando, objetivamente, divergência de valores, quanto à matéria tributada, *ex officio*, nem comprovando que os tributos exigidos pelos Auto de Infrações foram devidamente recolhidos à época, não logra o intento de justificar a mora em atender à fiscalização, nem justifica o pedido de prorrogação de prazo em mais dois meses, a partir de janeiro de 2004, quando foi devidamente intimada a apresentar os referidos livros e documentos fiscais, concernentes ao ano de 1999, em setembro de 2003, colocando em risco o crédito tributário por ventura devido, como foi apurado, devido à decadência.

Rejeito, portanto, a preliminar suscitada no que respeita os aspectos envolvendo a concessão de prazo, pela autoridade fiscal, para apresentar livros e documentos fiscais pertinentes a 1999, ou justificar os créditos bancários individualizados, um a um, conforme determina a norma tributária.

Quanto às demais ilações sobre o procedimento fiscal desenvolvido em relação a outros anos, e exclusão do Simples, que a recorrente nos dá notícia, trata-se de matérias estranhas ao objeto do presente processo não devendo esse órgão colegiado se manifestar a respeito.

DO MÉRITO

No que concerne às argumentações da recorrente sobre a inadmissibilidade de se presumir a receita omitida com fulcro nos créditos bancários, não justificados como sendo de origem diversa à percepção da renda, verifica-se que são referentes a tese anteriormente desposada à edição do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, cujo teor já foi reproduzido no acórdão de primeira instância. Inclusive em relação à invocada súmula 182 do extinto TRF.

As presunções legais vêm expressas na lei tributária. O próprio legislador destaca situações especiais nas quais os indícios pressupõem a ocorrência do fato gerador, no caso, a obtenção de receita. São situações que de tão excepcionais denunciam o ilícito tributário.

Situação deveras conhecida, semelhante à ora analisada, é a constatação do saldo credor do caixa – esta situação é materialmente impossível de ocorrer: se a pessoa jurídica não possui dinheiro em caixa, não poderá fazer o pagamento de despesas. Como pode, então, registrar a contabilidade que a despesa foi paga, sem o respectivo numerário?

A situação é tão absurda, que a norma tributária presume o óbvio: em algum momento houve a omissão de receitas. A norma tributária se incumba de declarar o indício da omissão: é o saldo credor do caixa.

Semelhantemente ocorre com o artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

O numerário depositado em conta bancária, **não justificado** pelo contribuinte interpelado, constitui omissão de receita.

Novamente, nota-se a seguinte situação excepcional: uma pessoa, jurídica ou física, ao ser fiscalizada, possui ingressos, em conta bancária, em valores superiores àqueles informados ao fisco (ou não registrados na contabilidade).

A norma tributária determina, na verificação desta hipótese, que não sendo demonstrada a origem daquele numerário pressupõe-se que constitui receita omitida (o fato gerador da obrigação tributária não percebido pela recorrente). E a prova, a lei expressamente o declara, caberá ao contribuinte.

As presunções legais, pois, surgem de situações nas quais, com tranqüilidade, os indícios denotam a ocorrência do ilícito tributário.

E a autoridade fiscal colheu as provas dos indícios enunciados na norma tributária: os créditos tributários – não da presunção, em si, pois esta já está declarada como ilícito, pela própria norma.

A presunção, por conseguinte, ergue-se sobre indícios que devem ser devidamente e fartamente provados, como no presente lançamento.

Vale a pena transcrever o artigo 239 do CPP, que conceitua indício:

Art.239.Considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias.

Este *link* entre os indícios e o fato tributariamente relevante é fornecido pela norma tributária: depósitos não justificados ⇒ omissão de receitas; saldo credor de caixa ⇒ omissão de receitas; passivo fictício ⇒ omissão de receitas, e assim por diante.

As presunções enunciadas na norma tributária não são absolutas (*□ juris et □ juris*). São presunções legais relativas (*juris tantum*) o que significa que comportam provas em contrário. Estas provas deverão ser apresentadas pelo contribuinte e a própria norma traz esta condição expressa em seu bojo, pois foge à regra geral relativa ao ônus da prova (pertinente ao fisco).

A propósito, o artigo 42 não traz qualquer inovação ao ordenamento jurídico quanto à inversão do ônus da prova. Em todos os casos em que a lei expressamente declare a presunção, o ônus da prova é invertido e, na seara tributária, há muitos casos de presunções legais.

Assim dispõem os artigos 925 e 926 do RIR/99:

Ônus da Prova

Art.924.Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).

Inversão do Ônus da Prova

Art.925.O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §3º).

Destarte, irrelevante para a aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, no lançamento tributário, a identificação da origem dos ingressos nas contas bancárias ou estabelecer-se qualquer nexo com o faturamento da empresa, ou outro objeto, ainda que se trate de empresa revendedora de veículos.

E com fulcro no artigo 926 acima reproduzido, quem tem o dever de provar que a origem dos valores depositados em conta de sua titularidade não provém da obtenção de receitas (fato gerador), até então omitidas, é o sujeito passivo da obrigação tributária.

Somente justificando o ingresso de numerários, com documentação hábil, pode ilidir a presunção legal tributária de omissão de receitas. Não o fazendo, entende-se ser mera alegação, inapta para ilidir a tributação contra si imposta.

E a 'perícia contábil' que a recorrente insiste em dizer que prejudica a análise dos fatos e autuação decorrente, e que entende realizada na fase recursal, na verdade, em nada se firma.

A empresa não possuía escrituração comercial à época da fiscalização, sequer o elementar Livro Caixa, e nos quatro meses em que essa perdurou não apresentou, sequer, início de prova que pudesse ser apreciada pela autoridade lançadora, comprovando que recolhera acertadamente os tributos relativos ao ano de 1999.

Para ilidir a tributação com fulcro em ingressos de recursos nas contas bancárias, a empresa deve provar, documentalment, que os valores que ingressaram não são provenientes da atividade empresarial, mas referem-se a outras atividades, isentas de tributação ou com tributação exclusiva na fonte. A apresentação de Livro Diário escriturado *a posteriori* não faz prova hábil de que o faturamento da empresa foi submetido à tributação pelo regime favorecido do Simples:

Lei 9.317/96 – Simples

Art. 5º O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos seguintes percentuais: (Vide Lei 10.034, de 24.10.2000)

[...]

Não apresenta a recorrente sequer um documento que demonstre que os depósitos efetuados em suas contas correntes não se refiram à receita bruta auferida no exercício de suas atividades.

Destarte, o lançamento tributário deve ser mantido e, destaque-se, foi realizado em estrita conformidade com os dispositivos legais vigentes, acuradamente aplicados

à situação em concreto, conforme exigido na atividade administrativa do lançamento (princípio da legalidade).

No que tange às indagações da recorrente sobre a irretroatividade da Lei Complementar nº 105 e Lei nº 10.174, ambas de 2001, a jurisprudência administrativa e judicial estão pacificadas no sentido de atribuir a essa norma o caráter tipicamente procedimental, razão pela qual o princípio da irretroatividade da norma tributária não pode ser aplicado.

Os acórdãos nºs 106-16775, 104-23209, 102-48846, 107-09232, 105-15401, 103-22750, citados a exemplo, demonstram já ser matéria assente neste colegiado que trata-se de norma que veicula direito adjetivo.

Os dispositivos inseridos na Lei Complementar nº 105/2001, na Lei nº 10.174/2001 (que em seu artigo 1º deu nova conotação ao § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311/96) e no Decreto nº 3.724/2001, tratam dessa matéria no sentido de possibilitar ao fisco, através do conhecimento da movimentação financeira, pelos recolhimentos de CPMF, utilizar essa informação nos procedimentos administrativos fiscais como mais um instrumento de investigação, consistindo em normas cuja natureza é ampliar as fontes de investigação dos ilícitos tributários e regular o procedimento de fiscalização.

Não há que se falar, portanto, em irretroatividade da norma tributária, que não é de natureza material. A seguir, transcreve-se a ementa de acórdão modelo a ser copiado por essa relatora:

Acórdão nº 103-22.750

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO - TRIBUTÁRIO. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LC nº 105/01. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. QUEBRA DE SIGILO. INOCORRÊNCIA

1. A Lei nº 10.174/01, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos, (CTN, art. 144, § 1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade.

2. O art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos seja indispensáveis à instrução, preservado o caráter sigiloso da informação.

D

3. O acesso a informações junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 105/01 e pelo Decreto nº 3.724/01" (Ac. da 1ª T do TRF da 4ª R – mv – ag 2002.04.01.003040-0/PR – Rel. Des. Fed. Maria Lúcia Luz Leiria – DJU 2 05.06.02, p 164)

(grifos não pertencem ao original)

O parágrafo 1º do artigo 144 do CTN – Código Tributário Nacional, a seguir reproduzido, esclarece que as normas adjetivas se aplicam imediatamente, no ato do lançamento, afastando qualquer aspecto temporal, não se podendo lhes atribuir vedação por irretroativas:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º. Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Grande lição nos ministra o magistrado Zuudi Sakakihara, in Código Tributário Nacional Comentado (RT), pp 565/566, conforme se extrai do acórdão supra referido:

... na atividade do lançamento é preciso distinguir entre a lei material, que descreve o fato típico tributário e contém a respectiva implicação consistente no pagamento do tributo, das outras leis de natureza apenas adjetiva, que dizem respeito ao modo pelo qual é realizada a atividade do lançamento.

A lei material é aquela aplicada na atividade do lançamento, segundo os critérios da qual é determinada e quantificada a obrigação tributária principal e o correlativo crédito tributário. Integra o próprio objeto do lançamento, na medida em que é dele a fonte formal e, por isso, há de ser aquela vigente na data em que surgiram a obrigação e o respectivo crédito. É o que diz o caput deste artigo.

Já as leis meramente adjetivas não integram o objeto do lançamento, valendo dizer que não são aplicadas pelo lançamento, mas aplicadas à atividade do lançamento. Dizem respeito à atividade e não ao objeto do lançamento. Em razão disso, são aplicáveis aquelas vigentes na data em que é exercida a atividade, sendo irrelevante que sejam posteriores ao surgimento do direito que é objeto do lançamento. É esse o sentido do § 1º deste artigo. Com efeito, as leis que instituem novos critérios de apuração ou novos processos de fiscalização, ou, ainda, que ampliem os poderes de investigação das autoridades administrativas, são todas, por assim dizer, externas ao fato gerador, no sentido de que não alteram nenhum dos aspectos da hipótese de incidência tributária, afetando, apenas,

a atividade do lançamento, e não o crédito tributário. Esclareça-se, por oportuno, que os critérios de apuração são unicamente aqueles investigatórios, e não os que se destinem à quantificação do tributo devido, pois estes afetam diretamente a materialidade da hipótese de incidência no seu aspecto dimensível.

(...)

Note-se que o § 1º não prevê nenhuma hipótese que importe aplicação retroativa da lei. Ao contrário, confirma e consagra o princípio da irretroatividade da Lei tributária, pois a legislação aplicável, embora seja posterior à ocorrência do fato gerador, não é posterior à atividade do lançamento, à qual se aplica.

(grifos não pertencem ao original)

O Poder Judiciário, desde outubro de 2003, tem se manifestado no mesmo sentido, consoante ementa a seguir colacionada, parcialmente, a esse voto:

STJ / REsp nº 506.232-PR

TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.

[...]

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe: '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, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente'.

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade de aplicação dos arts. 6º da Lei

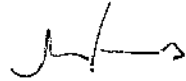
Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

9. Recurso Especial provido.

(grifos não pertencem ao original)

Pelo todo exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento suscitadas, para, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.



ANA DE BARROS FERNANDES - Relatora