



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

**Processo n°** 10580.723472/2010-94  
**Recurso n°** 903.113 Voluntário  
**Acórdão n°** **1802-01.003 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 17 de outubro de 2011  
**Matéria** SIMPLES  
**Recorrente** NORDESTÃO COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

**NULIDADE DO LANÇAMENTO - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) - INOCORRÊNCIA**

O MPF é mero instrumento de controle administrativo, e, portanto, não subtrai ou limita a competência legal do Auditor Fiscal para o exercício de suas funções, que está definida em Lei, em sentido estrito. Além disso, no caso sob exame, nem mesmo ocorreram as alegadas irregularidades relativas à sua espécie e à sua prorrogação.

**OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS CUJA ORIGEM NÃO FOI COMPROVADA**

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o Contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

**QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**

Como a Contribuinte reiteradamente, ao longo de todo o ano de 2006, apurou o Simples a partir de uma receita muitas vezes menor do que a efetivamente auferida, e, posteriormente, também omitiu estas receitas do Fisco, quando as declarou em valores muito inferiores à realidade, restou caracterizada a intenção da Contribuinte de impedir que a Autoridade Fazendária tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador, pelo que deve ser mantida a qualificadora. Afastada a possibilidade de ocorrência de erro não intencional.

Não compromete a qualificação da multa o fato de a base de cálculo ter sido apurada a partir de extratos bancários, uma vez que os valores autuados também estão refletidos no Livro Caixa, não havendo dúvidas de que se trata

de recursos relativos a receitas auferidas junto a clientes, conforme indicam os próprios históricos constantes daquele livro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar suscitada, e no mérito, por maioria, NEGAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Marciel Eder Costa, que reduzia a multa de 150% para 75%.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho .

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e à Contribuição para Seguridade Social - INSS, conforme os autos de infração de fls. 3 a 73, lavrados de acordo com o regime de tributação simplificada – SIMPLES, nos valores de R\$ 63.070,68, R\$ 46.436,56, R\$ 66.381,21, R\$ 196.035,23 e R\$ 557.886,10, respectivamente, incluindo-se nestes montantes a multa qualificada de 150% e os juros moratórios.

O lançamento abrangeu os meses do ano-calendário de 2006. Foram imputadas à Contribuinte duas infrações: omissão de receitas e insuficiência de recolhimento gerada pela mudança nos coeficientes para apuração do Simples, após a adição das receitas omitidas.

Em consequência de ser mantida a autuação por omissão de receitas, a DRJ Salvador/BA também manteve a exclusão do Simples, com efeitos a partir de 01/01/2007, conforme Ato Declaratório Executivo DRF/SDR/SEFIS nº 07/2010 (fls. 103).

Por muito bem descrever os fatos, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 15-25.126, fls. 1.615 a 1.621:

*A descrição do procedimento de ofício que resultou na presente autuação se encontra no Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 100/102, assim resumido:*

*- Em 15/12/2009, a contribuinte foi cientificada do Termo de Início de Procedimento Fiscal, intimando-a a apresentar os elementos necessários à fiscalização.*

*- Em 25/01/2010, a fiscalizada fez a entrega dos seguintes elementos: a) CNPJ; b) Livro Registro de Entradas nº 01; c) Livro Registro de Saídas nº 01; d) Livro de Apuração do ICMS nº 01; e) Informou na correspondência que protocola a entrega dos documentos que posteriormente entregaria os demais documentos.*

*- Em 12/02/2010, a fiscalizada foi cientificada do Termo de Reintimação Fiscal, solicitando-lhe que apresentasse os demais elementos até então não apresentados e requeridos no Termo de Início de Procedimento Fiscal.*

*- Em 24/02/2010, a fiscalizada entregou os seguintes elementos relativos ao AC/2006: a) Livro Caixa escriturado; b) Extratos da conta corrente 7151-X, ag. 2798-7, mantida pela fiscalizada no Banco do Brasil S/A; c) Extratos da conta corrente 0000640-8, ag. 3679, mantida no Banco Bradesco S/A e d) instrumento de procuração outorgando poderes específicos para atuação junto*

ao Procedimento Fiscal nº 05.1.01.00-2009-01602-9 a Jaime Vilanova Abdalla CPF nº 132.941.995-20 e Daniele do Carmo Abdalla, CPF nº 780.992.505-91.

- Com base nos elementos entregues pela fiscalizada verificou-se que nem todos os ingressos financeiros escriturados no livro caixa estavam devidamente identificados, ou seja, faltava no histórico "lançado no caixa" a origem do ingresso.

- Em virtude do fato retrocitado e visando dirimir quaisquer dúvidas acerca da origem dos ingressos escriturados no livro Caixa, foi emitido Termo de Intimação Fiscal, com ciência pessoal em 15/03/2010, para solicitar a comprovação da origem dos valores escriturados no dito livro caixa e creditados/depositados nas contas correntes mantidas pela fiscalizada no Banco do Brasil S/A e Bradesco S/A.

- Ultrapassado o prazo de 20 (vinte) dias estipulado no Termo de Intimação Fiscal para a fiscalizada comprovar/justificar a origem dos recursos escriturados no livro caixa, nada foi apresentado ou justificado.

- Em virtude da falta de resposta e conseqüentemente de comprovação dos valores ingressados no livro caixa, creditados/depositados no Banco do Brasil e Bradesco, em contas correntes de titularidade da fiscalizada, e considerando que a forma de tributação adotada pela fiscalizada foi o SIMPLES, através do regime de caixa, foram considerados todos os ingressos financeiros relacionados no Termo de Intimação Fiscal emitido para fins de apuração e lavratura do auto de infração do SIMPLES.

- Consta no TVF que após apuração e levantamento de todos os ingressos no livro caixa, representados por créditos/depósitos em conta corrente do Banco do Brasil e Bradesco, foram expurgados destes os valores de estornos, devoluções de cheques depositados, bem como outros valores que por seu histórico não se configuram receita.

- Isto posto, foi lavrado auto de infração do SIMPLES no montante de R\$ 929.809,79 (novecentos e vinte e nove mil oitocentos e nove reais e setenta e nove centavos).

- A multa qualificada de 150% (cento e cinqüenta por cento), aplicada sobre os valores lançados como diferença de base de cálculo de receitas no auto de infração do SIMPLES, se justifica em face do disposto no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 c/c o art. 72 da Lei nº 4.502/64, uma vez ser incontestável que o contribuinte embora tenha auferido receitas operacionais no AC/2006, para eximir-se da tributação a ela imposta pela legislação fiscal, deixou de declarar e recolher os tributos devidos sobre grande parte das suas receitas operacionais na atividade de comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano.

Devido ao resultado da ação fiscal houve lavratura de Representação para Fins Penais e Exclusão do Simples, evento

*este que se concretizou através do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 7, de 2010 (fl. 102).*

*Em 19/04/2010, a atuada foi cientificada (ver fl. 05).*

*Em 19/05/2010, a atuada interpôs impugnação, às fls. 493/512, alegando, em síntese, que:*

*(i) Faz provar pelas notas fiscais anexas (DOC. 01) e planilhas inerentes aos lançamentos ocorridos nos meses de janeiro a março (DOC. 02), que estes valores sejam apurados para, no mérito, terem seus respectivos valores conferidos e abatidos da exigência fiscal in lide.*

*(ii) Ocorre que a defendente não vulnerou os dispositivos legais inseridos no auto de infração, motivo pelo qual este deve ser anulado desde seu nascedouro em face da sua impropriedade como lançamento.*

*(iii) Não houve, como afirmado na descrição dos fatos e enquadramento legal, nenhuma diferença na base de cálculo, havendo sim um equívoco e uma desestruturação contábil da empresa, fato este que já está sendo sanado e vem a ser provado mediante apresentação das notas fiscais e planilhas anexas (DOC. 01 e 02) que comprovam a inexatidão dos valores levantados na lavratura do auto de infração por esta Douta Receita.*

*(iv) Destarte, não se exime a atuada do seu erro em não ter prestado tais informações anteriormente, bem como em não poder comprovar todos os lançamentos ocorridos no ano em questão por terem sido, muitos deles, advindos de descontos antecipados de títulos de crédito, meio encontrado pela atuada para poder sobreviver no mercado de trabalho e assim sanar suas pendências financeiras, evitando com isso maiores prejuízos.*

*(v) O fato é que a atuada vem, através de um esforço incomensurável, tentar deslindar e sanar esse conflito. Infelizmente, devido ao ínfimo prazo concedido para a apresentação desta impugnação, não houve tempo hábil para levantar todas as notas fiscais do AC/2006, sendo só possível realizar o levantamento dos meses de janeiro a março. Conforme planilha anexa (Doc. 02), verificar-se-á as notas fiscais elencadas com seus respectivos valores e numerações. Se existisse alguma possibilidade de uma dilação de prazo para apresentação de defesa complementar acerca dos meses faltosos, poderia assim a atuada levá-los.*

*(vi) É sabido que a realidade econômica brasileira vem, gradativamente, impossibilitando, devido aos altos e pesados impostos imputados, um crescimento empresarial no país. Os valores apurados no AI são incontestavelmente exorbitantes e abusivos, vez que a defendente faz provar a sua inexatidão, já que os dados que desencadearam a fiscalização, bem como a lavratura do auto, estão pautados justamente no demonstrativo*

de valores apurados através dos extratos bancários e do livro-caixa da empresa.

(vii) *Em vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a impugnante que seja acolhida a presente impugnação para, se possível, dilatar o prazo apenas para a entrega da complementação da defesa inerente aos meses faltosos, bem como cancelar os débitos fiscais reclamados, devidamente comprovados com notas fiscais, e realizar um novo levantamento apenas sobre os lançamentos que não foram comprovados.*

Como mencionado, a DRJ Salvador/BA manteve tanto o lançamento para a exigência dos tributos englobados no regime de tributação simplificada - Simples, relativamente ao ano-calendário de 2006, como também manteve a exclusão do Simples a partir de 01/01/2007, porque as receitas omitidas em 2006 fizeram com que a empresa ultrapassasse o limite de receitas permitido para a opção pela tributação simplificada.

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 12/01/2011, a Contribuinte apresentou em 11/02/2011 o recurso voluntário de fls. 1.628 a 1.631, com os argumentos descritos abaixo.

#### PRELIMINARMENTE:

- reitera o pedido de que os valores levantados e recolhidos do ano base 2006, consoante faz prova notas fiscais e planilhas colacionadas, sejam apurados para, supervenientemente, no mérito, terem seus respectivos valores constatados e abatidos dos levantamentos efetuados que foram desencadeadores do montante nos autos mencionados;

- destaca que o Mandado de Procedimento Fiscal, com prazo de 60 (sessenta dias), já que com a exclusiva finalidade de diligência, não teve sua prorrogação deferida, tampouco requerida, o que invalida o procedimento e suas conseqüências;

- alega que pela simples leitura da prorrogação deferida em abril/2010, constata-se que o prazo que se iniciou em dezembro/2009 teve seu término em fevereiro/2010, tramitando sem a devida prorrogação no lapso temporal compreendido entre fevereiro/2010 e abril/2010, motivo pelo qual devem ser acolhidas as razões da defendente e anulados os autos lavrados, já que viciados como demonstrado acima.

#### NO MÉRITO, argumenta que:

- optou pelo sagrado direito à ampla defesa, como preconizado pelo Pacto fundamental do País, posto que discorda da ação fiscal instaurada;

- na verdade, é da Constituição Pátria, a garantia dos cidadãos que, além do exercício ao sagrado direito de defesa, tanto na fase administrativa como na judicial, não podem ser submetidos a investidas ilegais;

- a defendente não vulnerou os dispositivos legais inseridos no auto de infração, motivo pelo qual este deve ser anulado desde seu nascedouro em face da sua impropriedade como lançamento;

- não ocorreu, consoante o afirmado na descrição dos fatos e enquadramento legal, nenhuma diferença na base de cálculo para recolhimento, sendo imputado a empresa a responsabilidade tributária de recolhimento de valores decorrentes de pagamentos de cheque especial e seus respectivos créditos;

- com o confronto entre os extratos bancários colacionados ao processo administrativo e as notas fiscais apresentadas, apesar de por motivos de força maior não serem apresentadas em sua totalidade, encontram-se comprovadas as vendas realizadas e os respectivos e devidos recolhimentos;

- a maioria dos movimentos financeiros destacados pelo Fisco, que se destacam nos extratos bancários, é decorrente da cobertura do cheque especial acima mencionado, havendo o crédito em conta por parte do banco, através do crédito em cheque especial, e o correspondente pagamento com a mesma quantia, na tentativa de garantir a saúde financeira da empresa, já que o limite era coberto em datas específicas pelo próprio banco;

- o equívoco e a desestruturação contábil da empresa informados em sede de impugnação retratam a realidade econômica/estrutural brasileira, que por vezes a falta de informação, ainda que assistido por profissional técnico da área, faz com que declarações ou informações sejam retratadas de forma equivocada, como se apresenta o caso, já que a defendente, por não informar as entradas para cobertura de limite e respectivas saídas para pagamento dos mesmos, fez parecer sua realidade financeira totalmente diferente do que realmente é;

- destarte, não se exime a autuada do seu erro em não ter prestado tais informações anteriormente, bem como em não poder comprovar todos os lançamentos ocorridos no ano em questão por terem sido, muitos deles, advindos de cobertura e pagamento do cheque especial, assim como em alguns casos antecipação de títulos de crédito;

- a autuada defende que se encontra viciado o procedimento que resultou na lavratura dos autos de infração, primeiro porque não houve a devida prorrogação do MPF, como determinado em lei, segundo, por entender que os valores levantados e considerados para efeito de lançamento são exorbitantes e abusivos, uma vez que desconsiderados os recolhimentos realizados e a movimentação declarada, havendo uma abusividade no valor cobrado;

- a realidade econômica brasileira vem, gradativamente, impossibilitando, devido aos altos e pesados impostos imputados, um crescimento empresarial no país. Os valores apurados no A.I. são incontestavelmente exorbitantes e abusivos, vez que a defendente faz provar a sua inexatidão, já que os dados que desencadearam a fiscalização, bem como a lavratura do auto, estão pautados justamente no demonstrativo de valores apurados através dos extratos bancários e do livro-caixa da empresa;

- é indevida a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) aos valores encontrados, uma vez que não teve a defendente o interesse em lesar o erário, tampouco fraudar o sistema, mas sim em pequeno percentual do valor auferido pela Receita foi a defendente induzida a erro quando da demonstração e informação das origens dos valores constantes em sua movimentação bancária, já que entende ser abusivos os valores em sua maioria, já que desconsiderados os valores recolhidos, declarados e resultantes de cobertura e pagamento de cheque especial;

- ainda que verificada a ocorrência de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada e justificada, presume-se a ocorrência de omissão de rendimentos tributáveis. Afastando-se, entretanto, a aplicação da multa agravada em razão de não estar presente o evidente intuito de fraude previsto no parágrafo segundo do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Isso porque o conceito de evidente intuito de fraude não se presume e escapa à simples omissão de rendimentos quando ausente conduta material bastante para sua caracterização, sendo injustificada a imposta multa agravada;

- no caso de lançamento tributário fulcrado em depósitos bancários, apesar da presunção legal que confere ao Fisco o poder de lançar o imposto de renda, o 1º Conselho já decidiu que para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, o que não ocorreu no presente caso.

Este é o Relatório.



## Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

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

Conforme relatado, a matéria em litígio diz respeito a lançamento para a exigência de tributos abrangidos pelo regime de tributação simplificada – Simples, no período de janeiro a dezembro de 2006.

A autuação está fundamentada em omissão de receita, apurada em razão da falta de comprovação de origem dos valores creditados/depositados nas contas bancárias da Contribuinte, ingressos estes que estavam registrados no Livro Caixa, mas nem todos com histórico que permitisse a identificação de sua origem.

Pela alteração nas faixas de receita bruta acumulada e, conseqüentemente, nos percentuais para a apuração do Simples, a omissão de receita repercutiu em uma outra infração - insuficiência de recolhimento sobre a receita declarada, que também foi objeto de lançamento.

Além disso, as receitas omitidas em 2006 fizeram com que a Contribuinte ultrapassasse o limite de receitas permitido para a opção pela tributação simplificada, o que resultou em sua exclusão do Simples, a partir de 01/01/2007, conforme Ato Declaratório Executivo DRF/SDR/SEFIS nº 07/2010 (fls. 103).

### PRELIMINAR.

Quanto aos alegados problemas relacionados ao MPF, no que diz respeito à sua espécie e à sua prorrogação, cabe mencionar que o antigo Conselho de Contribuintes já pacificou entendimento no sentido de que a natureza do MPF é a de um instrumento meramente administrativo, e que eventual irregularidade em relação a ele não contamina o lançamento que tenha obedecido as regras do Processo Administrativo Fiscal – Decreto nº 70.235/1972, conforme ementas transcritas abaixo:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infra-legal não pode gerar nulidades, tampouco deslocar a data do início do procedimento fiscal no âmbito do processo administrativo. A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF um instrumento de controle administrativo da atividade fiscal. (Acórdão 102-4791, de 21/09/2006)*

*PIS. MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento meramente administrativo. Eventual irregularidade em relação ao mesmo não contamina o lançamento que tenha obedecido às regras do Processo Administrativo Fiscal. (Acórdão 201-77550, de 17/03/2004)*

*Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. A despeito da correta emissão dos Mandados de Procedimento Fiscal - MPF, este se constitui de mero controle administrativo, visando, sobretudo, proporcionar segurança ao contribuinte, não tendo o condão de tornar nulo lançamento corretamente efetuado, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional e o Decreto nº 70.235/72, o que não se permite a uma Portaria. (Acórdão 201-79542, de 24/08/2006)*

*PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. O MPF é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização, na medida em que a competência que o auditor fiscal tem para realizar o trabalho de lançamento decorre da Lei. Ademais, continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita, tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nº 1265/1999 e 3007/2001. (Acórdão 108-08696, de 25/01/2006)*

Realmente, a competência dos Auditores Fiscais está definida em Lei, em sentido estrito, e as repercussões de irregularidades cometidas em relação ao MPF limitam-se às relações entre a Administração Tributária e seus integrantes, no âmbito específico do Direito Administrativo.

Não obstante essas considerações, vê-se que todo o procedimento fiscal foi conduzido ao amparo de MPF válido.

A Portaria RFB nº 11.371/2007, em seu art. 4º, estabelece que o MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica, e que a ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico “www.receita.fazenda.gov.br”, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

A mesma Portaria, em seu art. 9º, determina que também serão procedidas mediante registro eletrônico as alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração.

Nesse passo, cabe destacar que o Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 105/106) indicava o código de acesso para a confirmação e acompanhamento do MPF no sítio eletrônico da Receita Federal (código: 18099957).

E depois de iniciada a Fiscalização, cada termo de intimação recebido representava evidentemente uma comunicação da continuidade do procedimento e, por

consequência, a prorrogação do prazo final para a sua conclusão, circunstância essa que poderia ser consultada e confirmada a qualquer momento pela Contribuinte no sítio eletrônico da Receita Federal, com o código de acesso acima mencionado.

Essa consulta no endereço eletrônico da Receita Federal retorna as seguintes informações:

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO*  
*Nº 05.1.01.00-2009-01602-9*

(...)

*PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO*

*TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES: SIMPLES NACIONAL*

*PERÍODOS: 01/2006 a 12/2006*

(...)

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ALTERADO EM*  
*06/04/2010*

*NATUREZA DA ALTERAÇÃO*

*PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO*

*TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES INCLUÍDOS : SIMPLES*

*PERÍODOS : 01/2006 a 12/2006*

(...)

*DEMONSTRATIVO DE PRORROGAÇÕES*

*VALIDADE DE PRORROGAÇÃO DOS MPFs*

***MPF prorrogado até: 08 de Junho de 2010.***

(grifos acrescidos)

A fiscalização foi encerrada em 19/04/2010. Vê-se, portanto, que não houve qualquer problema quanto à validade do MPF, eis que sua prorrogação foi além da data da conclusão da auditoria fiscal, da mesma forma que não há problema quanto à espécie do MPF, porque se trata de MPF-Fiscalização, e não de MPF-Diligência, como alegou a Recorrente.

Deste modo, rejeito a preliminar.

Quanto ao mérito, cabe registrar que durante a auditoria foi constatado que nem todos os ingressos financeiros escriturados no Livro Caixa estavam devidamente identificados. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal - TVF, faltava no histórico “lançado no caixa” a origem do ingresso.

Diante disso, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal datado de 15/03/2010, com ciência pessoal nesta mesma data, solicitando-se a comprovação da origem dos valores escriturados no Livro Caixa e creditados/depositados nas contas correntes mantidas pela

fiscalizada no Banco do Brasil S/A e Bradesco S/A, conforme relação anexa ao referido termo (fls. 115 a 137), sob pena de estes ingressos ensejarem lançamento a título de omissão de receitas, nos termos do art. 849 do RIR/1999, que é uma reprodução do art. 42 da Lei 9.430/1996.

A Contribuinte não comprovou a origem dos recursos, o que motivou o lançamento, como previsto na intimação fiscal.

De acordo com o TVF, após apuração e levantamento de todos os ingressos no Livro Caixa, representados por créditos/depósitos em conta corrente do Banco do Brasil e Bradesco, foram expurgados destes os valores de estornos, devoluções de cheques depositados, bem como outros valores que por seu histórico não configuravam receita.

Na apuração dos valores a tributar, também foram excluídas as receitas constantes da Declaração Simplificada – PJSI apresentada pela Contribuinte, o que resultou nas seguintes diferenças, conforme demonstrativo de fls. 75, que serviram de base para a autuação:

PA	Receitas conforme Caixa e Extratos	Receitas tributadas no SIMPLES	Total de Receita omitida a tributar
jan/06	262.715,81	32.976,11	229.739,70
fev/06	247.175,72	33.403,70	213.772,02
mar/06	180.673,79	35.101,48	145.572,31
abr/06	284.502,74	40.949,07	243.553,67
mai/06	296.053,18	42.023,15	254.030,03
jun/06	235.697,78	35.905,19	199.792,59
jul/06	402.538,05	38.125,90	364.412,15
ago/06	320.085,17	37.190,00	282.895,17
set/06	254.044,50	32.135,00	221.909,50
out/06	219.072,27	33.192,00	185.880,27
nov/06	311.700,93	34.152,00	277.548,93
dez/06	218.172,21	33.900,00	184.272,21
<b>Total</b>	<b>3.232.432,15</b>	<b>429.053,60</b>	<b>2.803.378,55</b>

É importante destacar que a Contribuinte registrou estes ingressos no Livro Caixa, embora em alguns casos com histórico insuficiente para indicar a origem dos recursos, mas uma análise deste livro (às fls. 196 a 304) evidencia que as entradas vindas de “clientes” (portanto, receitas) já superam em muito os valores declarados pela Contribuinte à Receita Federal, por meio de sua PJSI.

Não há outros valores a serem excluídos do lançamento, ao contrário do que alega a Recorrente. No caso, toda a receita anteriormente declara já foi excluída do auto de infração.

Além disso, a Recorrente não trouxe nenhum elemento para demonstrar que a Fiscalização deixou de excluir algum valor de estorno, devolução de cheque depositado, ou qualquer outro ingresso, seja em Bancos, seja no Livro Caixa, que não configurasse receita.

Ela apenas juntou uma grande quantidade de notas fiscais, acompanhadas de boletos, duplicatas e relatórios bancários, mas estes documentos não são suficientes para demonstrar que houve qualquer cômputo indevido ou em duplicidade na apuração da Receita Bruta.

Quanto a estes documentos, a Delegacia de Julgamento fez as seguintes observações:

(...)

*Na sua impugnação a interessada alega que os valores referentes ao primeiro trimestre do AC/2006 estariam comprovados pelas notas fiscais anexas (Doc. 01) e planilhas inerentes aos lançamentos ocorridos nos meses de janeiro a março (Doc. 02).*

*Diz ainda que muitos depósitos se referem a descontos antecipados de títulos de crédito, meio encontrado pela autuada para poder sobreviver no mercado de trabalho e assim sanar suas pendências financeiras, evitando com isso maiores prejuízos.*

*Agora, examinando as notas fiscais anexadas pela impugnante como sendo de vendas de medicamentos, atreladas às respectivas duplicatas, relativas aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2006, às fls. 1433/1580, verifica-se que muitas delas coincidem com aquelas relacionadas no anexo ao termo de intimação em que foi requerida a comprovação dos créditos que serviram de base aos lançamentos (fls. 115/137). E dá para concluir que os seus valores devem ser de fato tributados, pois constituem receita bruta da PJ do Simples, tais como, por exemplo, os valores de R\$ 2.500,00, recebido em 31/03/2006 (duplicata/fatura às fls. 1558/1559), e o de R\$ 480,70 recebido em 29/03/2006 (boleto/fatura às fls. 1541/1542), que figuram na relação da autuante.*

*O mesmo ocorre com outras notas fiscais anexadas pela impugnante, a exemplo do valor de R\$ 519,90, da Nota Fiscal Fatura à fl. 409, recebido em 01/12/2006, e ao valor de cobrança de R\$ 3.734,97 lançado a crédito pelo BB em 05/12/2006 (fl. 425), também relacionadas pela autuante para comprovação de origem.*

*Não é demais lembrar que a parcela da receita bruta escriturada no Livro Caixa e declarada na DSPJ-Simples do AC/2006 foi devidamente excluída dos lançamentos, conforme se observa nos demonstrativos às fls. 75/99, integrantes dos autos de infração. Então as notas fiscais atreladas aos valores elencados pela autuante, que a contribuinte alega serem de vendas constitui receita do Simples Federal, sendo correta a sua tributação por tal sistemática.*

*Portanto, a despeito da alegação da impugnante de inexatidão e de falta de motivação para lavratura dos autos de infração, não*

*veja qualquer evidência de anormalidade que pudesse motivar a revisão dos mesmos, razão pela qual devem prosperar.*

*Registre-se, por fim, que a comprovação da origem de depósitos bancários só afasta a tributação se ficar comprovado que os valores já foram tributados, são não-tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.*

Não há dúvida de que os valores constantes das notas fiscais são relativos a vendas e que, portanto, configuram receitas a serem tributadas.

Sua exclusão poderia ocorrer na medida em que a Contribuinte vinculasse os ingressos bancários às notas fiscais, de modo a demonstrar que valores recebidos, por exemplo, com descontos de duplicatas, haviam sido oferecidos à tributação em outro momento, em razão do regime de caixa.

Nesse caso, a tributação realmente não poderia recair sobre uma determinada nota fiscal e novamente sobre o recebimento a ela relativo, uma vez que isto implicaria em duplicidade.

Mas o valor total dos ingressos (R\$ 3.232.432,15) é muito superior às receitas declaradas (R\$ 429.053,60), o que inviabiliza o argumento apresentado pela Recorrente.

Além disso, como já mencionado, a autuação não está baseada apenas nos ingressos bancários, eis que estes ingressos também foram registrados no Livro Caixa (embora alguns apresentem histórico insuficiente para identificação da origem), e não faria qualquer sentido a Contribuinte escriturar no livro duas vezes um mesmo ingresso ou uma mesma receita.

Com efeito, a divergência de datas e valores poderia ocorrer entre extrato bancário e Livro Caixa, mas não intrinsecamente no próprio Livro.

A Contribuinte também alega que a maioria das entradas autuadas pelo Fisco está relacionada à cobertura de seu cheque especial, correspondendo a crédito em conta por parte do banco, quantias que a Contribuinte tinha que repor em sua conta bancária, nos mesmos valores cedidos pelo banco, mas isto não condiz com os históricos dos extratos bancários, e nem mesmo com os históricos de seu Livro Caixa, que indicam para a grande maioria das entradas as seguintes informações: “Vlr recebido cheque”, “Vlr cheque compensado”, “Vlr depósito em cheque clientes”, “Vlr depósito clientes”, “Vlr depositado clientes”, “Vlr cobrança clientes”, “Vlr transferência clientes”, “Vlr depósito *on line* clientes”, “Vlr transferência *on line* clientes”, dentre outros.

Nesse caso, para confirmar suas alegações, caberia à Contribuinte comprovar que estas entradas teriam origem nos próprios recursos da empresa, conforme declarados à Receita Federal, o que não seria uma tarefa fácil, pois as receitas declaradas no montante de R\$ 429.053,60 não seriam suficientes para justificar entradas no montante de R\$ 3.232.432,15.

Os argumentos da Contribuinte realmente não afastam a omissão de receitas, que já estaria caracterizada até mesmo pelos registros do Livro Caixa.

Quanto à qualificação da multa, considero importante afirmar inicialmente que o Dolo, como elemento subjetivo do tipo tributário-penal qualificado, pode também estar presente nas condutas omissivas, e não apenas naquelas onde se constata uma falsidade materializada documentalmente.

Como elemento subjetivo do tipo, o Dolo é a consciência e a vontade de o agente realizar a conduta que está descrita em cada um dos tipos legais. E como vontade e consciência, jamais estará colado ao próprio fato que está sendo taxado como infração ou delito, ao contrário, o Dolo é sempre revelado no contexto geral dos fatos, ou seja, nos elementos que circundam o ocorrido.

Não fosse assim, não haveria a previsão dos crimes omissivos impróprios no Direito Penal, que traz o dolo como regra.

Em razão disso, no âmbito das relações jurídico-tributárias, resta cada vez mais superado o tabu quanto à possibilidade de visualização do dolo nas condutas omissivas, ou seja, naquelas em que o contribuinte se omite na prática de algum ato, buscando eximir-se do recolhimento de tributos, por exemplo, quando, de forma contumaz, deixa de declarar as suas receitas.

Realmente, não é correta a idéia de que, para a qualificação da multa, deve haver necessariamente uma prova material do dolo, até porque, dada a sua natureza, como consciência e vontade, isto nem sempre é possível. O que se prova materialmente são fatos, por meio do chamado corpo de delito. E é justamente por isso que o dolo pode estar na omissão, ou seja, em uma não ação.

Os próprios tipos legais para a qualificação da multa, nos termos da Lei 4.502/1964, não deixam qualquer dúvida a esse respeito:

*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;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

(grifos acrescidos)

No caso em questão, observa-se que a Contribuinte reiteradamente, ao longo de todo o ano de 2006, apurou o Simples a partir de uma receita muitas vezes menor do que a efetivamente auferida, e, posteriormente, também omitiu estas receitas do Fisco, quando as declarou em valores muito inferiores à realidade.

Diante destes fatos, das observações anteriores sobre o mérito da autuação, e considerando ainda os argumentos trazidos pela Recorrente, não vejo nenhuma possibilidade de ocorrência de erro não intencional.

Quando ao problema de o lançamento basear-se em presunção legal, cuja base de cálculo foi obtida a partir de extratos bancários, é importante registrar que os valores autuados também estão refletidos no Livro Caixa, não havendo dúvidas de que se trata de recursos relativos a receitas auferidas junto aos clientes, conforme indicam os próprios históricos constantes daquele livro, como já mencionado anteriormente.

Portanto, considero plenamente configurada a hipótese da qualificadora.

Quando ao ato de exclusão do Simples (ADE DRF/SDR/SEFIS nº 07/2010 - fls. 103), cabe registrar que não houve por parte da Contribuinte nenhuma manifestação expressa no recurso voluntário.

Cabe observar também que na manifestação de inconformidade de fls. 401 a 403, dirigida à Delegacia de Julgamento, a Contribuinte não apresentou nenhuma questão diferente das já tratadas tanto na decisão de primeira instância, quanto no presente voto. Ela apenas nega que tenha ultrapassado o limite legal de receita bruta no ano-calendário de 2006.

Nestes termos, a exclusão do Simples configura mera decorrência da infração relativa à omissão de receitas. Assim, uma vez mantida a omissão, e verificando que a Contribuinte realmente ultrapassou, em 2006, o limite de receita permitido para os optantes do regime simplificado, concluo que a decisão de primeira instância também não merece qualquer reparo em relação a esse aspecto.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa