



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

Processo n° 10882.720621/2012-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-000.919 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2013
Matéria SIMPLES - Exclusão e Omissão de Receitas
Recorrente LETEM ESTAMPARIA E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL. A falta de escrituração da movimentação bancária no Livro Caixa é insuficiente para justificar a exclusão da pessoa jurídica do Simples Federal com fundamento no art. 14, inciso II da Lei nº 9.317/96. **EXIGÊNCIAS DECORRENTES.** Não sendo possível inovar a exigência, mediante acréscimo de fundamentação legal e de critérios de cálculo segundo a sistemática simplificada de recolhimento, uma vez afastada a exclusão do Simples Federal devem ser canceladas as exigências formalizadas por meio de arbitramento dos lucros e segundo a sistemática cumulativa de apuração das contribuições sobre a receita.

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. O art. 29, inciso VIII, da Lei Complementar nº 123/2006 autoriza a exclusão da pessoa jurídica do Simples Nacional não só quando ela deixa de escriturar o Livro Caixa, como também quando o faz sem integrar a movimentação bancária mantida em contas de sua titularidade. **ARBITRAMENTO.** *A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão* (Súmula CARF nº 77). Uma vez cientificado da exclusão, o sujeito passivo não pode se abster de optar por uma das formas regulares de tributação do lucro, reconstituindo sua escrituração comercial e fiscal para fundamentá-la. Tal omissão implica o arbitramento dos lucros e, por conseqüência, a exigência das contribuições sobre a receita na forma cumulativa. **OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.** A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. **OPERAÇÕES DE COBRANÇA. DESÁGIOS E DESCONTOS.** Divergências entre o valor das notas fiscais cobradas e os depósitos cuja comprovação de origem é exigida, quando decorrentes de

deságios e descontos, devem ser provadas por documento idôneo, emitido por empresa de fomento mercantil, caso esta figure como intermediária nas operações, ou pelo cliente que promove o pagamento com desconto. **MULTA QUALIFICADA**. A presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ainda que verificada de forma reiterada, somente autoriza a qualificação da penalidade se demonstrada a natureza dos depósitos e a intenção do sujeito passivo em não computar na base tributável dos períodos fiscalizados valores que corresponderiam a receitas ou ganhos. De forma semelhante, irregularidades na escrituração que ensejam a exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional e o arbitramento dos lucros são insuficientes para justificar a aplicação de multa qualificada sobre os créditos tributários daí decorrentes. **ARGÜIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO**. *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: 01) por unanimidade de votos, **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário relativamente à exclusão do Simples Federal e às exigências pertinentes ao período de 01/01/2007 a 30/06/2007; 2) por unanimidade de votos, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário relativamente à exclusão do Simples Nacional, em relação ao período posterior a 30/06/2007, votando pelas conclusões os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e José Ricardo da Silva; 3) por unanimidade de votos, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário relativamente ao principal exigido a partir de 01/07/2007 (arbitramento); e 4) por unanimidade de votos, **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade, votando pelas conclusões o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

LETEM ESTAMPARIA E SERVIÇOS LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE manifestação de inconformidade interposta contra exclusões da contribuinte do SIMPLES Federal e do SIMPLES Nacional, e PARCIALMENTE PROCEDENTE impugnação interposta contra lançamentos formalizados em razão daquelas exclusões.

Por meio dos Atos Declaratórios Executivos DRF/Osasco nº 14 e 15, ambos de 12/03/2011 (fls. 4274/4275), a contribuinte foi excluída do Simples Federal a partir de 01/01/2007 (arts. 12 e 14, inciso II, da Lei nº 9.317/96), e do Simples Nacional a partir de 01/07/2007 (arts. 28 e 29, inciso VIII, da Lei Complementar nº 123/2006), por ter deixado de escriturar, nos anos de 2007 e 2008, *a movimentação bancária da conta-corrente n.º 112884-7, agência 248, Banco Unibanco, e da conta poupança de n.º 228791-5, da mesma agência e banco.* (fl. 4272). Para exclusão do Simples Federal também foi anotada a falta de apresentação do Livro Registro de Inventário.

Em razão destas exclusões, seu lucro foi arbitrado a partir das receitas presumidas em razão de depósitos bancários de origem não comprovada, bem como decorrentes de serviços prestados, resultando em dois grupos de lançamentos, o primeiro pertinente aos dois primeiros trimestres de 2007, cientificado em 27/03/2012, no valor total de R\$ 3.254.457,67 (fls. 4278/4326), e o segundo pertinente aos dois últimos trimestres de 2007 e ao ano-calendário 2008, cientificado em 18/06/2012, no valor total de R\$ 7.610.156,52 (fls. 6365/6458). Além do IRPJ e da CSLL sobre o lucro arbitrado, também foram exigidas Contribuição ao PIS e COFINS sobre as receitas apuradas.

Os extratos bancários foram apresentados pela fiscalizada, e a partir deles a autoridade lançadora exigiu a comprovação da origem dos valores ali creditados, subsistindo alguns sem qualquer comprovação, e outros com comprovação insuficiente, dada a não coincidência com os valores e datas dos depósitos em sua conta bancária. A autoridade fiscal observou que a maior parte dos valores comprovados *são atinentes a recursos das empresas Tecnoestamp Ind. e Com. Ltda, CNPJ 05.632.850/0001-26, e Metalúrgica Tecnoestamp Ltda., CNPJ 57.507.345/0001-53, movimentados na conta do contribuinte, tendo sido apresentados extratos de títulos de movimentação bancária, notas fiscais em nome dessas empresas, além de ter sido realizado procedimento de diligência, junto às empresas DECTECH INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA., CNPJ 02.243.006/0001-15, VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA., CNPJ 59.104.422/0001-50 e DNP INDÚSTRIA E NAVEGAÇÃO LTDA., CNPJ 05.992.519/0001-17, com o fito de analisar a origem e titularidade dos referidos recursos, através do confronto e cotejo de informações.*

O lucro foi arbitrado *em face da desqualificação da escrita fiscal e contábil do contribuinte, pela falta da escrituração de sua movimentação bancária no Livro Caixa e por ter deixado de registrar sua movimentação financeira, o que resultou na exclusão do SIMPLES, consoante dispõe o art. 530, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda.* Na medida em que a contribuinte informou prestar serviços de estamparia para industrialização, e

de declarar todos seus rendimentos como sendo originários de prestação de serviços, a autoridade fiscal adotou o coeficiente de 38,4% para arbitramento dos lucros.

As exigências foram acrescidas de multa qualificada, porque evidenciado *que o contribuinte, por períodos sucessivos, não só do ano de 2007, como também do ano 2008, deixou de oferecer à tributação parte dos valores movimentados em sua conta-corrente, tendo, também, deixado de escriturar contabilmente, de forma repetida e sucessiva, ao longo de vários períodos, sua movimentação bancária e financeira, sobretudo dos recursos que constituem a omissão de receitas objeto do presente lançamento. Essas práticas reiteradas só podem ser reputadas como evidente intuito de deixar à margem da tributação parte dos ganhos do contribuinte. Ademais, não se mostra plausível admitir-se erro de não registro na contabilidade e de não oferecimento à tributação de valores de significativa grandeza, auferidos em períodos sucessivos, restando, pois, como evidente intuito de fraudar a lei tributária e sonegar informação ao Fisco sobre a ocorrência de fatos geradores de obrigação tributária, impondo-se, pois, a multa prevista no art. 44, § 1º da Lei 9.430/96, em virtude da configuração das condutas descritas nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64.*

Impugnando as exigências, a autuada alegou que a titularidade dos valores das contas auditadas seria de seus clientes (para os quais executaria serviços de cobrança); que o auto de infração era ilegal por não se verificar sonegação ou fraude; e que o arbitramento era nulo porque baseado, apenas, na falta de escrituração das movimentações bancárias no Livro Caixa, aspecto insuficiente para caracterizar a imprestabilidade de sua escrituração, além de não estar ela obrigada a escriturar em seus livros movimentações de terceiros.

Arguiu a decadência dos créditos tributários correspondentes aos fatos geradores de 01/2007 a 03/2007, posto que houve pagamento e não há dolo, fraude ou simulação. Apontou erro no cálculo do arbitramento, porque não abatidos os recolhimentos feitos na sistemática simplificada, e afirmou confiscatória a multa aplicada. Invocou jurisprudência administrativa contrária ao arbitramento dos lucros em razão da falta de escrituração de parte da movimentação bancária, bem como em favor da prévia intimação da fiscalização para regularização de sua escrituração, antes do arbitramento.

Opôs-se à imputação de omissão de receitas porque não comprovada a efetiva aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda, especialmente ante os *fortes indicativos de que esses valores percentem a clientes da empresa*. Discordou das exigências feitas pela Fiscalização acerca da coincidência de datas e valores para comprovação da origem dos depósitos, dado que a lei não traz estas referências, e fez menção aos esclarecimentos prestados para justificar as divergências. Reportou-se a documentos apresentados à Fiscalização que comprovariam não ser sua a titularidade dos valores movimentados nas contas questionadas, e detalhou a atividade de cobrança que seria por ela realizada, para justificar os valores autuados.

Asseverou que a multa aplicada ofende os princípios da proporcionalidade e do não confisco, e que não houve fraude ou sonegação, mormente tendo em conta a boa-fé da contribuinte ao apresentar ao Fisco todos os documentos de que dispunha. Disse que foi presumida sua má-fé, sem qualquer fundamento. E invocou a legislação civil contrária à aplicação de penalidade superior ao principal devido.

Manifestando inconformidade contra os atos de exclusão, argumentou que não restou configurada a falta de escrituração do Livro Caixa ou de sua movimentação financeira, na medida em que os valores movimentados em suas contas seriam de titularidade

de terceiros. Acrescentou que não houve prejuízo ao Fisco, porque estas informações poderiam ser obtidas diretamente junto aos outros contribuintes e reiterou argumentos de sua impugnação.

Mencionou que o Ato Declaratório nº 15 seria nulo em razão da disparidade entre o motivo e o enquadramento legal nele referido. Aduziu que o art. 29, inciso VIII da Lei Complementar nº 123/2006 não trata da exclusão do regime simplificado, e que não houve discussão acerca de embaraço à fiscalização.

A Turma julgadora rejeitou as manifestações de inconformidade argumentando que a consequência prevista em lei, *no caso de não manutenção do Livro Caixa contendo a movimentação financeira e bancária, é justamente a exclusão do regime, quer por falta de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada, quer por prática reiterada de infração à legislação tributária, como também pela própria constatação de ausência do registro da movimentação financeira e bancária no Livro Caixa apresentado*. Observou que eventual insuficiência ou erro no enquadramento legal não enseja a nulidade do feito fiscal se narrados adequadamente os fatos imputados, permitindo regular defesa do interessado. E, ainda que provada a origem dos depósitos bancários, a exclusão subsistiria, ante a falta de escrituração da movimentação bancária, mesmo que resultante de atividades de cobrança.

Quanto às impugnações, reconheceu sua parcial procedência, mas apenas para excluir da exigência os valores recolhidos na sistemática simplificada de recolhimento. Os demais argumentos da defesa foram assim rejeitados:

- A contribuinte estava obrigada a registrar todas as suas operações, ainda que resultantes de atividade de cobrança, como alegado. E não logrando ela demonstrar a origem dos valores depositados em contas de sua titularidade, o art. 42 da Lei nº 9.430/96 autoriza a presunção de que receitas foram omitidas. A Súmula CARF nº 26, por sua vez, dispensa o Fisco de provar o consumo da renda nestes casos;
- Os lançamentos não abarcam todos os créditos verificados em suas contas correntes, mas apenas os depósitos cuja origem não foi comprovada. Intimada, a contribuinte não logrou apresentar prova suficiente, e em impugnação a mera alegação de que os valores depositados pertenceriam aos seus clientes é insuficiente para afastar a exigência.
- A amostragem apresentada acerca de operações da Tecnoestamp com empresas de fomento comercial é insuficiente porque não comprovado que os valores recebidos foram repassados ao efetivo titular dos créditos. De outro lado, as diligências pretendidas pela impugnante são injustificáveis, porque é seu o ônus da prova. Além disso, não foram atendidos os requisitos legais para requerimento de perícia.
- Quanto ao arbitramento, registrou que a contribuinte foi intimada a se manifestar acerca de sua opção pelo regime de tributação do IRPJ e da CSLL, trazendo a documentação necessária, na medida em que a escrituração até então apresentada ensejava o arbitramento dos lucros. Mas preferiu a contribuinte discordar da exclusão, informando que apresentaria defesa contra ela.
- Reconhecida a falta de escrituração de movimentação financeira no Livro Caixa, pertinente o arbitramento com fundamento no art. 530, inciso II do

RIR/99. Por sua vez, os questionamentos contra estas disposições legais dirigem-se à declaração de sua inconstitucionalidade, providência impossível no âmbito do contencioso administrativo.

- *O fato de a contribuinte ter movimentado recursos em contas de sua titularidade e deixar de escriturar a sua movimentação bancária e financeira, por vários períodos, omitindo-os da tributação, não podem ser atribuídos apenas a erros, mas denotam intuito de deixar à margem da tributação parte dos ganhos auferidos. A alegação de que os recursos pertenceriam a terceiros não a exonera de registrar a movimentação bancária e demonstrar a real receita auferida, mesmo porque a interessada não demonstra que teria repassado tais recursos aos terceiros deles titulares. Pertinente a qualificação da penalidade não só quando o procedimento fraudulento adotado pelo contribuinte vise a impedir o conhecimento direto do fato jurídico tributário, mas também seu conhecimento indireto, por meio das presunções legais, criando óbices ao conhecimento do fato indiciário.*
- O alegado caráter confiscatório da penalidade remete a questão para a apreciação de constitucionalidade da norma, inadmissível no contencioso administrativo.
- Não se verificou a decadência em relação a qualquer parcela exigida, na medida em que a imputação de fraude remete a contagem do prazo para o art. 173, inciso I do CTN.

O crédito tributário exonerado totalizou menos de R\$ 1.000.000,00, razão pela qual a Turma Julgadora não submeteu sua decisão a reexame necessário.

Cientificada da decisão de primeira instância em 06/12/2012 (fl. 8622), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 03/01/2013 (fls. 8624/8694).

Inicialmente abordando os atos de exclusão do Simples, contesta os argumentos expostos na decisão recorrida, afirmando correta a escrituração de seu Livro Caixa, porque ali discriminadas as *entradas e saídas concernentes ao seu patrimônio*. Aponta que a atividade de cobrança integra seu objeto social, e que no seu desenvolvimento *acaba movimentando, em contas bancárias próprias, valores de titularidade de seus clientes, a fim de viabilizar a cobrança e o recebimento de títulos inerentes ao seu trabalho*. Diz ser inviável a movimentação pelos próprios clientes, assevera que tais valores *não se confundem com aqueles pertencentes ao seu patrimônio*, e que a Lei nº 9.317/96 e a Lei Complementar nº 123/2006 somente exigem a escrituração de *sua movimentação financeira e bancária*.

Diz que *não cabe à Administração Tributária realizar uma análise tão ampliativa do comando previsto* naquelas normas, prejudicando a contribuinte que cumpriu a lei. Insiste na correção de seu procedimento, *mesmo porque, as D. Autoridades fiscalizadoras e a própria empresa não possuem qualquer interesse na escrituração das movimentações dos bens de outros contribuintes!* Enfatiza que não houve prejuízo ao Erário, e que informações de outros contribuintes devem ser exigidas destes. Acrescenta que *os recursos decorrentes da atividade de cobrança são aqueles recebidos pela Recorrente a título de remuneração pelos serviços prestados*, e somente estes devem ser escriturados.

Também discorda da necessidade de demonstração, no Livro Caixa, da *saída desses recursos das contas bancárias em análise*, pois esta *não é a finalidade do Livro Caixa*,

inexistindo legislação neste sentido. Afirma ser *notório existir inúmeros meios* para identificação das operações realizadas por uma empresa, e que as informações requeridas poderiam ser *verificadas, por exemplo, por meio da análise de extratos bancários*. Conclui, assim, que *jamais poderia ter sido excluída do Simples e do Simples Nacional*.

Reportando-se à motivação contida nos atos de exclusão, enfatiza que *não ocorreu a falta de escrituração do Livro Caixa, e na absurda hipótese de se entender que a escrituração não foi realizada de modo correto*, evidentemente são distintas as condutas. Afirma, assim, que a exclusão somente seria possível ante a ausência do Livro Caixa, sendo impróprio equivaler *qualquer escrituração diversa à falta do mencionado livro*.

Acrescenta que o art. 29, inciso VII da Lei Complementar nº 123/2006 não traz como hipótese de exclusão *"escrituração do Livro Caixa que não permite a identificação da movimentação financeira"*, pois *a simples análise gramatical da norma evidencia que a "não identificação da movimentação financeira" não está ligada à escrituração do Livro Caixa, e sim a todos os documentos idôneos possuídos pela empresa*. Ainda, a forma de utilização do verbo nas duas hipóteses daquele dispositivo também evidenciaria que não há vinculação entre elas.

Na medida em que a movimentação financeira da recorrente foi demonstrada pela vasta documentação juntada aos autos, inclusive a permitir a presunção de omissão de receitas, não se justifica a sua exclusão do Simples sob aquela fundamentação. Observa que a afirmação, pela autoridade julgadora, de que a apresentação dos extratos bancários não dispensa a manutenção do livro Caixa, é desprovida de fundamentação legal, doutrinária ou jurisprudencial.

Especificamente em relação ao Ato Declaratório nº 15/2012, argüi sua nulidade, porque apresenta como fundamento legal a ocorrência de embaraço à fiscalização (art. 14, inciso II da Lei nº 9.430/96) e como motivação *a falta de escrituração do Livro Caixa ou sua escrituração que não permita a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária*, hipótese não prevista na referida Lei.

Diz que embaraço, *caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada*, não se verificou, sendo evidente que *a apresentação de Livro Caixa supostamente incompleto ou com escrituração equivocada absolutamente não caracteriza embaraço à fiscalização!* De toda sorte, observa que já esclareceu a ausência de escrituração das contas bancárias identificadas pelo Fisco.

Observa que o embaraço à fiscalização não está mencionado no despacho de exclusão, e que *os D. Julgadores preferiram fazer encaixar o dispositivo legal em análise à hipótese de exclusão descrita no Ato Declaratório, configurando clara negativa de prestação jurisdicional*. Conclui, assim, que ante a ausência de um dispositivo semelhante ao art. 29, inciso VIII da Lei Complementar nº 123/2006 na legislação que lhe antecedeu, as autoridades administrativas tentaram encaixar esta hipótese em outra genérica antes prevista.

Menciona prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, por ausência de imputação *clara e específica*, observando que não se defendera da acusação de embaraço à fiscalização, a qual foi validada pela decisão recorrida. Discorda, ainda, da existência de mero erro formal na indicação do dispositivo legal, porque esta situação *criou dúvida real à Recorrente dos fatos infracionais dos quais está sendo acusada*. Acrescenta que, se houve erro,

subsiste dúvida quanto ao inciso correto do art. 14 para fundamentar a exclusão, permitindo inferir que foi *completamente ilegal a exclusão da Recorrente do Simples*.

Requer, por estas razões, a declaração de nulidade do Ato Declaratório nº 15/2012, mas subsidiariamente assevera que não houve embaraço à fiscalização, porque sempre atendeu às intimações fiscais, eventualmente requerendo prazo suplementar, mas sem nada omitir, declarando os documentos que não possuía, *nunca tendo se negado injustificadamente a exibir documentos a que estava obrigada ou deixando de fornecer as informações solicitadas, utilizando-se dos meios e provas ao seu alcance*.

Argúi a decadência dos valores exigidos de janeiro a março/2007, porque a lei não exige a efetivação de pagamento, mas de toda sorte eles estão reconhecidos. Quanto à *suposta má fé*, seria ela *mera presunção desprovida de qualquer fundamento probatório*, até porque integralmente justificada sua prática de não submeter à tributação os valores questionados, e ausentes *fundamentos legais hábeis a demonstrar tal acusação de forma inequívoca*, ou mesmo *provas robustas* para suportar acusações tão *gravosas e infamatórias*. Assim, em 27/03/2012 já transcorreram os cinco anos previstos no art. 150, §4º do CTN para formalização do lançamento relativamente aos *fatos geradores ocorridos nos meses supracitados*.

Afirma nulo, também, o arbitramento realizado *sob a alegação de o “contribuinte não ter mantido a escrituração do seu Livro Caixa com o registro contábil de sua movimentação financeira”*. Reitera que não estava obrigada a escriturar os valores questionados e observa que o arbitramento *somente é autorizado em casos excepcionais*.

Quanto à intimação que lhe exigiu a indicação do regime de apuração de IRPJ e CSLL a ser aplicado a partir de 2007, diz que não estava obrigada a esta opção enquanto não definitiva a sua exclusão. Defende o efeito suspensivo da manifestação de inconformidade, e conclui que sua conduta não justificaria o arbitramento dos lucros. Ademais, entende que sua manifestação não *significa que ela não teve interesse em reconstituir o aludido Livro Caixa*, ainda que para ali constar as movimentações de recursos que não eram de sua titularidade. Assevera que a Fiscalização não lhe deu oportunidade de reconstituir o Livro Caixa desta forma, e que a falta de escrituração de duas contas bancárias não o invalidaria.

Reitera seus argumentos acerca do caráter excepcional do arbitramento, asseverando que eles não foram abordados na decisão recorrida, observando que *não restou caracterizada hipótese válida a ensejar tal procedimento*, dado que o art. 530, inciso II, do RIR/99 cogita de *deficiências irremediáveis ou inexistência de controles contábeis e fiscais do patrimônio e das operações comerciais*, ao passo que no caso houve, no máximo, erro na escrituração. Transcreve ementas de vários julgados administrativos em favor de seu entendimento, e diz ser *irrazoável e arbitrária* a caracterização de seu livro Caixa como *imprestável para fins de apuração contábil*, mormente tendo em conta a identificação dos fatos por meio dos extratos bancários. Recorda que caracterizada a irregularidade da escrituração, a recorrente deveria ter sido intimada a regularizá-la, evidenciando-se ilegal o auto de infração.

Na seqüência, discorre sobre a *impossibilidade de se tributar os valores identificados nas contas bancárias*, dado:

- *A ausência de comprovação por parte do Fisco da ocorrência dos fatos infracionais imputados à Recorrente, dado que não comprovado que os depósitos que ingressaram nas contas bancárias da*

Recorrente corresponderam efetivamente a rendimentos omitidos, consoante exigido em julgados administrativos cujas ementas reproduz;

- *A acusação fundada em presunção relativa admite prova em contrário, e a recorrente, quando intimada, apresentou toda documentação comprobatória da origem dos depósitos bancários efetuados nas contas correntes de sua titularidade, valendo-se a Fiscalização de suposta falta de identidade entre os valores e as datas dos depósitos bancários em relação aos documentos apresentados, exigência não contida na Lei, que se contenta com a apresentação de indícios sólidos suficientes a demonstrar a efetiva origem daqueles valores, mormente tendo em conta os deságios e abatimentos nas atividades de cobrança.*
- *A efetiva comprovação da origem dos valores creditados nas contas correntes da Recorrente, mediante vasta documentação apresentada ao Fisco, aí incluídos contrato de prestação de serviços firmado com a Tecnoestamp Indústria e Comércio Ltda, planilha demonstrativa do histórico de depósitos e identificação da origem, esclarecimentos, históricos de movimentação bancária, extratos bancários, notas fiscais e borderôs correspondentes às peculiaridades das operações realizadas, que descreve. Apresentou tudo que estaria a seu alcance e esclareceu as diferenças decorrentes de abatimentos, deságios ou retenções na fonte, novamente abordando extensamente estas ocorrências.*
- *A violação ao princípio da verdade material, pois diante de todas as provas e explicações, preferiram os D. Julgadores consignar que nada foi comprovado pela recorrente, exigindo a demonstração do repasse dos valores em análise, supostamente exigindo identidade entre os documentos e os depósitos, a qual reputa impossível. Também inviável seria demonstrar as saídas em favor de inúmeras empresas e operações, e afirma suficientes as provas apresentadas, não podendo subsistir a simples presunção das infrações autuadas. Por esta razão, o Fisco somente pode lançar quando tiver provas da real ocorrência da infração, não podendo se limitar a acusar o contribuinte ou empreender investigações rasas. Acrescenta que seu pedido de diligência na sua sede, e na de seus clientes, foi devidamente fundamentado, e teria esclarecido várias dúvidas e presunções. De toda sorte, reitera a demonstração de operações com Santa Cruz Fomento Comercial Ltda e Klin Fomento Comercial, além das planilhas apresentadas pelos clientes da Metalúrgica Tecnoestamp Ltda, enfatizando tratar-se de comprovação por amostragem*

Afirma a ilegalidade da multa de 150% exigida, porque evidenciada sua boa fé, mediante apresentação das mais de 4.000 folhas que compõem o presente processo. Entende que a simples presunção de omissão de receitas sem que tenha sido apresentado qualquer indício válido para sustentar a acusação de fraude não autoriza a presunção de má fé. Inexistindo dano ao Erário ou mesmo intenção de fraudar, a multa presta-se apenas a advertir e orientar o contribuinte, não podendo ser aplicada no percentual de 150%, inclusive em

Processo nº 10882.720621/2012-21
Acórdão n.º **1101-000.919**

S1-C1T1
Fl. 11

afronta ao princípio do não-confisco. Reporta-se a decisões do Supremo Tribunal Federal acerca do caráter confiscatório destas penalidades, e invoca os arts. 411 e 412 do Código Civil.

Pede, assim, que sejam anulados os Atos Declaratórios nº 14 e 15, bem como que sejam declarados improcedentes os autos de infração. Requer, ainda, a realização de toda e qualquer diligência que este Conselho *entender necessária para corroborar os documentos e informações apresentados no processo* e protesta pela realização de sustentação oral.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A recorrente questiona, inicialmente, a validade dos atos de exclusão do Simples Federal e Nacional.

O Ato Declaratório Executivo DRF/Osasco nº 15/2012 (fl. 4275) está assim redigido:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 15, DE 12 DE MARÇO DE 2012

Declara excluído do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições de Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES o contribuinte que menciona.

O CHEFE DO SERVIÇO DE ORIENTAÇÃO E ANÁLISE TRIBUTÁRIA - SEORT, no uso da atribuição conferida pelo inciso V do artigo 1.º, da Portaria DRFOSA n.º 140 de 26 de outubro de 2011, publicada no DOU de 28 de outubro de 2011, considerado o disposto no artigo 12 e artigo 14, inciso II, da Lei 9.317 de 05 de dezembro de 1996 e o que consta no processo 10882.720621/2012- 21, declara:

Art. 1º A exclusão de ofício do SIMPLES, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2007, da empresa LETEM ESTAMPARIA E SERVICOS LTDA, CNPJ n.º 04.198.872/0001-67, por falta de escrituração do livro Caixa ou sua escrituração que não permita a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária.

Art. 2º Poderá a contribuinte, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência, manifestar-se por escrito contra esse ato, junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento , assegurado o contraditório e ampla defesa nos termos do que dispõe o Decreto 70.235 de 06 de março de 1972 , e alterações posteriores.

Art. 3º Tornar-se-á definitiva a exclusão após prazo de manifestação acima indicado.

NAILTO JOSÉ DA SILVA AGOSTINHO

Por sua vez, a Lei nº 9.317/96 assim estabelece nos dispositivos adotados como fundamento legal do referido ato:

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.

Todavia, a constatação fiscal que motivou a exclusão foi expressa em análise única, tanto no âmbito do Simples Federal, como do Simples Nacional. Para maior clareza, transcreve-se o correspondente despacho, às fl. 4272/4273:

Trata o presente processo de representação fiscal para exclusão de ofício do Simples, a partir de 01/01/2007, bem como do Simples Nacional, a partir de 01/07/2007, com base nos fatos apurados no curso do procedimento fiscal, que deu origem ao processo administrativo nº 10882.720621/2012-21, em que a empresa foi intimada diversas vezes a apresentar seus livros contábeis e fiscais, tendo apresentado somente os livros Caixa, Diário e Razão e afirmado, conforme depoimento reduzido a termo, que não dispunha de outros livros para serem apresentados.

No entanto, segundo prescreve o art. 7º, § 1º, “a”, da Lei n.º 9.317/1996, as empresas inscritas no SIMPLES ficam dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária, o Livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário e todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros referidos.

Outrossim, o art. 26, § 2º, da Lei Complementar n.º 123/2006, estabelece que as empresas inscritas no SIMPLES NACIONAL devem manter livro Caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária. Por sua vez, o art. 29, inciso VIII, da Lei Complementar n.º 123/2006, estabelece que a falta de escrituração do livro Caixa ou sua escrituração que não permita a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária, configuram hipóteses de exclusão do SIMPLES NACIONAL.

No tocante ao caso presente, constatou-se que, a partir da observação do livro Caixa, integrante desse processo, o contribuinte deixou de registrar contabilmente, nos anos de 2007 e 2008, a movimentação bancária da conta-corrente n.º 112884-7, agência 248, Banco Unibanco, e da conta poupança de n.º 228791-5, da mesma agência e banco.

Assim, pela análise do Livro Caixa, bem como pela análise dos demais livros apresentados pelo contribuinte, nota-se claramente que suas contas bancárias ficaram à margem da escritura contábil, numa flagrante violação à legislação tributária do SIMPLES e do SIMPLES NACIONAL, incidindo, destarte, nas hipóteses de exclusão desses referidos regimes especiais de tributação.

Diante do exposto e considerando que o contribuinte deixou de escriturar sua movimentação bancária e de registrar em seus livros sua movimentação financeira, PROponho a emissão do ADE (Ato Declaratório de Exclusão) do contribuinte do Simples Federal, a partir de 01/01/2007, e do Simples Nacional, a partir de 01/07/2007.

Como se vê, embora presente referência à obrigação contida no art. 7º, §1º da Lei nº 9.317/96, acerca da escrituração exigida dos optantes pelo Simples Federal, os

argumentos seguintes são totalmente direcionados às disposições da Lei Complementar nº 123/2006, que disciplina o Simples Nacional a partir de 01/07/2007, na forma de seu art. 89. E, em que pese o art. 26, §2º da Lei Complementar nº 123/2006 traga a mesma exigência contida no art. 7º, §1º, inciso I, da Lei nº 9.317/96 – escrituração do Livro Caixa integrada pela movimentação financeira, inclusive bancária – a hipótese de exclusão prevista no art. 29, inciso VIII da Lei Complementar nº 123/2006, vinculada àquela obrigação acessória, é distinta daquela contida na Lei nº 9.317/96, antes citada. Veja-se o que dispõe a Lei Complementar nº 123/2006.

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

[...]

VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

[...]

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

Em consequência, frente à motivação estruturada nos termos antes transcritos, o ato de exclusão da contribuinte do Simples Federal indicou como fundamento legal a ocorrência de *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).*

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 conseqüências expressas no §2º do 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 embarço 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 conseqüências 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, mormente quando justificada, de forma* **admissível ou não, a ausência dos elementos faltantes.**

No presente caso, como se vê às fls. 619/831, intimada a apresentar *escrituração contábil e fiscal* dos anos-calendário 2007 e 2008, a contribuinte apresentou não só o Livro Caixa, como também os livros Diário e Razão, todos autenticados. Por sua vez, no depoimento prestado pela procuradora da contribuinte aos agentes fiscais em 20/01/2012, esta afirmou que teria *entregue todos os documentos à disposição do contribuinte*, não possuindo *outros livros fiscais e contábeis* além daqueles já apresentados (fl. 3874). É certo que houve retificação posterior deste depoimento, mas apenas com referência às atividades exercidas pela fiscalizada (fl. 4266/4268). Por sua vez, a auditoria fiscal foi desenvolvida a partir dos extratos bancários e outros documentos fornecidos pelo sujeito passivo, inexistindo notícia de qualquer intimação não atendida, ou mesmo de lavratura de Termo de Embaraço à Fiscalização.

Assim, tem razão a recorrente quando contesta o fundamento legal adotado para sua exclusão do Simples Federal de 01/01/2007 a 30/06/2007. Não há provas suficientes nos autos para caracterizar a ocorrência prevista em lei, de modo que a exclusão não pode subsistir.

Em tais condições, a exigência tributária somente seria mantida se formalizada segundo a sistemática do Simples Federal. Na medida em que o IRPJ e a CSLL foram calculados na sistemática do lucro arbitrado, e a Contribuição ao PIS e a COFINS na sistemática cumulativa, não há como manter, ao menos em parte, a exigência fiscal, pois para tanto necessário seria não só o acréscimo de fundamentação legal distinta daquela estampada nos lançamentos, como também de critérios de cálculos e alíquotas específicas, previstas na sistemática simplificada de recolhimento.

Por estas razões, relativamente à exclusão do Simples Federal e às exigências pertinentes ao período de 01/01/2007 a 30/06/2007, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para cancelar o Ato Declaratório Executivo DRF/Osasco nº 15/2012 e os créditos tributários dele decorrentes, o que dispensa a apreciação da arguição de decadência veiculada pela interessada relativamente aos períodos de janeiro a março/2007.

Com referência às demais exigências, a exclusão da contribuinte do Simples Nacional está assim afirmada no respectivo ato:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 14, DE 12 DE MARÇO DE 2012

Declara excluído do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições de Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional a contribuinte que menciona.

O CHEFE DO SERVIÇO DE ORIENTAÇÃO E ANÁLISE TRIBUTÁRIA - SEORT, no uso da atribuição conferida pelo inciso V do artigo 1.º, da Portaria DRFOSA n.º 140 de 26 de outubro de 2011, publicada no DOU de 28 de outubro de 2011, considerado o disposto no artigo 28 e artigo 29, inciso VIII, da Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006 e o que consta no processo 10882.720621/2012-21, declara:

Art. 1º A exclusão de ofício do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01 de julho de 2007, da empresa LETEM ESTAMPARIA E SERVICOS LTDA, CNPJ n.º 04.198.872/0001-67, por falta de escrituração do livro Caixa ou sua escrituração que não permita a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária.

Art. 2º Poderá a contribuinte, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência, manifestar-se por escrito contra esse ato, junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento,

assegurado o contraditório e ampla defesa nos termos do que dispõe o Decreto 70.235 de 06 de março de 1972, e alterações posteriores.

Art. 3º Tornar-se-á definitiva a exclusão após prazo de manifestação acima indicado.

NAILTO JOSÉ DA SILVA AGOSTINHO

As informações contidas nos autos, resumidas no Despacho de fls. 4272/4273, evidenciam que, *a partir da observação do livro Caixa, integrante desse processo, o contribuinte deixou de registrar contabilmente, nos anos de 2007 e 2008, a movimentação bancária da conta-corrente n.º 112884-7, agência 248, Banco Unibanco, e da conta poupança de n.º 228791-5, da mesma agência e banco.*

A hipótese legal adotada é aquela antes transcrita (art. 29, inciso VIII, da Lei Complementar nº 123/2006), qual seja: *falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária.*

O Livro Caixa apresentado para o ano de 2007 pela interessada é singular. Exibe em uma página todos os cerca de 10 (dez) movimentos de cada mês, correspondentes, em regra, a registros únicos de recebimentos de clientes e pagamentos de fornecedores, de salários e de tributos. Em alguns meses há maior detalhamento acerca das rubricas componentes de salários e dos tipos de tributos recolhidos, aumentando o número de registros. Em dezembro o movimento é anormal, em razão do pagamento de participação nos lucros, registrados de forma individualizada por empregado. O saldo inicial de Caixa em julho/2007 representa R\$ 108.850,74 e encerra em dezembro/2007 com saldo de R\$ 4.651,90, muito embora em vários meses, neste intervalo, o saldo final mensal represente mais de R\$ 100.000,00.

Já o Livro Caixa apresentado para o ano de 2008 evidencia maior movimentação, mas inicia em janeiro/2008 com saldo de R\$ 2.075,76 e encerra em dezembro/2008 em R\$ 3.782,14, também apresentado vários saldos finais mensais superiores a de R\$ 100.000,00.

Como dito, a contribuinte apresentou à Fiscalização os Livros Diário e Razão e, nestes, verifica-se que, além de a conta Caixa apresentar os movimentos escriturados no Livro Caixa, não existe conta representativa de Bancos. De outro lado, em resposta à primeira intimação que instrui os autos, a contribuinte apresentou os extratos bancários da *conta-corrente n.º 112884-7, agência 248, Banco Unibanco, e da conta poupança de n.º 228791-5, da mesma agência e banco*, ambas de sua titularidade. Referidos extratos apresentam extensa movimentação, exposta ao longo das fls. 9 a 102 destes autos.

Não há dúvida, portanto, que a movimentação bancária verificada nas referidas contas corrente e de poupança não foi reproduzida no Livro Caixa, e nem mesmo nos Livros Diário e Razão apresentados à Fiscalização.

A recorrente assevera que atendeu à legislação fiscal, escriturando *sua movimentação financeira e bancária*, ou seja, *as entradas e saídas concernentes ao seu patrimônio*. Contudo, diz exercer, também, atividade de cobrança em razão da qual *acaba movimentando, em contas bancárias próprias, valores de titularidade de seus clientes, a fim de viabilizar a cobrança e o recebimento de títulos inerentes ao seu trabalho*. Tais valores, em seu entender, *não se confundem com aqueles pertencentes ao seu patrimônio*.

Sem adentrar, ainda, à comprovação destas alegações, o fato é que mesmo admitindo-se que a recorrente realizava operações de cobrança em favor de seus clientes, esta movimentação financeira ainda assim deveria estar registrada em seu Livro Caixa. Os valores recebidos e transferidos deveriam estar ali identificados de forma a demonstrar que resultaram das alegadas operações de cobrança. Afinal, em atividades desta espécie, ao menos temporariamente os valores recebidos permanecem sob a posse do prestador de serviços, antes de serem repassados aos efetivos titulares. E, neste interregno, o Livro Caixa, integrado pela movimentação financeira e bancária, deve espelhar aquela realidade patrimonial.

Além disso, não é crível que os recebimentos e pagamentos decorrentes das demais atividades exercidas pela contribuinte eram realizados em dinheiro, e mantidos efetivamente em Caixa, ainda que representassem mais de R\$ 100.000,00 ao final de alguns meses. É razoável supor que as operações escrituradas em seu Livro Caixa também foram, ao menos em parte, promovidas por meio daquelas contas bancárias de sua titularidade, na medida em que outras não foram identificadas. E, neste contexto, a escrituração de todos os recebimentos e pagamentos é essencial não só para o Fisco, como também para o próprio controle do sujeito passivo, de modo a distinguir o que representaria recursos próprios ou, como alegado, recursos de terceiros.

Estes contornos evidenciam que a conduta da contribuinte amolda-se perfeitamente à hipótese legal de a escrituração do Livro Caixa *não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária*. Não houve qualquer *análise ampliativa do comando* legal e o Fisco tem evidente interesse em tudo que foi movimentado em contas bancárias de titularidade do sujeito passivo, até para poder admitir que se trata, como alegado, de *movimentações dos bens de outros contribuintes*. Somente em face de uma escrituração distinguindo o que corresponderia a operações próprias e eventuais operações de “cobrança”, poderia o Fisco direcionar suas investigações para estes outros contribuintes, como aduz a recorrente.

Diversamente do que alegado, o Livro Caixa dos optantes pelo Simples Nacional tem, sim, a finalidade de apresentar, também, a *saída desses recursos das contas bancárias em análise*, dada a exigência expressa neste sentido, na Lei Complementar nº 123/2006:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

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

§ 1º O MEI fará a comprovação da receita bruta mediante apresentação do registro de vendas ou de prestação de serviços na forma estabelecida pelo CGSN, ficando dispensado da emissão do documento fiscal previsto no inciso I do caput, ressalvadas as hipóteses de emissão obrigatória previstas pelo referido Comitê.

§ 2º As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do caput deste artigo, deverão, ainda, manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária. (negrejou-se)

A recorrente impropriamente pretende restringir a hipótese de exclusão à *falta de escrituração do Livro Caixa*, mas o dispositivo legal adotado pela Fiscalização é claro no sentido de que a esta circunstância equipara-se a escrituração de modo a *não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária*. As condutas, de fato, são distintas, mas ambas estão previstas na lei.

Argumenta, ainda, que a *“não identificação da movimentação financeira”*, expressa na lei, *não está ligada à escrituração do Livro Caixa, e sim a todos os documentos idôneos possuídos pela empresa*. Contudo, também aqui a interpretação da recorrente é incorreta. O legislador trouxe a primeira conduta (*“houver falta de escrituração do livro-caixa”*) e ao expor a segunda conduta (*“não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária”*), claramente a construiu com uma elipse de sujeito, que no caso somente pode ser a *“escrituração do livro-caixa”*, mormente tendo em conta o dispositivo anterior que expressamente exigiu a escrituração da movimentação financeira e bancária no Livro Caixa. Correto, portanto, equivaler os efeitos da falta de escrituração do Livro Caixa à sua escrituração de modo a não permitir a identificação da movimentação financeira e bancária.

Assim, não há reparos à conclusão da autoridade julgadora de que a apresentação dos extratos bancários não dispensa a manutenção do livro Caixa. A lei é expressa neste sentido.

Não se pode negar que as informações requeridas poderiam ser *verificadas, por exemplo, por meio da análise de extratos bancários*, desde que seus movimentos fossem devidamente associados à documentação de suporte. Mas a obrigação acessória em questão está claramente fixada em lei, e seu descumprimento enseja, como exposto, a exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional, com efeitos *a partir do próprio mês em que incorrida a inobservância da norma, na forma do §1º do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006*.

Válida, portanto, a exclusão do Simples Nacional com efeitos a partir de 01/07/2007. Assim, deve-se NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário neste ponto.

Prossegue a recorrente questionando o arbitramento dos lucros. Disse a autoridade fiscal, em nota de rodapé do Termo de Verificação Fiscal: *Em face da desqualificação da escrita fiscal e contábil do contribuinte, pela falta de escrituração da sua movimentação bancária no Livro Caixa e por ter deixado de registrar sua movimentação financeira, o que resultou na sua exclusão do SIMPLES, procedemos à apuração do lucro por arbitramento, conforme dispõe o art. 530, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda*.

Às fls. 6337/6338 a autoridade fiscal juntou Termo de Intimação Fiscal, no qual exigiu:

Tendo em vista a exclusão do contribuinte do SIMPLES NACIONAL, conforme o Ato Declaratório Executivo nº 14, de 12/03/2012 – em anexo a este Termo de Intimação – e, em face do que dispõe o art. 32 da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, fica o contribuinte INTIMADO a informar por escrito, no prazo de 05 (cinco) dias, qual é a sua opção com relação ao regime de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, indicando se a apuração tributária do segundo semestre de 2007 e do ano-calendário 2008, deve se dar segundo o lucro presumido, lucro real trimestral ou anual, trazendo, dentro do prazo estipulado, todos os elementos, livros e documentos necessários para que seja possível a apuração, por esta fiscalização, segundo a opção do contribuinte. Vale assinalar que os livros fiscais e contábeis trazidos à fiscalização até o

presente momento impõem a tributação pelo arbitramento, em virtude da falta de escrituração da movimentação bancária e financeira, dos anos de 2007 e 2008, nos referidos livros.

Em resposta, a contribuinte assinalou que, *por não concordar com a sua exclusão do SIMPLES e do SIMPLES Nacional*, apresentaria a competente defesa, de modo que a apuração de seu IR e da sua CSLL deve continuar a ser realizada por meio do SIMPLES Nacional.

A jurisprudência deste Conselho, consolidada na Súmula CARF nº 77, expressa que *a possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.*

Por sua vez, a Lei Complementar nº 123/2006 estabelece:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

§ 1º Para efeitos do disposto no caput deste artigo, na hipótese da alínea a do inciso III do caput do art. 31 desta Lei Complementar, a microempresa ou a empresa de pequeno porte desenquadrada ficará sujeita ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, acrescidos, tão-somente, de juros de mora, quando efetuado antes do início de procedimento de ofício.

§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

§ 3º Aplica-se o disposto no caput e no § 1º em relação ao ICMS e ao ISS à empresa impedida de recolher esses impostos na forma do Simples Nacional, em face da ultrapassagem dos limites a que se referem os incisos I e II do caput do art. 19, relativamente ao estabelecimento localizado na unidade da Federação que os houver adotado. (negrejou-se)

A exclusão, no presente caso, opera efeitos a partir do próprio mês em que incorrida a inobservância da regra expressa no art. 29, inciso VIII, da Lei Complementar nº 123/2006, tendo em conta o disposto no §1º do mesmo artigo. Considerando que a discussão administrativa do ato de exclusão não impede o lançamento tributário, correto o procedimento fiscal que facultou ao sujeito passivo optar por uma das formas de tributação expressas na lei.

Veja-se que a recorrente chegou a mencionar da tribuna, em esclarecimento de circunstância fática no momento em que este voto era proferido, que existiria ação judicial proposta com vistas a suspender os efeitos da exclusão aqui em debate. Contudo, não logrou sequer identificar sua numeração e órgão de propositura, nem mesmo esclarecer que o objeto da ação judicial alcançaria, também, a possibilidade de se formalizar lançamento de ofício resultante da exclusão aqui em debate.

Por sua vez, ao insistir em protelar os efeitos da exclusão, o sujeito passivo impediu que a tributação se fizesse segundo as regras do lucro presumido ou do lucro real. Diante do contexto fático verificado, impôs-se, então, o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99):

Art 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano - calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

[...]

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

[...] (negrejou-se)

Como extensamente abordado, não só o Livro Caixa, como também os Livros Diário e Razão apresentados à Fiscalização não continham quaisquer registros acerca da movimentação bancária mantida pela contribuinte nas contas por ela movimentadas. As operações estavam contabilizadas como se realizadas com recursos mantidos em caixa, e inexistia qualquer correlação com os volumosos depósitos e saques estampados nos extratos bancários. Destaque-se que não se trata, apenas, da falta de escrituração de duas contas bancárias, mas sim de toda a movimentação bancária da contribuinte, expressa nestas duas contas, o que impede, inclusive, dizer o quão irremediáveis são as deficiências da escrituração, e se há controle contábil e fiscal *do patrimônio e das operações comerciais*, como requer a recorrente. Logo, não se trata de mero *erro de escrituração*, e é irrelevante a possibilidade de identificação dos fatos por meio dos extratos bancários, sem a prévia escrituração destes valores.

Este é, precisamente, um dos *casos excepcionais* previstos na legislação, nos quais o arbitramento se apresenta como a base de cálculo mais segura para a apuração do IRPJ e da CSLL devidos. Aliás, sequer há notícia, nos autos, de demonstrações financeiras que pudessem servir de ponto de partida para a apuração do lucro real. Por sua vez, a opção pelo lucro presumido exigiria a reconstituição do Livro Caixa, na medida em que o RIR/99 estabelece, para esta forma de tributação, o mesmo requisito que, não observado, ensejou a exclusão da contribuinte do Simples Nacional:

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

*Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano - calendário, **mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).*

[...]

Art 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano - calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

[...]

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

[...] (negrejou-se)

Subsidiariamente a recorrente questiona os termos da intimação fiscal, aduzindo que sua manifestação, em resposta a ela, não significa que ela não teve interesse em reconstituir o aludido Livro Caixa, oportunidade que não lhe foi dada pela Fiscalização. Todavia, a intimação é clara no sentido de que os livros fiscais e contábeis trazidos à fiscalização até o presente momento impõem a tributação pelo arbitramento, em virtude da falta de escrituração da movimentação bancária e financeira, dos anos de 2007 e 2008, nos referidos livros, bem como de que a contribuinte deveria trazer todos os elementos, livros e documentos necessários para que seja possível a apuração, por esta fiscalização, segundo a opção do contribuinte. Evidente, portanto, que além de optar por uma outra forma de tributação, a contribuinte também foi intimada a reconstituir sua escrituração segundo as exigências legais.

Por estas razões, não há reparos à forma de tributação adotada, pela Fiscalização, para determinação do IRPJ e da CSLL devidos. Quanto à Contribuição ao PIS e à COFINS, o art. 8, inciso II da Lei nº 10.637/2002, bem como o art. 10, inciso II da Lei nº 10.833/2003, obrigam as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro arbitrado a recolher aquelas contribuições calculadas segundo a sistemática cumulativa, como exigido pela autoridade lançadora (fls. 6391/6458).

Para apurar o lucro arbitrado e a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, a autoridade fiscal somou a receita bruta aferida a partir das notas fiscais emitidas pela contribuinte às receitas presumidas a partir dos depósitos bancários de origem não comprovada, com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

A recorrente afirma a impossibilidade de se tributar os valores identificados nas contas bancárias, porque o Fisco não teria se desincumbido do seu dever de prova, não demonstrando que os depósitos que ingressaram nas contas bancárias da Recorrente corresponderam efetivamente a rendimentos omitidos. Todavia, os agentes fiscais intimaram o sujeito passivo a comprovar a origem dos depósitos bancários verificados em contas corrente e de poupança, de sua titularidade, examinaram os elementos apresentados, e individualizaram às fls. 6374/6384 os créditos de origem não comprovada, que pela falta absoluta de apresentação de documentação, ou por não apresentar coincidência dos valores e datas descritos nos pretensos documentos comprobatórios, com os valores e datas dos recursos em conta bancária do contribuinte.

Na intimação de fls. 1373/1385, reiterada às fls. 1389/1390, a autoridade fiscal expressamente consignou que os documentos apresentados não relacionam de forma unívoca e individualizada os valores de depósitos e transferências na conta-corrente com os valores dos borderôs e demonstrativos de duplicatas – há, inclusive, alguns casos em que os borderôs apresentados pelo contribuinte como justificativa para determinados créditos em sua conta perfazem um valor bem abaixo do referido crédito. Além desses créditos, cuja

documentação de comprovação de origem trazida é insuficiente e incompleta, há vários outros depósitos e transferências na referida conta-corrente que não foram sequer justificados ou não tiveram documentação comprobatória de sua origem – como, por exemplo, aqueles atinentes a vendas de sucata, cujas operações não foram demonstradas por notas fiscais ou outros documentos comprobatórios e aqueles atinentes a depósitos de cheques cuja origem não foi comprovada por documentação hábil, idônea e suficiente (cópias dos cheques, contratos, etc.). Desse modo, o contribuinte deve complementar suas informações, trazendo à fiscalização todos os documentos que comprovam de forma suficiente a origem e a titularidade dos créditos movimentados em sua conta e descritos na planilha em anexo. Cuidaram os agentes fiscais de individualizar as operações que não foram comprovadas, e especificar a causa de cada conclusão, tendo em conta o que genericamente expresso na intimação.

Uma vez não prestados os esclarecimentos exigidos, a Lei nº 9.430/96 autoriza o Fisco a presumir a existência de receitas omitidas, nos seguintes termos:

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

A validade desta presunção, inclusive, é pacífica na jurisprudência deste Conselho, como se infere da Súmula CARF nº 26 (*A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada*).

Conseqüência disto é a inversão do ônus da prova, atribuindo-se ao sujeito passivo o dever de comprovar, no contencioso administrativo, que os créditos tiveram origem em operações não sujeitas a tributação ou regularmente tributadas.

A recorrente argumenta que a lei não exige a *identidade entre os valores e as datas dos depósitos bancários*, e se contenta com a apresentação de *indícios sólidos suficientes a demonstrar a efetiva origem daqueles valores*, mormente tendo em conta os deságios e abatimentos nas atividades de cobrança.

A lei, porém, exige comprovação da origem das operações mediante *documentação hábil e idônea*, bem como a análise individualizada dos créditos. Logo, não basta a afirmação de que todas as operações teriam determinada origem, acompanhada da apresentação de alguns documentos neste sentido. A causa de cada depósito deve ser individualmente provada, e a correspondência entre o depósito e a causa somente pode ser estabelecida mediante coincidência de data e valores, sob pena de admitir-se provada uma operação quando os documentos, em verdade, correspondem a outra semelhante, verificada em momento próximo.

A recorrente reporta-se aos documentos apresentados no curso do procedimento fiscal (contrato de prestação de serviços de cobrança à Tecnoestamp Indústria e Comércio Ltda, planilha correlacionando o histórico dos depósitos e os documentos que provam sua origem, extratos bancários, notas fiscais de serviços por ela prestados, notas fiscais emitidas por Tecnoestamp e correspondentes borderôs de cobrança) e conclui:

Assim, os valores devidos pelos clientes da Tecnoestamp eram depositados em seu favor nas contas do Unibanco ora em análise, sendo essas contas de titularidade da Recorrente apenas em decorrência da atividade de cobrança que realizava. Isto é: a Tecnoestamp realizava um serviço ao seu cliente ou vendia uma mercadoria, a Recorrente cobrava este cliente a remuneração da Tecnoestamp pelo serviço prestado ou bem vendido, e, por fim, este cliente fazia o depósito nas contas de titularidade da Recorrente. Os valores depositados eram utilizados para realização de pagamentos de despesas da Tecnoestamp.

Aduz que as diferenças constatadas entre o valor dos depósitos e dos borderôs *decorrem de abatimentos relativos a deságio ou retenção na fonte inerentes à cobrança de valores*. Defende não ser razoável presumir que, apenas pelo fato de existirem pequenas diferenças entre a quantia depositada e aquela constante no borderô, não se refiram, ambos, à mesma operação. Exemplifica como causa das diferenças:

(i) por vezes os créditos decorrentes de operações de venda foram objeto de cessão para recebimento antecipado dos valores correspondentes, conforme praxe mercantil;

(ii) do valor da Nota Fiscal é efetuada uma retenção tributária na fonte, na porcentagem de 0,006%, o que altera, portanto, o valor a ser depositado;

(iii) em diversas oportunidades ocorre deságio na operação financeira de fomento mercantil, por ocasião da cessão de créditos para recebimento antecipado, o que

também ocasiona o recebimento de valor menor do que o consignado no documento; e

(iv) também ocorre o abatimento de parte do valor a ser depositado pelos clientes em face de necessidade de retrabalho de peças, erro na contagem de peças enviadas etc.

Pretende, assim, que todas as operações justificadas nestes termos à Fiscalização sejam admitidas.

De início releva notar que do confronto entre mencionada planilha correlacionando o histórico dos depósitos e os documentos que provam sua origem, apresentada ao Fisco, e a relação dos depósitos de origem não comprovada, constata-se que vários depósitos justificados pela fiscalizada não integraram a base tributável. Cite-se, apenas como exemplo, os créditos de R\$ 324.058,56, R\$ 213.159,17 e R\$ 510.745,73 verificados no primeiro mês de autuação em decorrência da exclusão da contribuinte do Simples Nacional (julho/2007).

O primeiro valor indicado na planilha, mas classificado como depósito bancário de origem não comprovada, no montante de R\$ 28.507,12, está vinculado ao histórico (*Borderô 54/07 – Traw Mac Ind e Com Ltda*). E, para demonstrá-lo, a contribuinte apresentou o documento nº 188, consistente em relatório elaborado por Tecnoestamp, apontando o nº 54/2007, mas tendo como destinatário *Antonio Carvalho*, relacionando notas fiscais no valor total de R\$ 29.743,66, e individualizando valores a título de juros que, descontados, resultam no valor líquido de R\$ 28.828,25. A coincidência do número do borderô é desmerecida pelo fato de o documento ter sido elaborado pela própria Tecnoestamp, e a proximidade dos valores também perde relevo quando há dois outros envolvidos, um no borderô (*Antonio Carvalho*) e outro no histórico do depósito (*Traw Mac Ind e Com Ltda*). Nestas condições, como dito, subsiste a possibilidade de o documento apresentado corresponder a outra operação em momento próximo e semelhante.

Além de reprisar os documentos apresentados à Fiscalização, validamente rejeitados como acima exposto, a recorrente reporta-se ao *Doc. 13*, juntado à impugnação, consistente no contrato de fomento mercantil firmado entre Tecnoestamp e Santa Cruz Fomento Comercial, destacando a cláusula que estabelece o deságio na compra de títulos negociados, fixado em razão de *custo de oportunidade dos recursos da contratada, despesas operacionais e de cobrança, carga tributária e expectativa de risco e de lucro*.

Nestes termos, referido contrato apenas prova a possibilidade de deságio, mas não evidencia o valor praticado em cada operação. Por sua vez, os demais elementos juntados por amostragem relativamente às operações com Santa Cruz Fomento (documentos de nº 14 a 22) são, todos, pertinentes a fatos geradores integrantes do 1º semestre de 2007, e assim alcançados pela exoneração decorrente do cancelamento do ato de exclusão do sujeito passivo do Simples Federal.

No mesmo sentido, operações contratadas com Klin Fomento Comercial, apresentadas por amostragem (documentos de nº 23 a 45), correspondem, apenas, a depósitos verificados naquele mesmo período.

Por esta razão, inclusive, é desnecessário debater o critério adotado pela autoridade julgadora de 1ª instância para rejeitar estes documentos, e que resultou na exigência

de que fosse provado o repasse dos valores recebidos à Tecnoestamp. De toda sorte, registre-se que este argumento seria razoável porque, se há uma autorização da Tecnoestamp determinando o crédito daqueles valores na conta bancária da autuada, esta pode decorrer não só da alegada prestação de serviços de “cobrança” por parte desta, como também da participação da autuada nas receitas decorrentes das notas fiscais que justificaram aqueles créditos, mormente tendo em conta que seu objeto social também inclui atividades de estampa.

A recorrente também se reporta às planilhas que integram os documentos de nº 46 e 47, emitidas por clientes da Tecnoestamp, evidenciando que os pagamentos por serviços prestados por esta não só eram pagos a ela, como também a *factorings* (*Direção S/A, Klin Fomento, Santa Cruz Fomento, etc.*) e à recorrente. Entende que estes documentos comprovam que a Tecnoestamp negociava seus títulos com empresas de *factoring*, justificando os depósitos destas na conta da recorrente.

Todavia, este não foi o óbice oposto pela Fiscalização. Os esclarecimentos exigidos dizem respeito a cada depósito, individualmente, e não à generalidade da operação. Bastaria a contribuinte demonstrar por meio de documento idôneo – produzido por fontes externas – que a diferença especificamente identificada entre o documento apresentado e o depósito que se pretendeu comprovar, decorria do alegado deságio.

Prosseguindo, agora especificamente com referência aos períodos já sob os efeitos de sua exclusão do Simples Nacional, a recorrente apresenta quadros demonstrativos, sendo que no primeiro correlaciona informações de planilhas emitidas por cliente da Tecnoestamp, indicativas de pagamentos feitos à Klin Fomento Comercial, por conta de notas fiscais da Tecnoestamp que estão relacionadas no Borderô nº 59/2007, emitido em 16/07/2007. Destaca que tais notas fiscais totalizam R\$ 61.727,37, o qual equivaleria à omissão de receitas que lhe foi imputada em 16/07/2007 no valor de R\$ 55.943,23, sob o histórico *TED RECEBIDA BRADESCO KLIN FOMENTO*, e acrescenta que a disparidade entre os valores é explicada pelo desconto na negociação dos títulos.

Mais uma vez, porém, o documento que estabelece a relação entre as notas fiscais e o depósito não comprovado é, apenas, um borderô emitido pela Tecnoestamp, sem qualquer intervenção de terceiros. Como agente de cobrança da Tecnoestamp, esperado seria que a autuada detivesse relatórios emitidos pela Klin Fomento Comercial detalhando o motivo do depósito efetuado em sua conta bancária, e não se valesse, apenas, de documento emitido pela Tecnoestamp.

Os demais quadros demonstrativos reproduzem ocorrências do mesmo tipo, ou correlacionam as informações das planilhas emitidas por cliente da Tecnoestamp com depósitos bancários efetuados diretamente na conta da recorrente, e assim admitidos pela Fiscalização como comprovados. Pretende, assim, demonstrar que os clientes da Tecnoestamp a reconheciam como agente de cobrança, mas, como dito, a prova desta sua condição em relação aos depósitos pelas empresas de fomento comercial não foi adequadamente produzida.

Por fim, a recorrente reporta-se especificamente ao depósito de R\$ 311.709,98, que teria sido promovido por um dos clientes da Tecnoestamp (Volkswagen), novamente afirmando que a divergência constatada decorreria de descontos na cobrança dos títulos. As notas fiscais indicadas, somadas, representam R\$ 238.192,37, e o pagamento teria sido feito mediante *compensação*, dissociado de qualquer outro esclarecimento que justificasse, no caso, o **acréscimo de R\$ 73.517,61**.

A recorrente menciona a dificuldade em estabelecer a identidade exigida pela Fiscalização, tendo em conta o volume de operações realizadas, mas é preciso recordar que, nos termos da legislação tributária, era sua obrigação manter o registro destas operações processadas em suas contas bancárias. Caso tivesse se desincumbido desta obrigação tempestivamente, a Fiscalização poderia identificar, por meio de sua escrituração, a origem dos depósitos questionados, e a comprovação documental das operações não ficaria relegada a um momento em que exigida pelos agentes fiscais.

Considerando que, ao final, nada foi provado nas defesas apresentadas, subsiste a acusação fiscal acerca da ausência ou imprestabilidade da documentação apresentada para comprovar a origem dos depósitos verificados em conta bancária de sua titularidade. Referida prova é de natureza documental, deveria ter sido apresentada em impugnação (art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72), mostrando-se impróprio o pedido de diligência na sua sede, e na de seus clientes, regularmente indeferido na decisão de 1ª instância.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao principal exigido a partir de 01/07/2007.

Por fim, a recorrente questiona a aplicação da multa qualificada, invocando sua boa fé ante a apresentação de volumosa documentação ao longo do procedimento fiscal, afirmando tratar-se de *simples presunção de omissão de receitas sem que tenha sido apresentado qualquer indício válido para sustentar a acusação de fraude*. Em tais condições, a multa presta-se apenas a *advertir e orientar o contribuinte*, não podendo ser aplicada no percentual de 150%, inclusive em afronta ao princípio do não-confisco.

Os agentes fiscais entenderam pertinente a qualificação da penalidade porque *o contribuinte, por períodos sucessivos, não só do ano de 2007, como também do ano de 2008, deixou de oferecer à tributação parte dos valores movimentados em sua conta-corrente, tendo, também, deixado de escriturar contabilmente, de forma repetida e sucessiva, ao longo de vários períodos, sua movimentação bancária e financeira, sobretudo dos recursos que constituem a omissão de receitas objeto do presente lançamento*.

Em seu entendimento, *essas práticas reiteradas só podem ser reputadas como evidente intuito de deixar à margem da tributação partes dos ganhos do contribuinte. Ademais, não se mostra plausível admitir-se erro de não registro na contabilidade e de não oferecimento à tributação de valores de significativa grandeza auferidos em períodos sucessivos, restando, pois, como evidente o intuito de fraudar a lei tributária e sonegar informação ao Fisco sobre a ocorrência de fatos geradores de obrigação tributária, impondo-se, pois, a multa prevista no art. 44, §1º, da Lei 9.430/96, em virtude da configuração das condutas descritas nos arts. 71 e 72 da 4.502/64*.

A qualificação da penalidade é objeto de freqüentes debates nesta Turma de Julgamento e, por ocasião das sessões de julgamento de abril/2012, esta Relatora teve a oportunidade de especificar alguns critérios relevantes para a manutenção deste tipo de exigência, em declaração de voto ao Acórdão nº 1101-00.725:

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 não 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 dívida 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.

Extrai-se, daí, que a multa deve ser qualificada quando há prova direta de receitas auferidas e está demonstrada a intenção do sujeito passivo de ocultá-las do Fisco. Nos casos em que a prova da omissão de receitas decorre de presunção legal, a investigação fiscal deve estabelecer *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*. Por fim, a intenção do sujeito passivo deve ser objeto de acusação fiscal, para que no contencioso administrativo eventual prova em contrário seja produzida.

No presente caso, a ausência de escrituração da movimentação bancária foi, ao menos em parte, justificada pela contribuinte, dado que a sua alegação de que atuava como agente de cobrança de outra pessoa jurídica, ou ao menos como repositório dos valores por ela auferidos, restou demonstrado em relação aos depósitos bancários de origem comprovada. Diante deste contexto, não é possível afirmar, com a certeza que a qualificação da penalidade exige, que os demais depósitos bancários de origem não comprovada seriam receitas da atividade da contribuinte, intencionalmente subtraídas da base tributável, por vários períodos de apuração consecutivos.

Em verdade, os elementos reunidos nos autos apenas permitem afirmar a existência de receitas presumidamente omitidas, relativamente às quais a lei autoriza estabelecer a tributação em face do titular da conta bancária nas quais se verificaram os depósitos de origem não comprovada. Mas para afirmar que estes valores correspondem a receitas ou ganhos que a contribuinte sabidamente não computou na base tributável dos períodos fiscalizados, e inclusive subtraiu de sua escrituração fiscal para ocultá-los do Fisco, o procedimento fiscal deveria ter sido direcionado para os depositantes destes valores, de modo a aproximar-se um pouco mais da natureza dos créditos.

Acrescente-se que a autoridade lançadora também aplicou multa qualificada sobre os tributos exigidos em relação às receitas provenientes de notas fiscais emitidas pela contribuinte, e, em princípio, submetidas à tributação na sistemática simplificada de recolhimento. A autoridade julgadora de 1ª instância, inclusive, reduziu a exigência em razão da dedução dos valores recolhidos naquela sistemática. E, relativamente às parcelas remanescentes, a qualificação da penalidade está sustentada, apenas, nas irregularidades formais constatadas na escrituração do sujeito passivo, aspecto que enseja, somente, a sua exclusão do Simples Nacional e o arbitramento dos lucros, mas não a qualificação da penalidade sobre os créditos tributários daí decorrentes.

Assim, como os valores remanescentes, exigidos após a exclusão da contribuinte do Simples Nacional, sustentam-se apenas na presunção legal estabelecida a partir dos depósitos bancários de origem não comprovada, bem como nos efeitos da exclusão do Simples Nacional por inobservância da forma de escrituração determinada em lei, infrações que incorporam a falta de escrituração das contas bancárias correspondentes, é de se concluir que não restou provado o intuito de fraude que o art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96 exige para duplicação do percentual da multa de ofício.

E, quanto às alegações de inconstitucionalidade da penalidade aplicada, em razão de seu caráter confiscatório, estando seu percentual previsto em lei, resta apenas invocar a Súmula CARF nº 2, no sentido de que *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*.

Por estas razões, relativamente à exclusão do Simples Nacional e às exigências pertinentes ao período de 01/07/2007 a 31/12/2008, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para validar o Ato Declaratório Executivo DRF/Osasco nº 15/2012, mas reduzir a penalidade ao percentual básico de 75%.

Em resumo, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora