



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

Processo nº 10950.005178/2010-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-00.577 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2011
Matéria SIMPLES, IRPJ, CSLL, PIS, COFINS
Recorrente TRANSPORTADORA RINCÃO LTDA.
Recorrida 2ª TURMA DA DRJ/CURITIBA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

Ementa: EXCLUSÃO DO SIMPLES – NULIDADE

O ato de exclusão do Simples é declaratório, e não constitutivo. A concreção da hipótese de exclusão e o efeito prescrito se dão *ope legis*. O pressuposto de fato para a exclusão do Simples foi a apuração de receita bruta superior a R\$ 2.400.000,00 no ano-calendário imediatamente anterior ao da exclusão. O efeito prescrito pela lei é a exclusão do Simples a partir do ano seguinte àquele em que ultrapassado o limite previsto. Inexistência de efeito retroativo. Só houve emprego de um critério jurídico, não havendo lugar para aplicação do art. 146 do CTN. Exclusão que não merece rechaço.

NULIDADE – LANÇAMENTOS DE IRPJ, CSLL, PIS, COFINS – AUSÊNCIA DE EFEITO DEFINITIVO DA EXCLUSÃO DO SIMPLES

O CTN prevê as hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário. O ato de exclusão do Simples não é de exigência do crédito tributário. Descabe cogitar de suspensão de eficácia da exclusão do Simples a interditar os lançamentos dos créditos tributários consequentes à exclusão. O que se impõe é o julgamento conjunto dos feitos relativos à exclusão e às exigências tributárias consequentes.

NULIDADE – OMISSÃO DE RECEITAS POR CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM INCOMPROVADA – AUSÊNCIA DE CERTEZA

A partir da vigência do art. 42 da Lei 9.430/96, houve o estabelecimento de presunção legal de omissão de receitas, com inversão do ônus da prova ao sujeito passivo. Isso, desde que a autoridade fiscal demonstre adequada e cuidadosamente a individualização dos créditos e intime o contribuinte para que ele os esclareça e comprove sua origem. Requisitos cumpridos no caso vertente. Não se trata mais de presunção *hominis* ou *facti*. Na presunção legal em questão, o nexo lógico e causal entre o fato conhecido (créditos bancários sem origem comprovada ou não levados à tributação) e o fato desconhecido

(receitas auferidas) são estabelecidos pela lei. Questão diversa é se a referida presunção legal passa ou não pelo teste de constitucionalidade e em que limites. Porém, isso é matéria que não pode ser enfrentada por este juízo, conforme o art. 26-A do Decreto 70.235/72 c/ a redação da Lei 11.941/09, o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/09, e a Súmula CARF nº 2.

IRPJ, CSLL – ARBITRAMENTO DO LUCRO

Uma vez não tendo optado pela forma de tributação, e não tendo o LALUR correto o procedimento fiscal do arbitramento.

PIS, COFINS – RECEITAS OMITIDAS POR PRESUNÇÃO LEGAL – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM INCOMPROVADA

Presume-se que as receitas omitidas sejam decorrentes da atividade ordinária da recorrente – no caso, da prestação de serviços, o que representa faturamento: é corolário da presunção de omissão de receitas por créditos bancários de origem incomprovada. Prova se impõe para reconhecimento de que as receitas são de atividades extraordinárias da recorrente ou de que não fossem representativas do faturamento. Exigências de PIS e de COFINS que cabem ser mantidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata (Relator) e Hugo Correia Sotero que deram provimento parcial ao recurso para exclusão da parte da exigência relativa ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2007. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Shigueo Takata - Relator.

(assinado digitalmente)

Mário Sérgio Fernandes Barroso – Redator desdesignado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva, Hugo Correia Sotero, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, José Sérgio Gomes e Eric Moraes de Castro e Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata o presente processo dos seguintes atos a serem analisados:

a) recurso contra conteúdo do Ato Declaratório Executivo nº 91 (fl. 11), de 21/11/2010, que determinou a exclusão da recorrente ao Simples Federal, desde 1º/01/2007;

b) recurso contra os autos de infração lavrados na sistemática do Simples, relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2006, fls. 1.169 a 1.199 e 1.202 a 1.243, onde se exige o crédito tributário de R\$ 123.819,36 de IRPJ-Simples (fl. 1.189), R\$ 90.452,44 de PIS-Simples (fl. 1.202), R\$ 123.819,36 de CSL-Simples (fl. 1.213), R\$ 363.477,21 de COFINS-Simples (fl. 1.224), R\$ 1.052.352,52 de INSS-Simples (fl. 1.235), além de multa de 75% e juros;

c) recurso contra os autos de infração lavrados pela sistemática do Lucro Arbitrado, relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007, fls. 1.245 a 1.289, onde se exige o crédito tributário de R\$ 457.321,12 de IRPJ (fl. 1.249), R\$ 209.698,93 de CSL (fl. 1.257), R\$ 125.791,32 de PIS (fl. 1.270) e, R\$ 581.750,97 de COFINS (fl. 1.282), além de multa de 75% e juros.

O ADE nº 91/2010 foi expedido em face da Representação Fiscal de fls. 1 a 4, onde restou comprovado que a recorrente auferiu no ano-calendário de 2006 receita no importe de R\$ 10.533.886,57, com base na escrituração por ela mantida e na movimentação bancária, sendo que deste montante, ofereceu à tributação apenas R\$ 443.626,83, tendo sido omitido o importe de R\$ 10.090.259,74.

Conforme consta do Termo de Verificação da Ação Fiscal de fls. 1.155 a 1.168, em face da divergência apurada entre os valores constantes da escrituração apresentada e a receita declarada nas declarações apresentadas para o Simples, a autoridade fiscal constatou ter ela auferido, no ano-calendário de 2006, receitas no importe de R\$ 10.533.886,57, tendo sido oferecido à tributação apenas 4,2% deste valor. Caracterizada a omissão de receitas, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento para exigir os tributos que deixaram de adentrar aos cofres públicos. As infrações imputadas à recorrente são: omissão de receitas por depósitos bancários não escriturados, além de valores a título de insuficiência de recolhimento, decorrente da mudança de faixa de tributação.

Em decorrência do Ato de Exclusão, para o ano-calendário de 2007, a autoridade fiscal efetuou o lançamento pelo Lucro Arbitrado, posto que intimado e reintimado a refazer a contabilidade, nos termos da legislação comercial em vigor, que pudesse sustentar toda a movimentação financeira, não apresentou. Está sendo imputada a omissão de receitas caracterizada pela falta de contabilização e de comprovação da origem dos valores creditados/depositados em contas correntes bancárias, sendo que em decorrência da exclusão da recorrente ao Simples, foi realizada a realocação dos valores considerados na apuração da base de cálculo daquela sistemática.

DA IMPUGNAÇÃO

Do Ato Declaratório Executivo nº 91, de 22/11/2010

Cientificada do Ato Declaratório, apresentou manifestação de inconformidade às fls. 1.118 a 1.127, atacando o Ato de Exclusão dizendo não se tratar de ato declaratório, mas de ato constitutivo de direito líquido e certo, razão pela qual não pode produzir efeitos retroativos. Estabelece a diferença entre o ato declaratório e o ato constitutivo e salienta que o evento que ensejou sua exclusão é superveniente à sua adesão, diferentemente seria se a situação excludente fosse preexistente à opção.

Entende ter havido inobservância do princípio da irretroatividade, posto que a autoridade fiscal declarou que sua situação era irregular desde 1º/01/2007 e, em função disto, está a lhe exigir tributos (Contribuição para a Seguridade Social) desde então; que tal atitude é terminantemente proibida em nosso ordenamento jurídico.

A presente exclusão também, ofendeu o inciso I do art. 15 da Lei 9.317/96, por entender que o mês em que ocorreu a situação excludente não pode ser outro, senão aquele em que recebeu a notificação do fisco, a quem cabe apurar e fiscalizar as opções de ingresso ao Simples. Assim, o ADE possui ilegalidades, principalmente no que concerne à data em que os efeitos da exclusão devem se operar, posto que optou pelo Simples por meio do preenchimento de todos os requisitos legais e, no entanto, a autoridade fiscal, através da edição de um ato administrativo, atingiu este ato jurídico perfeito.

Alega ter havido mudança de critério jurídico, o que não autorizaria o fisco a efetivar o lançamento relativo a fatos geradores anteriores à sua introdução, nos termos do art. 146 do CTN.

Afirma que a única hipótese em que a exclusão pode retroagir à data do início das atividades é quando "ultrapassado, no ano-calendário de início de atividades, o limite de receita bruta correspondente ao teto

estabelecido para o ano, e, multiplicados pelo número de meses de funcionamento nesse período”(art. 15, III, c/c 13, II, “b”).

Ao final, pede que seja decretada a nulidade do ADE, estendendo-se os efeitos da nulidade aos lançamentos advindos do mesmo.

Do lançamento pelo Simples – ano-calendário 2006 e do Lançamento pelo Lucro Arbitrado – ano-calendário 2007

Cientificada dos autos de infração em 29/11/2010, apresentou impugnação às fls. 1.321 a 1.336, abrangendo o lançamento pelo Simples, bem como o efetuado pelo Lucro Arbitrado.

Inicia a impugnação com conteúdo idêntico ao da manifestação de inconformidade ao Ato Declaratório Executivo 91/2010.

Alega em preliminar a nulidade, que o lançamento é nulo, visto que a exclusão do Simples não é definitiva, não produz efeitos, e tampouco dá ensejo à cobrança de eventuais diferenças apuradas em virtude de mudança do regime de tributação, pois houve manifestação tempestiva da recorrente acerca desta exclusão.

Afirma que o ato de exclusão foi imotivado, em afronta aos princípios inerentes à Administração Pública, o que o torna carente de validade. Entende que a Administração iniciou o procedimento baseado em indícios de que, em virtude de movimentação financeira em valores diferentes dos valores declarados pela recorrente, teria havido omissão de receitas passíveis de tributação.

Alega que a autoridade fiscal requereu extratos bancários, livros contábeis, notas fiscais, livros de entrada e de saída, registro de funcionários, folha de salários, enfim toda a documentação necessária para aferir o faturamento da recorrente, contudo, entende que não houve a análise de documentos, tendo ocorrido, apenas, o cruzamento das informações bancárias com os valores efetivamente recolhidos. Sustenta que mesmo tendo esclarecido alguns lançamentos, isso não retira o dever de a fiscalização proceder a comprovação das omissões alegadas. Argumenta que lhe foi solicitada a comprovação da totalidade dos créditos havidos em suas contas correntes, sem individualização das operações que estivessem em desacordo com os documentos fiscais da empresa; diz que é impossível, mesmo com dilação de prazo, esclarecer centenas de lançamentos ocorridos em diversos bancos, há tanto tempo atrás.

Ataca os percentuais aplicados no cálculo da CSL e do IRPJ, os quais no seu entender teriam sido alterados sem qualquer justificativa.

Contesta a inversão do ônus da prova e afirma que os depósitos bancários única e exclusivamente servem à demonstração de indícios que permitam à fiscalização aprofundar as pesquisas e, cabe a ela identificar por meios de provas robustas se tais indícios se confirmam ou não, conforme manifestação jurisprudencial transcrita.

Invoca a Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, e afirma que tanto a Lei 8.021/90, revogada pela Lei 9.430/96, possuem a mesma estrutura de hipótese de incidência, razão pela qual ela pode ser aqui aplicada.

Alega que o pedido de comprovação de todos os créditos efetuados em sua contas correntes bancárias foge à exegese do disposto no art. 42 da Lei 9.430/96.

Ataca o arbitramento do lucro e sustenta que a jurisprudência vem firmando entendimento de que a presunção de omissão de receitas por si só não serve de fundamento para o lançamento de tributos, confirme ementa que transcreve, razão pela qual o lançamento é improcedente. Pede a improcedência da autuação. Juntou os documentos de fls. 1.338 a 1.345.

DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 10/02/2011 acordaram os membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Curitiba, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares levantadas e, no mérito, julgar improcedentes a manifestação de inconformidade contra o ADE de Exclusão do Simples Federal, e a impugnação ao lançamento feito pela sistemática do Simples, para os fatos ocorridos em 2006 bem como aos atos de infração de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, para os fatos ocorridos em 2007, mantendo em sua totalidade, o crédito tributário exigido. A seguir, os fundamentos sintetizados.

Da nulidade

Preliminar de nulidade rejeitada, pois o caso concreto não se enquadra no art. 59, I, do Decreto 70.235/72. Não houve atos insanáveis e a autoridade autuante observou os devidos procedimentos fiscais previstos na legislação tributária.

A Representação Fiscal de fls. 1 a 4 descreve minuciosamente a situação impeditiva em que se encontrava a recorrente, mencionando, inclusive, o montante da receita bruta auferida no ano-calendário de 2006, a qual foi extraída do Livro Diário, preenchido pela ora recorrente (fls. 5 a 10), fato que justificou a emissão do ato de exclusão, tendo em vista que a própria recorrente deixou de adotar a conduta prevista na alínea “a” do § 3º do art. 13 da Lei 9.317/96, para promover sua exclusão por opção.

Das decisões judiciais e administrativas FERNANDES BARROSO, Assinado digitalmente em

27/06/2012 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 07/12/2011 por MARCOS SHIGUE

O TAKATA, Assinado digitalmente em 06/12/2011 por MARIO SERGIO FERNANDES BARROSO

Impresso em 02/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conforme os art. 102, § 2º, e 103-A da CF, com redação dada pela EC 45/04, além do art. 8º desta Emenda, somente as Súmulas Vinculantes deverão ser observadas pela Administração Pública e as decisões judiciais em que o contribuinte se figure como parte.

Mesmo em relação ao entendimento e às Súmulas (não vinculantes) dos Tribunais Superiores, *data vênia* sua respeitabilidade, não submete o administrados em seus julgados, já que não faz parte da legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100, do CTN.

Da afronta a dispositivo constitucional

A recorrente, em sua manifestação de inconformidade, invocou que teria havido afronta a princípios constitucionais e que tornaria o Ato Declaratório Executivo nulo. Afasta-se de pronto qualquer irregularidade na emissão do ato, vez que observa os dispositivos legais que regem a sistemática. Por outro lado, as autoridades administrativas carecem de competência para se pronunciar acerca de inconstitucionalidade, ilegalidade ou de injustiça de atos legais e infralegais, legitimamente inscritos no ordenamento jurídico nacional.

O controle de constitucionalidade cabe exclusivamente ao Poder Judiciário.

Do ato de exclusão

Antes da autoridade fiscal ter procedido a exclusão, nos termos do inciso I do art. 13 da norma reguladora, caberia à recorrente renunciar ao benefício do Simples, já em 1º/01/2007, contudo, ela optou por ocultar do fisco sua receita real e, assim, sujeitar-se à uma exclusão de ofício como se processou. A lei já estipulava o poder/dever de a recorrente renunciar ao Simples, caso preenchesse qualquer das hipóteses de vedação, sem qualquer ação por parte da autoridade fiscal.

Como a recorrente não argumentou em sentido contrário ao da exclusão, nem logrou descaracterizar a hipótese impeditiva que lhe está sendo imputada, é de se confirmar os termos do Ato Declaratório Executivo nº 91/2010.

Dos lançamentos

Importante ressaltar que a recorrente não contestou os valores da omissão apurada pelo Fisco, limitando-se a discutir matéria de direito.

Não merece acolhido o pleito de suspensão dos efeitos da exclusão, tendo em conta que a impugnação contra o ato declaratório de exclusão não se sujeita ao efeito suspensivo, por ausência de previsão para tanto. O art. 151 do CTN arrola determinados casos de suspensão da exigibilidade, mas não é a hipótese aqui analisada. Além disso, deve ser levado em conta que o efeito suspensivo não se presume - ele só existe quando o legislador manifesta a intenção de conferir esse efeito, conforme o disposto no art. 61 da Lei 9.784/99. Assim, diante da falta expressa previsão na legislação tributária, tem-se que a manifestação de inconformidade contra a exclusão do Simples não provoca a suspensão dos efeitos da decisão.

Os efeitos da exclusão também foram corretamente fixados pela autoridade fiscal, como sendo a partir do ano subsequente ao ano em que for constatado o excesso de receitas, nos termos do art. 15, IV, da mesma lei.

A propósito dos efeitos retroativos da exclusão do Simples, não há qualquer irregularidade. A decisão simplesmente reconhece que a empresa não cumpria os requisitos para ingresso no regime simplificado desde o ano-calendário de 2006, e que, por consequência, já estava sujeita às normas de tributação incidentes às demais pessoas jurídicas. Logo, correto o ADE, ao declarar que os efeitos emanam desde 1º/01/2007.

Em relação ao mérito, quanto à alegação de que a autoridade fiscal teria deixado de analisar os documentos apresentados, a fim de aferir o seu faturamento não merece guarida. Pois, a recorrente foi chamada diversas vezes a se manifestar e apresentar justificativas aos questionamentos do fisco, fato que demonstra que toda a documentação foi analisada.

Questiona a forma como a autoridade fiscal se utilizou dos depósitos bancários para presumir omissão de receitas, bem como o questionamento acerca da origem de cada depósito. Entretanto, de acordo com a legislação, a autoridade fiscal está autorizada a presumir a ocorrência de omissão de receitas, quando o titular da conta de depósito ou de investimento, apesar de regularmente intimado, não conseguir comprovar a origem dos recursos depositados/creditados, mediante documentação hábil e idônea.

Assim, de acordo com a Lei 9.430/96, é do sujeito passivo o ônus de provar que os valores depositados/creditados nas contas correntes não são receitas, ou que foram devidamente oferecidos à tributação.

A tributação por omissão de receitas decorrente de uma presunção legal em nada fere o conceito legal de fato gerador a que se refere o art. 43 do CTN. Ao revés, tal presunção, como fez a fiscalização no caso vertente, vem no sentido de reforçar o fato de que o sujeito passivo adquiriu a disponibilidade econômica ou jurídica dos valores movimentados (creditados) em conta corrente bancária por ele mantida. Pelo que a verdade (seja material ou formal) que dimana dos autos é a de que a recorrente teve a disponibilidade de um acréscimo patrimonial, como decorrência direta de uma movimentação bancária cuja origem dos depósitos não foi comprovada. Portanto, carentes de fundamentação os argumentos levantados pela defesa.

Do arbitramento

Segundo a letra da lei, o arbitramento não é uma penalidade, e sim a única consequência possível a uma situação consumada, que é a exclusão do Simples e o descumprimento dos requisitos para enquadramento no regime tanto do lucro real quanto do lucro presumido.

Quanto a este ponto, os autos de infração estão corretos, não cabendo razão à recorrente.

Em relação à base de cálculo do IRPJ e da CSL para as empresas optantes do regime de tributação com base no lucro presumido ou sujeitas ao arbitramento do lucro, podem ser destacados os arts. 15, 16 e 20, da Lei 9.249/95 e o art. 40 da Lei 9.250/95, que fixam os percentuais devidos em relação às atividades especificadas.

Portanto, o percentual para determinação do lucro arbitrado, no caso da prestação de serviços em geral, é de 32%, não cabendo qualquer reparo aos autos.

Quanto aos lançamentos da COFINS, PIS e CSL, relativos ao ano-calendário de 2007, em sendo reflexos das mesmas irregularidades apuradas no IRPJ, cumpre que se dê o mesmo tratamento dado ao lançamento principal referente ao IRPJ.

Cientificada da decisão em 9/03/2011, e inconformada com a decisão, apresentou recurso voluntário em 7/04/2011 de fls. 1.369 a 1.393, reiterando, em sua maioria, as alegações contidas na impugnação. Entretanto, acrescenta, em síntese, o que segue.

Em relação ao ADE, afirma que este ato não é um ato declaratório, mas sim um ato desconstitutivo de direito líquido e certo, pois já havia uma situação consolidada, não podendo, assim, produzir efeitos retroativos. Portanto, este ato é incabível, já que modifica o regime de tributação a que a empresa optou, dando ensejo a eventuais lançamentos por parte da Administração.

Sobre o arbitramento, cita jurisprudência administrativa, com o entendimento de que a presunção de omissão de receitas, por si só, não serve de fundamento para o arbitramento dos tributos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

A recorrente se insurge quanto ao termo *a quo* da exclusão do Simples federal sob os seguintes argumentos, em síntese.

O ato de exclusão é desconstitutivo de direito, e não declaratório. Outrossim, ofende o princípio da irretroatividade e o da anterioridade a operação de efeitos a partir de 15/10/11, data da ciência do ato de exclusão, e não a partir de 1º/01/07.

O art. 15, II, da Lei 9.317/96 dispõe que a exclusão opera a partir do mês subsequente ao em que incorrida a situação excludente, nas hipóteses dos incisos III a XVIII do art. 9º da mesma lei. Por mês de ocorrência da situação excludente se deve entender o da notificação do ato desconstitutivo de exclusão.

Ademais teria havido mudança de critério jurídico, para se proceder à exclusão do Simples, de modo que houve ofensa ao art. 146 do CTN, segundo o qual, havendo mudança de critério jurídico, só aos fatos geradores ocorridos a partir da data da introdução desse novo critério este pode ser aplicado.

De início, não diviso caráter constitutivo no ato de exclusão do Simples. A concreção da hipótese de exclusão do Simples e o efeito prescrito (exclusão) se dão *ope legis*. O ato vinculado é de exigibilidade dos efeitos irradiados *ex vi legis*, tal como se dá com o lançamento tributário.

De todo modo, no caso vertente, o pressuposto de fato para a exclusão do Simples federal foi a apuração de receita bruta superior ao limite de R\$ 2.400.000,00 no ano-calendário imediatamente anterior, conforme o art. 9º, II, da Lei 9.317/96¹.

O suposto de fato para exclusão do Simples não informa as hipóteses dos incisos III a XVII do art. 9º da Lei 9.317/96, como quer a recorrente.

Ora, o efeito prescrito para a concreção da hipótese do art. 9º, II, da Lei 9.317/96 é a exclusão do Simples somente a partir do ano-calendário seguinte àquele em que foi ultrapassado o limite previsto, como prevê o art. 15, IV, da Lei 9.317/96:

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

¹ Art. 9º. Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:
(...)

II - na condição de empresa de pequeno porte que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais); (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)

(...)

IV - a partir do ano-calendário subsequente àquele em que for ultrapassado o limite estabelecido, nas hipóteses dos incisos I e II do art. 9º;

Nenhum efeito retroativo há, ao se aplicar a lei que prevê o efeito da exclusão a partir do ano-calendário seguinte àquele em que se ultrapassou o limite legal de receita bruta. E, isso, digo, ainda que se admitisse o caráter constitutivo do ato de exclusão do regime.

Também não se há de cogitar do princípio da anterioridade (art. 150, II, “a”, da CF), no ato de exclusão do Simples. Tampouco houve mudança de critério jurídico, no caso vertente, a ensejar a aplicação do art. 146 do CTN².

Dessa forma, nego provimento ao recurso sobre a questão da exclusão do Simples federal.

Invoca a recorrente a nulidade dos lançamentos de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, fora do regime simplificado, sob arguição de que a exclusão do Simples não operou ainda seu efeito definitivo. Vale dizer, com a impugnação ao ato de exclusão, este se encontra com eficácia suspensa de molde a fulminar de nulidade dos lançamentos fora do regime.

Sobre a questão observo o seguinte.

O art. 151, III, do CTN prevê a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, diante de reclamações e recursos nos termos das leis reguladoras do processo administrativo fiscal³. O ato de exclusão do Simples não é de exigência do crédito tributário.

Ademais disso, não caberia se cogitar de suspensão da eficácia da exclusão do Simples a interditar os lançamentos dos créditos tributários consequentes a tal exclusão.

Suponha-se que o contribuinte tenha ingressado com ação judicial questionando a legalidade ou constitucionalidade sobre determinado tributo, e tenha obtido liminar, sentença ou tutela antecipada. Mesmo em tal situação, ao fisco não é defeso o lançamento do crédito tributário. Pelo contrário, deve-o fazer justamente para prevenir a decadência.

Mutatis mutandis, o fato de a exclusão do Simples se encontrar ainda em discussão em processo administrativo não tem o condão de impedir os lançamentos dos créditos tributários consequentes a tal exclusão. Se aquela vier a ser, a final, derruída, igualmente fulminados restarão os lançamentos.

² Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

³ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

A diferença com a hipótese de suspensão de exigibilidade por liminar, sentença ou tutela antecipada é a de que aí descabe, com toda razão, a aplicação de multa de ofício – justamente porque o não cumprimento do suposto débito tributário não se dá por descumprimento à legislação, mas com amparo em medida judicial.

Apenas *obiter dictum*, observo que se trata, no caso em dissídio, de aplicação do chamado princípio da praticidade, que não desborda os limites legais e constitucionais, a meu ver – sem ofensa ao direito de ampla defesa e ao contraditório, à segurança jurídica e à igualdade.

Enfim, não vejo eiva de ilegalidade e tampouco prejuízo à recorrente, por ofensa a direito constitucional de ampla defesa e contraditório, nos lançamentos de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, consequentes à exclusão do Simples, antes que se dê o trânsito em julgado administrativo do processo relativo à exclusão.

O que se impõe é o julgamento conjunto dos feitos relativos à exclusão do regime simplificado e à exigência de IRPJ, CSL, PIS e COFINS consequentes a tal exclusão.

Por conseguinte, nego provimento ao recurso sobre essa questão.

A recorrente articula que o lançamento feito tão somente com base em extratos bancários o inquina por falta de certeza dele, vez que não há comprovação categórica do nexo causal entre os depósitos bancários e a omissão de receitas. Cita a Súmula 182 do antigo TFR.

A Súmula 182 do antigo TFR foi editada antes da criação da hipótese legal de presunção de omissão de receitas do art. 42 da Lei 9.430/96.

Sucede que essa presunção era rechaçada quando era empregada pela autoridade fiscal como se fosse uma presunção *hominis* ou *facti* ou comum, com base no *id quod plerumque fit* (naquilo que geralmente acontece), sem o aprofundamento da investigação para estabelecer o nexo causal entre os depósitos bancários e a receita omitida. Aí eram meros indícios, insuficientes para dar amparo a presunção de omissão de receitas.

Isso mudou com a superveniência da Lei 9.430/96, que, em seu art. 42, guindou em presunção legal, *juris tantum*, de omissão de receitas os depósitos ou créditos bancários sem comprovação de origem, devidamente individualizados, mediante prévia e regular intimação da pessoa física ou jurídica.

A partir da vigência do art. 42 da Lei 9.430/96, desde que cumpridos os requisitos previstos nesse preceito, houve o estabelecimento de presunção legal de omissão de receitas, com inversão do ônus da prova ao sujeito passivo. Não se trata mais de presunção que resulte de iniciativa criativa e original do fisco. Sequer se cuida de presunção *hominis* ou *facti*.

Questão diversa é se a referida presunção legal passa ou não pelo teste de constitucionalidade e em que limites.

Porém, isso é matéria que não pode ser enfrentada por este juízo, conforme o art. 26-A do Decreto 70.235/72 com a redação da Lei 11.941/09, o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/09, e a Súmula CARF nº 2⁴

(conforme consolidação das Súmulas do antigo Conselho de Contribuintes e do atual CARF, dada no Anexo II da Portaria CARF 49/10).

Sobre o nexo entre depósitos bancários de origem incomprovada e receitas auferidas, de certo modo, isso já foi adiantado quando tratei da questão dos indícios e da suposta presunção *hominis* ou *facti* extraída a partir daqueles.

Mas convém realçar que, na presunção legal (e não *facti*) em comentário, o nexo lógico e causal entre o fato conhecido (créditos bancários sem origem comprovada ou não levados à tributação) e o fato desconhecido (receitas auferidas) são estabelecidos pela lei. À autoridade fiscal compete demonstrar adequada e cuidadosamente o suporte fático da hipótese legal presuntiva, com a individualização dos créditos e intimar o contribuinte para que ele os esclareça e comprove sua origem.

Daí se cuidar de presunção legal de omissão de receitas, ilidível diante de contraprova do contribuinte (inversão do ônus da prova).

Para a concreção da hipótese legal presuntiva, é imperativo que haja a devida individualização dos créditos ou depósitos bancários, com a prévia e regular intimação para a comprovação da origem dos créditos individualizados, sob pena de resultar fulminada a referida presunção.

Compulsando os autos, vejo que houve a devida individualização dos créditos, discriminados em Anexos I a IV, além da prévia e regular intimação para a comprovação de sua origem (fls. 1.021 a 1.046), bem como reintimação para tal comprovação (fls. 1.047 a 1.073).

Sem razão o inconformismo da recorrente, ao alegar que o relatório é mera cópia integral de todos os créditos efetuados nas contas bancárias, com a simples exclusão dos débitos.

De seu turno, a recorrente não se dignou a carrear contraprova a ilidir a presunção legal de omissão de receitas.

Observo que não houve nem na peça inaugural, nem na peça recursiva alguma alusão a ofensa a direito fundamental ao sigilo, na aplicação do art. 6º da Lei Complementar (LC) 105/01. Ou seja, não houve alegação de inconstitucionalidade do art. 6º da LC 105/01.

Deduzidas essas considerações, nego provimento ao recuso sobre a questão da omissão de receitas por créditos bancários de origem incomprovada.

A recorrente articula ser descabido o arbitramento do lucro na hipótese em dissídio. Nesse sentido, acentua que não há imprestabilidade de sua escrituração contábil, sendo que a presunção de omissão de receitas, por si, não revela tal imprestabilidade, a ensejar o arbitramento do lucro, que é medida extrema.

Nota-se que o autuante concedeu prazo para a recorrente refazer sua contabilidade para incluir toda a movimentação financeira, com consequente escrituração do Lalur e apresentação da Dacon (fls. 1.047 a 1.050, 1.075 a 1.078).

Em que pesem tais intimações, vê-se que a recorrente havia apresentado os Livros Diário e Razão não só relativos ao ano-calendário de 2006, como ao de 2007, como é constatado no próprio Termo de Verificação Fiscal – TVF (fl. 1.156).

No mesmo TVF, é elaborado quadro discriminando, mensalmente, o valor da receita escriturada, o valor das receitas omitidas (presunção legal de omissão de receitas por créditos bancários), o valor da receita bruta total (conhecida) – fl. 1.165.

Verificando o total das receitas omitidas (presunção legal) e o total de receita bruta, vejo que, no ano-calendário de 2007, as *receitas omitidas representam 16,14% da receita bruta total*. Lembro que o arbitramento do lucro se deu somente para 2007.

Segregando-se trimestralmente o total das receitas omitidas (presunção legal) e o total de receita bruta, noto que:

- as receitas omitidas representam 3,83% da receita bruta total no 1º trimestre de 2007;
- as receitas omitidas representam 32,64% da receita bruta total, no 2º trimestre de 2007;
- as receitas omitidas representam 7,24% da receita bruta total, no 3º trimestre de 2007;
- as receitas omitidas representam 26,20% da receita bruta total, no 4º trimestre de 2007.

Diante desses patamares de omissão de receitas, não vejo a imprestabilidade da escrituração contábil para quantificação do lucro real, a se exigir o arbitramento do lucro, que, como se sabe, é medida extrema. Máxime no caso de omissão de receitas por presunção legal, o arbitramento do lucro só tem cabimento quando aquelas representem valor bem significativo em relação à receita total.

Do contrário, havendo a escrituração contábil, impõe-se reconhecerem os custos e despesas escrituradas – a menos que estas também sejam rechaçadas, o que não foi o caso – descabendo a medida de se arbitrar o lucro.

Cito, a propósito, por ser exemplar e elucidativa sobre essa questão, a ementa do Acórdão 1101-00.114, da sessão de 17/06/2009, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, de relatoria do nobre Conselheiro José Ricardo Silva, pelo que resultou derruído o arbitramento do lucro:

Processo nº 10380.012180/2005-11

Acórdão nº 1101-00.114 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

***IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - FALTA DE
ESCRITURAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS -***

INAPLICABILIDADE - Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das conseqüências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A falta de escrituração de depósitos bancários ou mesmo de contas correntes bancárias não são suficientes para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros. (grifamos)

Entre outras, cito também as ementas do Acórdão nº 105-3.510 e nº 105-7.025, da antiga 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

ARBITRAMENTO DO LUCRO - Trata-se de mero instrumento que objetiva determinar o lucro tributável, sem qualquer conotação penal, por se tratar de medida extrema, somente se justifica quando impraticável o aproveitamento da escrita.

ARBITRAMENTO DE LUCROS - Não deve prevalecer o arbitramento dos lucros se não está bem demonstrada a inexistência ou a imprestabilidade da escrita contábil. Recurso provido.

Posto isso, dou provimento ao recurso sobre a questão do arbitramento do lucro, para fins de IRPJ e de CSL.

No que pertine ao PIS e à COFINS, observo o seguinte.

A presunção legal de omissão de receitas não resulta inquinada de nulidade, porquanto os requisitos legais para sua aplicação foram preenchidos. E tal presunção não foi derruída por contraprova da recorrente.

É de se supor que as receitas omitidas por presunção legal sejam decorrentes da atividade ordinária da recorrente, i.e., da prestação de serviços. Tais receitas se presumem decorrentes da atividade ordinária da recorrente: é corolário da presunção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada.

Demandaria aprofundamento da investigação se a conclusão fosse contrária: que tais receitas fossem derivadas de atividade extraordinária da recorrente – de atividade diversa à de prestação de serviços, do que não represente faturamento.

Outrossim, nego provimento ao recurso sobre a questão de PIS e de COFINS.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso para afastar a exigência de IRPJ e de CSL com base no lucro arbitrado dos trimestres do ano-calendário de 2007.

É o meu voto.

Processo nº 10950.005178/2010-41
Acórdão n.º **1103-00.577**

S1-C1T3
Fl. 13

Sala das Sessões, em 23 de novembro de 2011

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso – Redator designado

Do minucioso voto do ilustre relator discordo apenas quanto à questão do arbitramento, assim, adoto as mesmas razões quanto aos demais tópicos.

Quanto ao procedimento da exclusão do SIMPLES no caso em questão, a fiscalização para o ano excluído precisa dar oportunidade para o contribuinte optar pela forma de tributação que mais lhe seja conveniente. No caso de a contribuinte não optar, ou de não ser possível a opção, a fiscalização deverá arbitrar o lucro. Isto como já sabido não é procedimento de punição.

O autuante concedeu prazo para a recorrente refazer sua contabilidade para incluir toda a movimentação financeira, com consequente escrituração do Lalur e apresentação da Dacon (fls. 1.047 a 1.050, 1.075 a 1.078), contudo, a recorrente não logrou em escriturar o Lalur.

No caso, houve arbitramento não por causa dos valores omitidos serem muito superiores aos valores declarados, tornando sua escrita imprestável. O arbitramento foi realizado pelo fato de a fiscalização ter dado prazo para a contribuinte refazer sua escrita, e mesmo assim, a contribuinte não fez. Assim, sem o Lalur não poderia a fiscalização refazer o Lucro Real da contribuinte, pois a contribuinte não o fizera/optara, e, porque não é papel da fiscalização optar ou fazer o lucro real quando não foi esta a forma de tributação da contribuinte.

Por tudo isso, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de novembro de 2011

Mário Sérgio Fernandes Barroso – Redator desdesignado.