



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

Processo n° 11020.002363/2006-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1103-00.525 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 3 de outubro de 2011
Matéria IRPJ, CSLL, PIS, COFINS E EXCLUSÃO DO SIMPLES
Recorrente GALETO DA FAMIGLIA CAVICHIONI LTDA.
Recorrida 1ª TURMA DA DRJ/PORTO ALEGRE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

Ementa: SIMPLES. EXCLUSÃO. EFEITOS. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatada a prática reiterada de infração à legislação tributária, a exclusão do SIMPLES surtirá efeito a partir do mês de ocorrência dos fatos assim caracterizados.

RECEITAS DECLARADAS E PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM INCOMPROVADA

Questão fática, uma vez não comprovada a relação entre as receitas declaradas pela contribuinte e as omitidas. Não há como se presumir tratarem-se dos mesmos valores.

PIS, COFINS – RECEITAS OMITIDAS POR PRESUNÇÃO LEGAL

As receitas omitidas por créditos bancários de origem incomprovada igualmente se presumem, como corolário, da presunção de omissão de receitas, como sendo da atividade ordinária da recorrente. Aqui, a presunção *hominis* ou *facti* tem lugar, pois o que não se poderia inferir, sem dados adicionais, seria a de serem as receitas de atividade extraordinária da recorrente. Outrossim, não ofende o entendimento do STF quanto ao alcance do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, a pretensão fiscal de PIS e de COFINS sobre as receitas omitidas.

MULTA QUALIFICADA

Inexistência de elementos suficientes para se poder extrair a conclusão de que houve dolo específico na conduta recriminada. A omissão de receitas por presunção legal não foi constatada durante tanto tempo, e também as receitas declaradas não são de menoscabo comparativamente às receitas omitidas por presunção. Descabimento da aplicação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, DAR provimento PARCIAL por maioria para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao seu percentual ordinário de 75%, vencido o Conselheiro José Sérgio Gomes. O Conselheiro relator foi vencido quanto ao seu voto para (i) afastamento do regime simplificado até março de 2004, vencida também a Conselheira Cristiane Silva Costa; (ii) exclusão das exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativas ao primeiro trimestre de 2004, vencida também a Conselheira Cristiane Silva Costa; e (iii) dedução das receitas incluídas em DIPJ, vencidos também os Conselheiros Marcelo Baeta Ippólito e Cristiane Silva Costa (decisão pelo voto de qualidade neste último item). O Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso foi designado para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Shigueo Takata – Relator.

(assinado digitalmente)

Mário Sérgio Fernandes Barroso – Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Mário Sérgio Fernandes Barroso, José Sérgio Gomes, Cristiane Silva Costa, Marcelo Baeta Ippólito e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ (fls. 8 a 12) no valor de R\$ 55.201,09; PIS (fls. 20 a 23) no valor de R\$ 24.329,69; COFINS (fls. 32 a 35) no valor de R\$ 112.291,57; e CSL (fls. 44 a 48) no valor de R\$ 40.424,97, além de multa e juros de mora.

A autoridade fazendária detectou a existência de expressivo contingente de créditos em contas-correntes bancárias que restaram sem comprovação de origem ao longo do procedimento fiscal, dando azo à configuração de omissão de receitas, com suporte legal no art. 42 da Lei 9.430/96.

De outro lado, houve também o arbitramento do lucro da recorrente. A fiscalização entendeu que “a escrituração apresentada contém vícios e deficiências que a tornam imprestável para demonstrar todas as operações da empresa”.

Além disso, a fiscalização ressalta que, em um primeiro momento, a recorrente não apresentou Livro Diário, Livro Razão ou Livro Caixa, em relação aos períodos fiscalizados. Somente logrou fazê-lo em 22/11/2005, cinco meses após a intimação original. Destaca-se o fato de que o Livro Diário de 2004 foi registrado na Junta Comercial mesma data de 22/11/2005.

Diante deste quadro, a fiscalização procedeu à exclusão de ofício do Simples, com efeitos a partir de 1º/01/2004, por meio do Ato Declaratório de fls. 214 e 215, em face da prática reiterada de infração à legislação tributária, hipótese prevista no art. 14, V, da Lei 9.317/96.

Procedeu ainda ao lançamento do IRPJ e seus reflexos.

O arbitramento do lucro foi realizado tomando-se como base de cálculo a receita bruta conhecida. A receita bruta conhecida foi tomada da receita declarada na Declaração Anual Simplificada, acrescida do montante de omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada (presunção legal de omissão de receitas), constatada na auditoria.

Aos tributos devidos decorrentes da aplicação da sistemática do arbitramento sobre as receitas declaradas na modalidade Simples, foi aplicada multa de ofício de 75%; aos tributos devidos decorrentes de receitas omitidas foi aplicada multa qualificada de 150%.

A multa qualificada foi fundamentada pelo evidente intuito de fraude, visto que a recorrente omitiu a declaração de parcela representada pelo créditos bancários para eximir-se do pagamento dos tributos. Se fosse considerada apenas a parcela de cobranças e operações de cartões de crédito, estes valores já seriam superiores à receita declarada à SRF.

DA IMPUGNAÇÃO

A recorrente apresentou impugnação em 10/10/2006 (fls. 763 a 787), alegando, em síntese, o que segue.

a) nas preliminares, mostra-se irregular a desclassificação do SIMPLES, pois a hipótese indicada como infringida – “prática reiterada de infração à legislação tributária” – não está comprovada nos autos; ademais, salvo melhor juízo, o dispositivo indicado como infringido – art. 195, inc. V – é inaplicável por falta de definição acerca do termo “reiterada infração”, bem como quanto às condições que qualifiquem uma “infração à legislação tributária”(…);

b) no mérito, demonstra-se ser irregular e deficiente a quantificação da receita total atribuída à empresa pelo Fisco, incorretamente presumida a partir de créditos em conta corrente bancária, pois estes estão plenamente justificados na escrituração contábil da Fiscalizada; além, contrariando a lógica da presunção, o Fisco sequer considerou que a receita declarada pela Litigante estivesse integrando os depósitos analisados e considerados como receita omitida(…);

c) também, no mérito, admitindo-se, por hipótese, remanescer exigência, requer-se seja determinada a compensação do pago na modalidade de SIMPLES com o lançado nos Autos de Infração ora contestados (...);

d) ainda, no mérito, propugna-se pela inexigibilidade de PIS e COFINS sobre a suposta omissão de receita presumida a partir de depósitos bancários; admite-se, em tese, ser possível presumir omissão de receita com base nas disposições do art. 42 da Lei nº 9.430/96; todavia, a presunção não autoriza se caracteriza a dita receita omitida como sendo receita bruta – base de cálculo dessas contribuições; então, em vista de recente decisão do STF que considerou inconstitucional o alargamento da base de cálculo conceituada no §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, é inexigível PIS e COFINS sobre a suposta omissão de receita presumida (...);

e) por fim, pede-se especial atenção dos Dignos Julgadores de Primeiro Grau à justificável exigência de multa qualificada, constituída sobre parte da exação, embora não tenha sido apontada, mesmo por inexistente, a infração exigida como pressuposto para sua aplicação; é de destacar que as pretensas omissões de receitas, presumidas na sua totalidade, foram colhidas de extratos bancários de contas mantidas em nome da litigante e contabilizadas; assim, por ausente infração às disposições dos artigos 71, 72 e 7,3 da Lei nº 4.502, de 1964, a multa não pode prosperar (...).

DA DILIGÊNCIA

O processo foi encaminhado em diligência em 29/11/2006, para que fossem verificados os pagamentos realizados espontaneamente na modalidade Simples em 2004 e 2005. Após as verificações cabíveis, a fiscalização juntou aos autos as planilhas de fls. 807 a 834. Intimada a questionar esses elementos (termo à fl. 845), a recorrente não se manifestou.

Após, retornaram os autos para esta DRJ para julgamento (fl. 841).

DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 2/03/2007, acordaram os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Porto Alegre, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o recurso tão-somente à reclamação de que não foram considerados no lançamento de ofício os valores espontaneamente recolhidos na sistemática do Simples. A seguir, seguem os fundamentos sintetizados.

Nega-se provimento à preliminar de nulidade sobre a exclusão do Simples, pois a circunstância material que deu origem à exclusão – prática reiterada de infração à legislação tributária – está inequivocamente demonstrada no relatório fiscal. As planilhas de fl. 61, que têm substrato nos demonstrativos de fls. 74 a 123, evidenciam, de maneira inarredável, a sistemática omissão de receitas levada a efeito pela recorrente, de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, o exercício repetido dessas infrações no período fiscalizado configura, sim, prática reiterada de infração à legislação tributária, motivo de exclusão do Simples.

Sobre os equívocos na quantificação da omissão de receitas alegado pela recorrente, esta apresentou dois argumentos. Sobre o argumento de que haveriam registros nos extratos que não correspondem a receitas, não há como afirmar, visto que em a escrita contábil e nem os documentos apresentados comprovam o que alega a recorrente. A escrita contábil foi reputada como imprestável pela fiscalização com o fim de demonstrar as operações da empresa. E a documentação em que os lançamentos se apoiam ou não foram apresentados à fiscalização ou são totalmente inservíveis a comprovar o que alega a recorrente.

Sobre a alegação de que “a receita declarada transitou pela movimentação financeira”, não é possível verificar a correspondência de valores entre os cupons fiscais com os créditos bancários selecionados pela fiscalização. E a recorrente não apresentou os esclarecimentos requeridos pela autoridade, não restando outra alternativa, a não ser pela tributação do montante total dos créditos bancários não comprovados.

Entretanto, tem razão a recorrente quanto aos pagamentos declarados e realizados na sistemática do Simples, devendo ser cancelado parcialmente o lançamento, de maneira que os valores espontaneamente pagos devem ser contemplados em sede de lançamento de ofício.

Rejeita-se a alegação da inexigibilidade do PIS e COFINS sobre presumida receita, pois há disposição legal expressa de que a receita resumida a partir de crédito em contas bancárias seja incluída na base de cálculo da CSL, PIS e COFINS.

No que tange à multa qualificada, é flagrante que a recorrente, ao omitir parcela significativa de suas receitas, ao longo de vários períodos de apuração, prestou de forma sistemática informações totalmente distorcidas à SRF, sendo perfeitamente caracterizada a prática de conduta tipificada como fraude, descrita pela fiscalização.

Cientificada da decisão em 28/03/2007 e inconformada, a recorrente apresentou seu recurso voluntário (fls. 862 a 886) em 27/04/2007, reiterando, basicamente, as alegações contidas na impugnação, exceto o que foi acatado pela DRJ.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Takata

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

Conquanto a recorrente articule a nulidade do lançamento por indevida exclusão do Simples federal como preliminar, trata-se de questão de mérito sobre a irrisignação ao ato de exclusão daquele regime.

Princípio com o exame dessa questão.

O fundamento para a exclusão do Simples federal foi a prática reiterada de infração à legislação tributária, hipótese capitulada no art. 14, V, da Lei 9.317/96 e reproduzida no art. 195, V, do RIR/99. O ato de exclusão operou efeitos a partir de 1º/01/04, com aplicação do art. 15, V, da Lei 9.317/96, reproduzido no art. 196, V, do RIR/99, vale dizer, a partir do mês da ocorrência de qualquer dos fatos mencionados no art. 14, II a VII, daquela lei¹.

Pode-se discutir a significação do signo “reiterada”, ou, noutras palavras, a partir de quando se pode considerar determinada prática (de atos omissivos ou comissivos) reiterada – de infração (daí nos referirmos a atos, e não a fatos; não se coloca aqui o fato gerador de obrigação tributária, ou o fato imponível, ou o fato “imposto”).

Certo é que a consecução de um ato não é suporte fático para prática “reiterada”.

No âmbito do regime simplificado, em que o fato gerador se aperfeiçoa com o termo de um mês, e, pois, a obrigação tributária é de determinação e apuração mensal, a prática de ato infracional no curso de um mês é insuficiente para conformação de prática “reiterada”. Isso não constitui, a meu ver, suporte fático para prática “reiterada”, na esfera do regime do Simples federal.

De seu turno, a norma legal que prescreve os efeitos da prática “reiterada” no âmbito do regime simplificado estatui a exclusão desse regime a partir do “mês” de ocorrência do referido suporte fático, fato típico: os atos compõem o suporte fático que, uma vez, formado, torna-se fato jurídico (e não ato jurídico) de exclusão do Simples. Note-se, uma vez mais, a referência a “mês”.

¹ Art. 14. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses:
(...)

V - prática reiterada de infração à legislação tributária;

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

(...)

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

Pois bem, nessa linha de raciocínio, por óbvio que o efeito prescrito (por outra norma, que não a descritiva da hipótese de exclusão) não se pode dar sem que o fato típico ainda não se tenha concretizado. Vale dizer, é evidente que o efeito de exclusão não pode operar antes que se consuma a “reiteração” ou a prática “reiterada”.

Logo, discordo do autuante, bem como do deduzido pelo órgão julgador *a quo*, de que a prática “reiterada” de infração à legislação tributária se deu em janeiro de 2004, de modo que a partir de então se deve dar a exclusão do Simples federal. Afinal, o termo inicial de detecção de infração praticada pela recorrente fora janeiro de 2004.

Nesse passo, impõe-se me adiantar o juízo quanto à correção do arbitramento do lucro levado a efeito pelo autuante. Não merece reparos o procedimento de apuração do lucro arbitrado, por imprestabilidade da escrituração contábil da recorrente. Sobre a razão para tanto me deterei ulteriormente. E, logicamente, aqui me antecipo quanto à concreção de infração à legislação tributária pela recorrente – no caso, a ausência ao menos do Livro Caixa contendo todas as movimentações financeiras, o que levou o autuante ao arbitramento do lucro (exigência, fora, pois, do regime simplificado).

Posto isso tudo, entendo que a prática “reiterada” de infração, no caso vertente, aperfeiçoara-se a partir do segundo trimestre de 2004. Bem se sabe que o lucro arbitrado é apurado trimestralmente.

Sob o manto dessas considerações, dou provimento parcial para afastar os efeitos da exclusão do Simples no primeiro trimestre de 2004.

Prossigo com a apreciação do inconformismo quanto à quantificação da omissão de receitas.

Trata-se de aplicação da presunção legal de omissão de receitas por créditos bancários de origem incomprovada, conforme o art. 42 da Lei 9.430/96. Sobre as receitas omitidas presumidas, por imprestabilidade da escrituração contábil, procedeu-se ao arbitramento do lucro com base em receita conhecida, para determinação de IRPJ e de CSL. Sobre a mesma receitas presumidamente omitidas houve a exigência de PIS e de COFINS.

Alega a recorrente que sua escrituração contábil denuncia que muitos dos valores considerados receitas omitidas por presunção não as são.

Além disso, há duplicidade de exigência por se apurarem as exações sobre as receitas supostamente omitidas por presunção e cumulativamente (somadas) sobre as receitas declaradas nas DIPJ. E que é evidente o trânsito pelas contas correntes bancárias dos valores declarados como receitas nas DIPJ. Ainda, no mínimo, dos valores de omissão de receitas presumidas deveriam ser deduzidos os valores das receitas declaradas.

Como descrito no Relatório de Auditoria Fiscal que integra os autos de infração (fls. 64 e 65):

- os créditos nas contas bancárias com histórico nos extratos “607-COBANÇA” foram lançados a débito da conta contábil do respectivo “Banco” em contrapartida a crédito de “Caixa Geral”;

- os créditos nas contas bancárias com histórico nos extratos “732-Visanet” foram lançadas a débito da conta contábil do respectivo “Banco” em contrapartida a crédito de “Caixa Geral”;

- os créditos nas contas bancárias com histórico nos extratos “102-Ch. Compe” foram lançados a débito na conta “Caixa Geral” em contrapartida a crédito na conta do respectivo “Banco”; e assim por diante.

Ora, salta aos olhos, a impropriedade de tal escrituração contábil.

Como se dizer que a contrapartida do ingresso de recursos na conta bancária a título de cobrança ou de recebimento da Visanet (lançamento *a débito* na conta contábil “Banco”) se deu *a crédito* de “Caixa Geral”, *i.e.*, em saída de recursos do “Caixa” (numerário ou cheques não depositados)?

Ainda mais flagrante o absurdo de a compensação de cheque (crédito na conta bancária) ter como escrituração contábil a saída de recursos do banco (lançamento *a crédito* na conta contábil “Banco”) em contrapartida à entrada de recursos em “Caixa” (lançamento *a débito* na conta “Caixa”)!

É evidente que, por ex., o crédito bancário por “607-COBrança” teria como lançamento contábil *o débito* na conta “Banco” em contrapartida *a crédito* em conta de receita – ou, se fosse o caso de adoção do regime contábil de competência, eventualmente, a contrapartida do lançamento a débito seria o crédito (baixa) de “valores a receber” (de modo que, quando do débito de “valores a receber”, a contrapartida seria a crédito de receita).

É claro que, para não haver estouro da conta “Caixa” (= não ficar com saldo credor de caixa), por ex., os débitos bancários tiveram lançamentos *a débito* de “Caixa Geral” em contrapartida *a crédito* na conta contábil do respectivo “Banco” (fl. 65). Detalhe, os débitos bancários tinham como histórico nos extratos “109-PAG.TITULO”.

Notória impropriedade, na medida em que não há registro de saída de recursos da conta “Caixa Geral”!

Quer dizer, a saída de recursos de conta bancária por pagamento de título foi escriturada como saída de recursos do banco (crédito na conta “Banco”), mas com contrapartida em entrada desses recursos no “Caixa Geral” (débito na conta “Caixa Geral”).

Desnecessários maiores detalhamentos e digressões, a meu ver, para desnudar não só a imprestabilidade da escrituração contábil - a justificar o arbitramento do lucro - como o despropósito da alegação da recorrente de que sua escrituração contábil comprova ou ao menos afasta a presunção legal de omissão de receitas.

Quanto à arguição de que há duplicidade de exigência em relação às receitas declaradas nas DIPJ Simplificadas observo o seguinte.

Sobre a colocação de que dos valores das receitas omitidas por presunção legal devam ser deduzidos os valores das receitas declaradas na DIPJ Simplificadas, padece de fundamento a alegação.

Ou muito bem as receitas declaradas nas DIPJ Simplificadas estão contidas no total de receitas consideradas omitidas por presunção legal (créditos bancários de origem incomprovada), e, nesse caso, as exigências devem recair somente sobre as receitas tratadas como omitidas por presunção; ou as receitas declaradas não estão contidas nas receitas consideradas como omitidas por presunção, e, então, a cumulação daquelas receitas com essas é adequada para, sobre a somatória, recaírem as pretensões fiscais.

O que não faz sentido é se pretender deduzir as receitas declaradas do total de receitas consideradas omitidas. Reduzir o valor das receitas declaradas das receitas presumidas equivaleria a não tributar as receitas declaradas (fora do regime simplificado, no caso, por arbitramento do lucro, e por PIS e COFINS do regime cumulativo).

De outra parte, o que se impõe é o abatimento dos valores pagos no regime simplificado. E isso foi levado a efeito pelo órgão julgador *a quo*, ao dar procedência parcial à impugnação. Também, a DIPJS não é confissão de dívida. Mesmo os valores declarados em DCTF não implicarão exigência duplicada, ainda que nem toda a dívida confessada tenha sido paga, pois deixa de haver confissão, com a exclusão do regime simplificado de ofício, e os lançamentos sob lucro arbitrado e de PIS e de COFINS.

Como se está diante de receitas tratadas como omitidas por presunção legal, correspondentes aos créditos bancários de origem incomprovada, as receitas declaradas podem estar contidas nas receitas presumidas.

Por falta de comprovação de origem, os créditos bancários foram considerados todos – com exceção dos créditos correspondentes a empréstimos – representativos de receitas, ainda que efetivamente parte daqueles não as sejam. Nessa linha de raciocínio, a presunção é a de que as receitas declaradas nas DIPJS estão “contidas” nos créditos bancários. É como entendo.

Não se pode esquecer que a escrituração contábil da recorrente foi considerada imprestável, de modo a provocar o arbitramento do lucro.

Ora, não posso considerar prestáveis os lançamentos contábeis correspondentes às receitas nos Livros Diários - para pretender concluir que as receitas declaradas nas DIPJS não estão “contidas” nos créditos bancários considerados receitas presumidas - e, ao mesmo tempo, imprestáveis outros lançamentos nos Diários, inidôneos a comprovar a origem dos créditos bancários. Adoção de dois pesos e duas medidas.

Ademais, todos os créditos bancários, exceto os de empréstimos, foram considerados receitas por presunção – ainda que *praesumptio legis* – poderosa ferramenta colocada à Administração, sendo muito possível que nem todos os créditos correspondam efetivamente a receitas. Disso também não se pode esquecer.

Por tudo isso entendo que, nesse passo, assiste razão à recorrente, quanto à alegação de duplicidade de exigência pela cumulação das receitas declaradas e das receitas presumidas (soma das receitas declaradas com as receitas presumidas).

Quanto aos coeficientes para o arbitramento do lucro, noto que foram aplicados os de 9,6% (8% + 20%), para fins de IRPJ e de 12%, para efeitos de CSL (fls. 13, 15, 49 e 51). Sendo a atividade da recorrente a de restaurante, não merece reparos a aplicação

desses coeficientes de arbitramento do lucro². Isso, na conformidade dos arts. 16 e 20, da Lei 9.249/95, e dos arts. 1º, 27, 28 e 29, da Lei 9.430/96³.

Por essa ordem de razões, dou provimento parcial ao recurso quanto às exigências de IRPJ e de CSL, para excluir do cálculo dos lucros arbitrados os valores das receitas declaradas nas DIPJS.

E, como consequência do provimento parcial quanto à exclusão do Simples, dou provimento parcial para afastar as exigências de IRPJ e de CSL sobre o primeiro trimestre de 2004.

No que pertine ao PIS e à COFINS, a tese central da recorrente é a de que as receitas presumidamente omitidas não constituem faturamento (produto da venda de mercadorias e de prestação de serviços).

² Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

(...)

³ Lei 9.249/95: Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

Lei 9.430/96: Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(...)

Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

(...)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

I - de que trata o art. 20. da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados

nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

As receitas omitidas por créditos bancários de origem incomprovada igualmente se presumem, como corolário, da presunção de omissão de receitas, como sendo da atividade ordinária da recorrente.

Aqui, a presunção *hominis* ou *facti* tem lugar, pois o que não se poderia inferir, sem dados adicionais, seria a de serem as receitas de atividade extraordinária da recorrente.

Nessa linha, aqui não há o ônus do aprofundamento da investigação para concluir de que tipo de atividade – ordinária ou extraordinária – provêm as receitas. Assim como o nexos causal e lógico entre os créditos bancários e as receitas omitidas são estabelecidos por lei⁴, a presunção é de nexos dessas receitas com as atividades próprias, típicas de quem praticara a omissão de receitas.

De outra parte, nada trouxe a recorrente aos autos, a indicar que as receitas omitidas não são derivadas de sua atividade ordinária.

Outrossim, não ofende o entendimento do STF quanto ao alcance do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, a pretensão fiscal de PIS e de COFINS sobre as receitas omitidas.

Entretanto, tal como deduzi na apreciação do IRPJ e da CSL, impõe-se a redução das receitas declaradas nas DIPJS das receitas presumidas. As exações de PIS e de COFINS também se deram sobre a soma das receitas declaradas com as receitas presumidas (fls. 21 a 23, 33 a 35).

Nesse termos, dou provimento parcial ao recurso para excluir as exigências de PIS e de COFINS sobre as receitas declaradas, e, como consequência do provimento parcial quanto à exclusão do Simples, afastar as exigências de PIS e de COFINS sobre as receitas de janeiro, fevereiro e março de 2004.

Passo ao exame da questão da multa qualificada. Esta foi aplicada em relação aos tributos apurados sobre as receitas presumidas.

As infrações pressupostas nos arts. 71 a 73, da Lei 4.502/64⁵ (elemento normativo do tipo da multa qualificada do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96) reclamam o concurso de dolo. O elemento subjetivo integra o tipo da multa qualificada administrativa.

Em inúmeras oportunidades já disse que, para mim, o elemento subjetivo do tipo exigido é o dolo específico, e não o dolo genérico, muito menos o dolo eventual. Quer

⁴ Na presunção legal de omissão de receitas por créditos bancários de origem incomprovada.

⁵ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

dizer, entendo que o tipo da multa qualificada em comentário reclama a vontade da conduta descrita e a finalidade do resultado condenado (que é o concurso do dolo específico).

E a vontade e a intenção não se confundem. A vontade é muito mais psicológica ao passo que a intenção é racional.

Pois bem. A falta de apresentação de declarações ou suas apresentações com conteúdo incorreto, por si, não informam dolo específico da fraude ou da ocultação de fatos geradores de tributos. Assim entendo.

Bem se sabe que a presunção legal de omissão de receitas não autoriza, *de per se*, a aplicação da multa qualificada, vale dizer, o juízo de que houve concurso de dolo no comportamento infracional. Como disse, a meu ver, o juízo da concorrência de dolo específico. Aliás, constitui matéria sumulada no CARF: Súmula CARF nº 25 consolidada pela Portaria CARF 52/10⁶.

No caso vertente, a omissão de receitas por presunção legal foi detectada durante 2004 até outubro de 2005.

Já as receitas declaradas não são ínfimas em relação às receitas omitidas por presunção.

Considerando-se tudo isso, não vejo elementos suficientes para se poder extrair a conclusão de que houve dolo específico na conduta recriminada. A reiteração da omissão de receitas presumida não foi constatada durante tanto tempo, e também as receitas declaradas não são de menoscabo comparativamente às receitas omitidas por presunção.

Outrossim, dou provimento ao recurso sobre a questão da multa qualificada.

Nessa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial para afastar:

- a exclusão do regime simplificado até março de 2004, inclusive;
- as exigências de IRPJ e CSL relativas ao primeiro trimestre de 2004;
- do cálculo dos lucros arbitrados, as receitas declaradas nas DIPJS;
- as exigências de PIS e COFINS sobre as receitas de janeiro, fevereiro e março de 2004;
- as exigências de PIS e de COFINS sobre as receitas declaradas nas DIPJS;
- a cominação de multa qualificada.

É o meu voto.

⁶ SÚMULA Nº 25 do CARF: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Processo nº 11020.002363/2006-61
Acórdão n.º **1103-00.525**

S1-C1T3
Fl. 12

Sala das Sessões, em 3 de outubro de 2011

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso – Redator designado

O voto do relator, embora muito bem escrito e fundamentado, discordo em alguns pontos.

Primeiramente quando ao período em que a contribuinte foi excluída do SIMPLES, extraio da Lei nº 9.317, de 1996:

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

(...)

V - prática reiterada de infração à legislação tributária;

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

(...)

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

Sem me alongar muito, foi clara a intenção do legislador no inciso v do artigo 15 da lei em comento em excluir o contribuinte do sistema durante todo o período da ocorrência da prática reiterada da infração. Assim, a fiscalização excluiu da forma correta.

Como consequência, mantenho as exigências de IRPJ e de CSLL sobre o primeiro trimestre de 2004.

Quanto a dedução das receitas incluídas em DIPJ extraio do acórdão da DRJ:

“Quanto à afirmação de que “a receita declarada transitou pela movimentação financeira” (ver fl. 772), são necessários alguns esclarecimentos.

De fato, a análise dos autos permite concluir que os valores declarados em DIPJ (ver fl. 68) guardam correspondência com os lançamentos contábeis registrados do livro diário sob

histórico “Venda a Vista p/o Estado Rec. Venda a Vista N/Data”. (fls. 419/708). E esses registros contábeis, por sua vez, refletem os valores indicados nos cupons fiscais de fls. 710/752.

O que não é possível verificar, todavia, é a correspondência dos valores que constam nesses cupons fiscais com os créditos bancários selecionados pela fiscalização.

Vejam, por exemplo, o movimento do dia 11/01/2004 (ver cupom fiscal à fl. 715), contabilizado em 12/01/2004 (ver fl. 420). Há um lançamento a crédito de “Venda a Vista p/o Estado Rec. Venda a Vista N/Data” de R\$1.027,81, que corresponde à soma de quatro parcelas, conforme discriminado no cupom fiscal de fl. 715: (1) Dinheiro: R\$277,31; (2) Contra-vale: R\$547,00; (3) Cheque: R\$101,42 e (4) Visa: R\$102,08.

Todavia, dentre os créditos em conta bancária questionados pela fiscalização às fls. 74/75, não há um só valor que guarde correlação com essas parcelas.

De outro lado, não vejo como a autoridade fazendária possa simplesmente presumir que esses valores estejam contidos na movimentação bancária. Pelo contrário, a divergência de montantes faz presumir o contrário, salvo a apresentação de prova documental em sentido oposto. Mesmo os registros indicados sob a rubrica “Visa” nos cupons fiscais, cujos créditos supostamente deveriam convergir para os extratos do Banco do Brasil, não apresentam qualquer correlação de valores.

Diante desse quadro, e tendo em vista a omissão da contribuinte em apresentar os esclarecimentos requeridos pela autoridade fazendária, não restou outra alternativa à autoridade fazendária que não fosse tributar o montante total dos créditos bancários não comprovados, sem promover à exclusão do faturamento declarado.

Voto, portanto, por manter o lançamento de ofício, também nesse particular.”

Do preciso voto da DRJ observo que não há correlação entre os créditos em conta bancária questionados pela fiscalização e os valores declarados na DIPJ. Assim, não tenho como excluí-los.

Assim, dirijo do i.relator quanto ao período de exclusão do SIMPLES, e seus consequentes valores, corretamente lançados, e, ainda quanto à exclusão dos valores declarados na DIPJ dos valores lançados por omissão.

Sala das Sessões, em 3 de outubro de 2011

(assinado digitalmente)

Mário Sérgio Fernandes Barroso

Processo nº 11020.002363/2006-61
Acórdão n.º **1103-00.525**

S1-C1T3
Fl. 15

CÓPIA