



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

**CARF**

<b>Processo nº</b>	11020.002363/2006-61
<b>Recurso</b>	Especial do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9101-005.435 – CSRF / 1ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	7 de abril de 2021
<b>Recorrente</b>	GALETO DA FAMIGLIA CAVICHIONI LTDA.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. ACÓRDÃOS CONVERGENTES. EXCLUSÃO POR PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO. Não se conhece de recurso especial se os acórdãos comparados concluem, no mesmo sentido, que omissão de receita constitui prática de infração que, reiterada, justifica a exclusão do sujeito passivo do Simples Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

ANDRÉA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por GALETO DA FAMIGLIA CAVICHIONI LTDA. ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1103-00.525, na sessão de 3 de outubro de 2011, no qual o Colegiado *a quo* deu parcial provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

Ementa: SIMPLES. EXCLUSÃO. EFEITOS. PRATICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA. 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 reclamada. A omissão de receitas por presunção legal não foi constatada durante tanto tempo, e também as receitas declaradas não são de menoscabo comparativamente as receitas omitidas por presunção. Descabimento da aplicação da multa qualificada.

O litígio decorreu de lançamentos de tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2004 e 2005, a partir da constatação de que a empresa, optante pelo Simples Federal, omitiu, em prática reiterada, receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, da qual resultou sua exclusão da sistemática a partir de janeiro de 2004. Diante da imprestabilidade da escrituração mantida os lucros foram arbitrados, tomando-se como receita conhecida aquela presumida pelos créditos bancários somada à declarada. Houve qualificação da multa de ofício. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve parcialmente as exigências, sendo que esta decisão não se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 842/853). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu parcial provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo exonerando a multa qualificada (e-fls. 888/901).

Cientificada, a PGFN restituui os autos sem apresentação de embargos ou recurso especial (e-fls. 939/942).

A Contribuinte foi notificada da decisão em 09/11/2012 (e-fl. 966) e interpôs recurso especial em 26/11/2012 (e-fls. 931/948), arguindo divergência jurisprudencial parcialmente admitida no despacho de exame de admissibilidade, do qual se extrai (e-fls. 994/999):

**I - Matéria objeto do recurso especial**

A Contribuinte vem rediscutir:

1) exclusão do Simples a partir de janeiro de 2004, por prática reiterada de infração à legislação tributária;

2) receitas supostamente declaradas em DIPJ que não foram excluídas dos depósitos bancários entendidos como incomprovados.

**II - Verificação dos pré-requisitos para análise da admissibilidade do Recurso Especial**

a) Não foi adotado pela Turma recorrida entendimento constante de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF.

b) Houve pré-questionamento e a consequente apreciação pela câmara recorrida das matérias objeto do recurso.

c) Na decisão recorrida não se decidiu na apreciação de matéria preliminar, pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

d) A recorrente trouxe como paradigmas os Acórdãos nºs 302-36.890, 103-22.200 e 104-19.068.

**III - Análise da admissibilidade do Recurso Especial**

1) Exclusão do Simples a partir de janeiro de 2004, por prática reiterada de infração à legislação tributária

Para examinar o dissídio, passo à análise do acórdão paradigma, cujas ementa reproduzo a seguir:

Acórdão nº 302-36.890

**SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTO - SIMPLES. EXCLUSÃO POR EXERCÍCIO DE ATIVIDADE VEDADA E PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. DIES A QUO DOS EFEITOS DA EXCLUSÃO.**

*A existência de contrato, cujo objeto é prestação de serviços de mão-de-obra, e de Ficha Razão dando conta de serviços prestados à vista, não deixam qualquer dúvida no sentido do exercício de atividade vedada. Perfeitamente caracterizada a prática reiterada de infrações à legislação tributária quando o contribuinte não logra comprovar a origem e o ingresso dos recursos no patrimônio da empresa em várias oportunidades. A reiteração dá-se na segunda oportunidade, dies a quo para os efeitos da exclusão do SIMPLES. (destaquei)*

**NEGADO PROVIMENTO.**

Entende a recorrente que o motivo da exclusão, prática reiterada de infração à legislação tributária, não estaria concretizada em janeiro de 2004.

Pela leitura do voto vencedor do acórdão recorrido observa-se que o redator entendeu que o contribuinte deveria ser excluído do Simples durante todo o período da ocorrência da prática reiterada da infração, considerou essa período desde janeiro de 2004, ou seja, a partir do momento da prática da primeira infração à legislação tributária; já no acórdão paradigma, considerou-se a reiteração a partir da segunda infração à legislação tributária para os efeitos da exclusão do Simples.

Num exame prelibatório, como o de admissibilidade de recurso especial, entendo que foram atendidos os pressupostos capazes de ensejar a subida do recurso ao exame da Câmara superior de Recursos Fiscais quanto ao item 1, tendo em vista que a leitura das ementas e votos dos acórdãos paradigmas e recorrido permitem constatar a divergência arguida, já que, tratando conjuntos probatórios semelhantes, em face do mesmo arcabouço normativo, os julgados recorrido e paradigmas adotaram soluções diversas.

2) Receitas supostamente declaradas em DIPJ que não foram excluídas dos depósitos bancários entendidos como incomprovados

A recorrente trouxe a guisa de paradigmas, quanto ao item 2, os Acórdãos nºs 103-22.200 e 104-19.068.

Antes de iniciar a análise dos paradigmas, importa salientar que o Recurso Especial de Divergência constitui instrumento processual para uniformizar o entendimento jurisprudencial entre as diversas Câmaras do CARF e na própria CSRF. Não se trata, portanto, de uma terceira instância administrativa, para debate de qualquer tema tributário, em aberto. Muito pelo contrário, trata-se de instância de cognição restrita aos temas prequestionados no acórdão recorrido e cuja divergência jurisprudencial seja precisamente demonstrada, por meio da indicação de paradigmas.

Assim, é imprescindível a análise das situações fáticas retratadas nos acórdãos recorrido e paradigma, a ver se efetivamente guardariam identidade.

Quanto ao primeiro parâmetro indicado - Acórdão nº 103-22.200 – ele está assim entendido:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - Não é nula a decisão que aprecia todos os pontos postos no litígio, bem como rejeita perícia, cujos quesitos são devidamente analisados no mérito da questão.*

*IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - ANO CALENDÁRIO DE 2001 - ARBITRAMENTO DOS LUCROS - FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS - A falta de apresentação dos livros comerciais e fiscais, ou do livro caixa devidamente escriturado, enseja o arbitramento dos lucros, visto imprescindíveis ao exame do resultado da pessoa jurídica.*

*OMISSÃO DE RECEITA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS INDEVIDAMENTE ESCRITURADOS. ANOS CALENDÁRIOS DE 2001 E 2002 - Configura omissão de receita, por presunção legal relativa, os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Entretanto, estando o movimento bancário indevidamente escriturado, via conta caixa, e omitida a resposta à intimação para justificar sua correlação com a receita escriturada e declarada, deve ser reduzido do montante apurado pelo fisco a receita devidamente declarada. (destaquei)*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - COFINS - PIS - A tributação reflexa é matéria consagrada na jurisprudência administrativa e amparada pela legislação de regência, devendo o entendimento adotado em relação aos respectivos Autos de Infração acompanhar o do principal em virtude da íntima relação de causa e efeito.*

*MULTA DE OFÍCIO - QUALIFICADA E AGRAVADA - Não restando comprovado o evidente intuito de fraude afasta-se a multa agravada, bem como sua majoração pela falta de atendimento à intimação, visto que essa omissão é que proporcionou o arbitramento dos lucros, bem como a tributação dos depósitos bancários.*

*Preliminar rejeitada, recurso provido parcialmente.*

Segundo a recorrente, há duplicitade de lançamento de receitas, pois as que estão declaradas em DIPJ transitaram pela movimentação financeira.

No acórdão recorrido, concluiu-se que não havia correlação entre os créditos em conta bancária questionados pela fiscalização e os valores declarados na DIPJ. Assim, não teria como deduzi-los das receitas incluídas em DIPJ; Já no acórdão paradigma, excluiu-se da tributação os valores correspondentes às receitas contabilizadas na conta caixa, pois a fiscalização havia tributado o montante dos créditos bancários, com exclusão das transferências bancárias, sem levar em consideração essas receitas. Conforme informado pela fiscalização, a contabilização da conta bancária seria sempre feita pela conta caixa, o que não ocorreu no caso do acórdão recorrido. Esclarece a questão a seguinte parte do voto condutor do paradigma:

(...) No entanto, verifica-se que foi tributado o montante dos créditos bancários, com exclusão das transferências bancárias, sem levar em consideração a receita contabilizada.

Ao exame dos extratos bancários, verifica-se que há créditos oriundos de vendas com cartões de crédito e depósitos em cheque ou dinheiro. Não há dúvida de que são provenientes de vendas, visto que o sujeito passivo não logrou atender às intimações que lhe foram feitas para justificar os referidos créditos.

No entanto, como a contabilização da conta bancária é sempre feita pela conta CAIXA, como informado pela fiscalização e visualizado na contabilização do mês de janeiro de 2.002, conforme cópia extraída do livro Diário, é evidente que nessa movimentação financeira encontram-se as receitas registradas na contabilidade.

O próprio fisco afirma, no Termo de Verificação Fiscal, especificamente às fls. 51, que "ao proceder-se à análise da movimentação bancária do contribuinte nos anos de 2001 e 2002, detectou-se discrepâncias entre a movimentação bancária e a receita declarada pelo contribuinte em suas Declarações de Imposto de Renda".

Assim, o montante dos depósitos ou créditos bancários (com o ajuste das transferências) não podem ser considerados integralmente como receitas omitidas, haja vista a contabilização de receitas, cujo montante, em cada trimestre, deve ser excluído das correspondentes bases de cálculo.(...)

Assim, as situações fáticas constantes dos acórdão recorrido e paradigma são diversas, portanto não há que se falar em dissídio jurisprudencial, já que a solução divergente não decorreu de interpretação da legislação, mas sim da situação abordada em cada um dos julgados.

O segundo paradigma indicado pelo contribuinte - Acórdão nº 104-19.068 - tem a seguinte ementa:

*IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - LEI 9.430, DE 1996 - COMPROVAÇÃO - Estando as Pessoas Físicas desobrigadas de escrituração, os recursos com origem comprovada servem para justificar os valores depositados ou creditados em contas bancárias, independentemente de coincidência de datas e valores. (destaquei)*

*IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - LEI 9.430, DE 1996 - CONTA CONJUNTA - PROCEDIMENTO - O lançamento com base em depósitos deve ter a base tributável dividida pelo número de titulares da conta conjunta, nos casos em que tiverem rendimentos próprios e declarem em separado.*

*IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - LEI 9.430, DE 1996 - CONTA CONJUNTA - LIMITES - Os limites legalmente estabelecidos para os depósitos/créditos bancários, tanto o individual como o anual, são dirigidos a cada titular da conta conjunta.*

*IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - LEI 9.430, DE 1996 - CONTA CONJUNTA - LIMITES - AUTORIZAÇÃO - A Lei nº 9.430, de 1996 não autoriza o lançamento com base em depósitos/créditos bancários não comprovados, quando estes não alcançarem os valores limites individual e anual, nela mesmo estipulados.*

*IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - LEI 9.430, DE 1996 - CONTA CONJUNTA - PROCEDIMENTO - FISCALIZAÇÃO - Em se tratando de conta conjunta é imprescindível que todos os titulares estejam sob procedimento de ofício, sob pena de comprometer a necessária certeza da exigência dirigida a apenas um deles, mormente quando os indícios apontam para outro titular da conta que não está sob ação fiscal.*

#### *Recurso provido*

O acórdão recorrido trata de auto de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Simples, PIS e Cofins. Houve omissão de receitas caracterizada por valores creditados em conta de depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei 9.430/96).

Já o paradigma - Acórdão 104-19.068 - mostra que se trata de lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Física por presunção de omissão de rendimento com base nos

valores depositados em conta bancária para os quais o titular da conta não comprove, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Não podemos comparar contribuintes sujeitos ao recolhimento do IRPJ, Simples, PIS e Cofins com os que estão obrigados ao pagamentos do IRPF, já que estão sujeitos a regras específicas de cada imposto.

Por conseguinte, o acórdão em questão não pode servir como paradigma neste caso, já que a situação ali apreciada não está sujeita ao mesmo regramento jurídico daquela apreciada pelo acórdão recorrido, condição necessária à caracterização da divergência jurisprudencial.

No mérito, a Contribuinte invoca, preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida em razão de não ter sido acatada sua alegação de *inconsistência integral do lançamento por indevida adoção, pelo Fisco, do Lucro Arbitrado, ao invés de manter o SIMPLES que foi a opção adotada pela Recorrente nos anos de 2004 e 2005*. Pondera que, ainda que se admitisse exclusão com fundamento em prática reiterada, esta não teria sido caracterizada no presente caso, em razão do que afirmou o relator do voto vencido:

Nesse condão, vale reproduzir excerto do Voto Vencido do ilustre Conselheiro Relator Dr. Marcos Takata, proferido no Acórdão *a quo*, no qual o Julgador afirma que "é evidente que o efeito de exclusão não pode operar antes que se consuma a 'reiteração' ou a prática 'reiterada' Logo, discordo do julgador fração 2004, de exclusão autuante, bem como do deduzido pelo órgão *a quo*, de que a prática 'reiterada' de legislação tributária se deu em janeiro de modo que a partir de então se deve dar a do Simples Federal. Afinal, o termo inicial de detecção de infração praticada pela recorrente fora janeiro de 2004" (fl. 893).

E prossegue, nos seguintes termos:

Quanto a isso, alias, o próprio PAF, no âmbito da legislação tributária, adota este termo: "A autoridade preparadora determinará que seja informado, no processo, se o infrator é reincidente, conforme definição da lei específica, se essa circunstância não tiver sido declarada na formalização da exigência" (art. 12 do Decreto 70.235/72) (sublinhamos).

Vale lembrar, ainda, que segundo o disposto no art. 108 do CTN, "na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada [...] os princípios gerais de direito público [...]".

Na sequência, o art. 109 do mesmo Código esclarece: "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários".

Neste pensamento, não pode ser considerado como sendo "**prática reiterada de infração à legislação tributária**" uma proposição de lançamento, de discutível consistência, extraída de uma contabilidade desqualificada por presumivelmente imprestável, que envolve, não uma sucessão de 24 (dois anos com períodos de apurações mensais) "**infrações à legislação tributária**", mas de uma só infração, continuada pelo período em tela.

Assim, estando incomprovada a "prática reiterada de infração a legislação tributária", descabe a pretendida exclusão do SIMPLES a que se refere o Ato Declaratório Executivo DRF/POA nº 43, de 30 de agosto 2006 (fl. 214) e em decorrência não podem prosperar as exigências assentadas em outro sistema de apuração.

Submetido a reexame, o despacho de admissibilidade foi confirmado pelo presidente da CSRF (e-fls. 1.000/1.001).

Cientificada, a PGFN apresentou “memoriais” (e-fls. 1.003/1.005), nos quais deduziu os seguintes argumentos:

Trata-se memorial da Fazenda Nacional contra recurso especial do contribuinte que ataca a decisão tomada pelo colegiado no sentido de excluí-la do Simples, a partir de 2004, por prática reiterada de infração à legislação tributária. Solicita-se sejam suas razões levadas em consideração quando do julgamento do referido recurso.

Resumidamente, concluiu-se que não havia correlação entre os créditos em conta bancária e os valores declarados na DIPJ da recorrente; portanto, não se teria como deduzi-los das receitas incluídas em DIPJ.

Uma vez não comprovada a relação entre as receitas declaradas pela contribuinte e as omitidas e constatada a prática reiterada da infração em questão, a exclusão do SIMPLES fora acertada, devendo surtir efeitos a partir do mês de ocorrência dos fatos caracterizados em referência.

*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 a 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."*

Evidentemente, o legislador foi claro em sua intenção de excluir o contribuinte do sistema durante todo o período da ocorrência da prática reiterada da infração. Deste modo, a fiscalização excluiu corretamente, não havendo reparos a realizar na decisão recorrida.

Consequência óbvia é que há que se manter as exigências de IRPJ e de CSLL sobre o primeiro trimestre de 2004.

Já quanto à dedução das receitas incluídas em DIPJ, restou claro que não há correlação entre os créditos em conta bancária questionados pela fiscalização e os valores declarados na DIPJ, Não havendo como excluí-los.

Dessa forma, a Fazenda Nacional requer sejam examinadas as presentes razões de memorial que se alinharam com o acórdão recorrido, a fim de que se negue provimento ao Recurso Especial interposto.

A Contribuinte opôs, ainda, embargos de declaração contra o despacho de exame de admissibilidade de recurso especial (e-fls. 1.024/1.026), não conhecido por despacho do presidente da câmara. Em seguida, interpôs recurso de agravo em face do despacho de reexame de admissibilidade (e-fls. 1.037/1.044), igualmente não conhecido em despacho do presidente da CSRF (e-fls. 1.048/1.050).

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Embora a PGFN não conteste o conhecimento do recurso especial da Contribuinte cabe esclarecer que, nos termos do despacho de exame de admissibilidade antes transscrito, a divergência admitida restou caracterizada pela comparação, **apenas**, entre a ementa do

paradigma de nº 302-36.890, e o acórdão recorrido. Diante disto, necessário reavaliar a admissibilidade da matéria realizando-se o cotejo com o inteiro teor do paradigma indicado.

Nesse passo, importante observar o objeto do recurso especial no tocante ao tema admitido. A leitura da peça de defesa deixa claro que a Contribuinte pretende rediscutir a acusação de **prática reiterada de infração**, pois sua inconformidade reside no fato de considerar que não existe uma definição jurídica acerca do que se pode considerar como “prática reiterada”, quando se considera reiterada uma conduta infracional, bem como firma entendimento de que não houve reiteração, no caso, mas “uma só infração, continuada”. Revejam-se seus argumentos:

[...]

Quanto a isso, alias, o próprio PAF, no âmbito da legislação tributária, adota este termo: **"A autoridade preparadora determinará que seja informado, no processo, se o infrator é reincidente, conforme definição da lei específica, se essa circunstância não tiver sido declarada na formalização da exigência"** (art. 12 do Decreto 70.235/72) (sublinhamos).

Vale lembrar, ainda, que segundo o disposto no art. 108 do CTN, "na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada [...] os princípios gerais de direito público [...]".

Na sequência, o art. 109 do mesmo Código esclarece: "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários".

Neste pensamento, não pode ser considerado como sendo "**prática reiterada de infração à legislação tributária**" uma proposição de lançamento, de discutível consistência, extraída de uma contabilidade desqualificada por presumivelmente imprestável, que envolve, não uma sucessão de 24 (dois anos com períodos de apurações mensais) "**infrações à legislação tributária**", mas de uma só infração, continuada pelo período em tela.

Assim, estando incomprovada a "**prática reiterada de infração a legislação tributária**", descabe a pretendida exclusão do SIMPLES a que se refere o Ato Declaratório Executivo DRF/POA nº 43, de 30 de agosto 2006 (fl. 214) e em decorrência não podem prosperar as exigências assentadas em outro sistema de apuração.

A alegação de que somente se poderiam produzir os efeitos da exclusão do SIMPLES após a prática do segundo ato infracional sequer constitui argumento subsidiário da Contribuinte, pois no entendimento da recorrente “ainda que” “inexistente regulamentação” acerca do que vem a ser "**prática reiterada de infração á legislação tributária**" e correta a presunção de omissão de receita, **é pacífico afirmar-se não estar caracterizada a condição de "prática reiterada de infração a legislação tributária**". Confira-se uma vez mais:

Portanto, em consonância com o raciocínio acima exposto, a Recorrente, *data venia*, não concorda com as argumentações do decidido no julgamento *a quo*, razão pela qual reapresenta, nestas razões recursais, o pleito de inconsistência integral do lançamento por indevida adoção, pelo Fisco, do Lucro Arbitrado, ao invés de manter o SIMPLES que foi a opção adotada pela Recorrente nos anos de 2004 e 2005.

Neste caminho, e segundo consta no Ato Declaratório Executivo do Digno Delegado da Delegacia da Receita Federal (fl. 214), a exclusão do SIMPLES deu-se por infração ao art. 14, inc. V, da Lei nº 9.317/96 (art. 195, inc. V, do RIR/99).

O mencionado dispositivo legal ordena:

**Art. 195. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses (Lei nº 9.317, de 1996, art. 14):**

[...]

**V — prática reiterada de infração à legislação tributária;**

Tal norma é inaplicável por ser "*norma em branco*", pois depende de regulamentação para definir o que vem a ser "**prática reiterada de infração à legislação tributária**".

Entretanto, mesmo que inexistente a regulamentação citada, e considerando, para possibilitar o raciocínio, ser correta a presunção de omissão de receita, é pacífico afirmar-se não estar caracterizada a condição de "prática reiterada de infração a legislação tributária". Afinal, segundo a língua pátria, reiterar significa reincidir, repetir, renovar (Dicionário da Língua Portuguesa, de Volnyr Santos, 2a ed, Editora Rigel). (negritou-se e sublinhou-se)

E para que não restem dúvidas acerca da matéria que a Contribuinte pretende rediscutir no recurso especial, assim a recorrente a identificou no preâmbulo da peça:

a) irregularidade na 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*" (arguições no item 3.1 do Recurso Especial);

(negrejou-se)

Sobre a irresignação da recorrente, deduzida em recurso voluntário, de que não se poderia determinar a sua exclusão do SIMPLES por "*prática reiterada de infração à legislação tributária*" - diante de ausência de prova da prática infracional - o voto que prevaleceu no acórdão recorrido foi o do relator original reafirmando que a Contribuinte efetivamente praticou reiteradamente infração à legislação tributária. O ex-Conselheiro Marcos Takata discordou, apenas, do momento em que os efeitos deveriam implementar-se, no caso de exclusão do SIMPLES com fundamento em "*prática reiterada de infração à legislação tributária*"- e foi vencido quanto a esta questão.

Os seguintes trechos do voto vencido - mas condutor, neste ponto - demonstram que o Colegiado *a quo* concluiu que a recorrente praticou reiteradamente infração à legislação tributária:

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).

[...]

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.

[...]

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-COBRANÇA" 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 "I 02-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 (credito na conta bancária) ter como escrituração contábil a saída de recursos do banco (lançamento *a crédito* na conta contábil "Banco") em contrapartida A. entrada de recursos em "Caixa" (lançamento *a débito* na conta "Caixa")!

É evidente que, por ex., o crédito bancário por "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" (debito 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.

[...]

(destacou-se)

Veja-se que o Colegiado *a quo* considerou irrelevante discutir se haveria, ou não, definição jurídica ou regulamentação acerca do que se considera como "**prática reiterada de infração à legislação tributária**", concluindo, simplesmente, que a Contribuinte concretizou a prática reiterada de infração à legislação tributária por omitir receitas e deixar de possuir, ao menos, Livro Caixa contendo toda a movimentação financeira, mantendo escrituração considerada imprestável.

De outro lado, a leitura do relatório que antecede o voto proferido no paradigma demonstra que, naquele caso, o sujeito passivo foi excluído da sistemática do SIMPLES em razão de 2 (dois) fundamentos: (i) exercício de atividade vedada e, (ii) prática reiterada de infração à legislação tributária, esta última decorrente da apuração de omissão de receitas caracterizada pela *não comprovação de ingresso de numerário no patrimônio da empresa*. Transcreve-se do relatório:

"Trata-se da exclusão da interessada do Sistema Integrado de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte — Simples. Em 27/09/2001 o Instituto Nacional do Seguro Social — INSS, nos termos do Ofício n.º 030/01 — 19.423, do Chefe de Seção de Fiscalização em IJUÍ, RS, encaminhou Representação Fiscal

relativa a empresa Decisão Ind. e Comércio de Produtos Metalúrgicos Ltda., CNPJ 04303.856/0001-97, "tendo em vista tratar-se de enquadramento indevido no SIMPLES, ESTANDO NAS VEDAÇÕES/EXCLUSÕES PREVISTAS NO ART. 9º, Lei nº 9.317, de 05/12/96, e art. 13, inciso II, alínea "a" da mesma Lei" (fl. 28). Na representação fiscal (fls. 29 a 32) consta que a empresa optou pelo Simples em 26/02/2001 e que realiza operações de "locação de mão-de-obra". Instruindo a representação o INSS encaminhou cópias da Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica — FCPJ; do Cartão do CNPJ; do Contrato Social; de "Contrato Particular de Locação de Máquinas e Equipamentos"; de "Contrato de Produção e Fornecimento de Peças, e de Prestação de Serviços de Mão de Obra"; de Fichas de Razão e de Notas Fiscais (fls. 05 a 23).

Em 10/10/2001 ao AFRF encaminhou "Representação para Fins de Exclusão do Simples" (fls. 01 e 02) ao Sr. Delegado da Receita Federal em Santo Ângelo, RS. A Delegacia da Receita Federal — DRF em Santo Ângelo, RS, excluiu a empresa do Simples conforme Ato Declaratório Executivo DRF/SAO nº 001, de 11 de janeiro de 2002, com a seguinte motivação:

"Art. 1º ... exercício de atividade econômica vedada à opção, no caso, a locação de mão-de-obra (prestação de serviços), nos termos do art. 90, inc. XII, letra "1", ..., bem assim em decorrência da prática reiterada de infrações à legislação tributária, omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação de ingresso de numerário no patrimônio da empresa (a partir de abril de 2001), nos termos do art. 14, inc. V, ..., consoante informações contidas no processo administrativo nº 11070.002759/2001-17 e representação feita pelo Instituto Nacional do Seguro Social"

Art. 2º A presente exclusão surte efeitos a partir do mês de abril de 2001 (inclusive), tendo em vista o disposto no artigo 15, inciso V, da referida Lei nº 9.317, de 1996.

Explicou-se, no relatório, que o sujeito passivo apresentou impugnação contestando sua exclusão do SIMPLES, mas que também fora anexada a impugnação contra os lançamentos apresentada nos autos de nº 11070.000632/2002-36, cujos argumentos assim foram sintetizados no relatório do paradigma:

[...]

Como na análise dos efeitos da exclusão importa definir se houve, ou não, a prática reiterada de infrações à legislação tributária, anexou-se ao presente, cópia da impugnação que a interessada apresentou contra a exigência do crédito tributário constituído conforme auto de infração que consta às folhas 66 a 87 do processo administrativo nº 11070.000632/2002-36.

Por isso foi incluída no presente processo cópia da impugnação apresentada pela contribuinte contra aquela exigência (fls. 50 a 65). Os argumentos do contribuinte são, em síntese, os seguintes:

- a) inicialmente refere-se ao Ato Declaratório que excluiu a empresa do Simples e do seu efeito retroativo ao mês de abril de 2001;
- b) a seguir levanta argumentos contra a própria exclusão do Simples, já referidos na síntese acima (itens 1 a 6) e sustenta a constitucionalidade da legislação que estaria a amparar a sua exclusão do Simples, também já referida na síntese acima (item 7);
- c) repisando os argumentos da manifestação de inconformidade traz argumentos no sentido de que não teria incorrido na prática reiterada de infrações (síntese referida, itens 8 e 9).

Em relação aos valores cujo ingresso no patrimônio da empresa não teria sido comprovado pela mesma, conforme entendeu a autoridade fiscal, os argumentos são os seguintes:

1. R\$ 20.000,00 — Seria a integralização de capital do sócio Emílio Haas, em 30/04/2001, recebida em moeda corrente, época em que a empresa não tinha conta bancária. A origem dos recursos seriam empréstimos do Sr. Ornar Muraro, segundo cheques que relaciona e cópia de recibo que apresenta;

2. R\$ 50.000,00 — Seria valor recebido em dinheiro, da firma Metalúrgica Musskopf Ltda., em 07/06/2001;

3. R\$ 50.000,00 — em 06/08/2001 seria a mesma origem;

4. R\$ 10.000,00 — em 05/09/2001, seria o valor recebido da mesma empresa, em transferência junto a CEF, conforme cópia de aviso de crédito que anexa.

[...]

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, fls. 82 e seguintes, onde basicamente repete os argumentos apresentados na impugnação, e aduz:

a) "industrialização por encomenda" não tem o mesmo significado jurídico de "locação de mão-de-obra", haja vista não haver pessoalidade dos obreiros;

b) quanto às omissões de receita, a empresa apresentou provas de que seus lançamentos contábeis estavam perfeito;

c) traz arrestos que julga amparar suas teses, e pede reforma 'do decisum da Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Ato seguido, a Repartição de origem encaminhou os presentes autos ao Primeiro Conselho, que reendereçou para a apreciação deste Colegiado, conforme despacho de fl. 106.

Relatado esta

No preâmbulo do voto, o relator do paradigma explica que a autoridade julgadora de 1<sup>a</sup> instância deu parcial provimento à impugnação para considerar que os efeitos da exclusão do Simples, pela prática reiterada de infração à legislação tributária, deveriam se dar a partir da 2<sup>a</sup> infração praticada, no caso, a partir de setembro/2001, e não em abril/2001, quando fora praticada a primeira infração. E essa foi a única manifestação do voto no tocante aos efeitos da exclusão no caso de prática reiterada. Este é o trecho do voto:

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Após a decisão do órgão julgador de primeira instância, a exclusão do SIMPLES, que originariamente surtia efeitos a partir de abril de 2001 (momento da prática da primeira infração à legislação tributária), passou a surtir seus efeitos apenas em setembro de 2001, inclusive (mês da segunda infração à legislação tributária). Convém apontar que este é um dos dois motivos que levaram a empresa a ser excluída do SIMPLES: prática reiterada de infração à legislação tributária, consoante o disposto no art. 14, V, da Lei nº 9.317/96. O outro motivo é o exercício de atividade vedada, nos moldes do art. 9º, XII, "f", da Lei nº 9.317/96, cujos efeitos seriam sentidos a partir de 01/01/2002, entretanto, estes restaram prejudicados, em virtude de que os efeitos da exclusão pelo motivo anterior iniciaram já em setembro de 2001.

Todavia, ao avaliar os argumentos de mérito apresentados pelo sujeito passivo contra a caracterização de "prática reiterada", o Colegiado que proferiu o paradigma refutou-as todos adotando, para isto, os seguintes fundamentos:

Para rebater a acusação de prática reiterada de infração à legislação tributária, a recorrente assevera que apresentou, ao longo do processo, "justificativas a respeito dos lançamentos", sendo estas amparadas em provas, não estando caracterizadas as omissões de receitas.

Em análise às provas trazidas aos autos para comprovar os ingressos no patrimônio da recorrente, apenas o aviso de crédito, fl. 27, relativo à transferência de R\$ 10.000,00, da conta da Metalúrgica Musskopf para a conta da recorrente, pode ser considerado como comprovação de seus lançamentos contábeis. Nos demais casos, infelizmente, não se pode acatar os documentos como provas fiscais hábeis, senão vejamos:

a) cópia de recibo (sem autenticação, sem reconhecimento de firma e sem qualquer registro em cartório) em que o sócio Emilio Haas recebe R\$ 24.000,00 emprestados de Ornar Muraro, e com os quais procede à integralização de capital da empresa, no valor de R\$ 20.000,00, no tempo em que a pessoa jurídica não tinha conta corrente;

b) pedidos de industrialização por encomenda e notas fiscais em valores (R\$ 73.747,18) e datas não coincidentes com os lançamentos de empréstimos obtidos junto à Metalúrgica Musskopf (R\$ 110.000,00), lançamentos estes alterados após a intimação para prestar esclarecimentos, tendo a conta contábil que registrava tais valores mudado de nome: o que era duplicatas a pagar passou a ser adiantamento de clientes.

A própria manifestação da fiscalizada, fl. 25, quando diz que *a empresa não tinha conta bancária ao tempo da integralização de capital, e que os dois valores de R\$ 50.000,00 (a título de empréstimo ou adiantamento de clientes) foram recebidos em dinheiro da firma Metalúrgica Musskopf Ltda. porque pode-se afirmar que a mesma opera quase que exclusivamente com dinheiro obtido em firmas de 'fomento mercantil'*, está a infirmar suas palavras quanto ao carreamento aos autos de provas de suas justificativas para os lançamentos, porquanto tais explicações nada provam e, ao revés, dificultam para si mesma a produção de provas.

Nesse sentido, as omissões de receita apontadas pela fiscalização, com base em presunções legais, e abaixo descritas no voto do acórdão recorrido, não foram afastadas pela recorrente:

*"Na exigência do crédito tributário constituído no processo administrativo nº 11070.00063212002-36, a autoridade fiscal afirma que a integralização do capital não restou comprovada e que as duas parcelas de R\$ 50.000,00 já referidas também não foram comprovadas (fls. 61 a 63 daquele processo).*

*Naquele processo o valor de R\$ 20.000,00 foi tributado como omissão de receita, em 30/04/2001, caracterizado por suprimento de caixa em relação ao qual não houve a comprovação do ingresso do respectivo valor no patrimônio da empresa (fl. 62).*

*As duas parcelas de R\$ 50.000,00, contabilizadas em 0710612001 e 06/08/2001, também por falta de comprovação da entrada do numerário no patrimônio da fiscalizada, foram excluídas da conta caixa. A recomposição dessa conta Caixa resultou num saldo credor de RS 95.461,31, em 27/09/2001, tributado a título de omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa (fl. 63 do processo referido).*

*Assim, as infrações apuradas naquele processo foram de omissão de receita. A primeira de R\$ 20.000,00 e a segunda de RS 95.461,31, cujos fatos geradores ocorreram em 30/06/2001 e 30/09/2001, respectivamente (11. 69 do processo 11070.000632/2002-36).*

*Em relação ao valor de RS 20.000,00, que teria sido recebido pela empresa em 30/04/2001, como afumado pela autoridade fiscal, tem-se que o ingresso desses recursos no patrimônio da fiscalizada, não ficou devidamente comprovado.*

*Tratando-se de suprimento de numerário, tendo como supridor sócio da empresa, outro não poderia ser o entendimento da autoridade fiscal. Nesse sentido as disposições do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), em seu artigo 282 são muito claras, como segue:*

#### *Suprimentos de Caixa*

*Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II)."*

Cumpre dizer que a comprovação da origem e efetiva entrega do numerário à empresa, se faz necessário para afastar a presunção de que tais recursos se originaram em receitas omitidas e mantidas à margem da contabilidade, os quais, quando necessário, retomam ao caixa da empresa através do artifício contábil de escriturá-los como suprimento dos sócios, empréstimos, adiantamentos, etc. É bem de ver, ainda, que a comprovação da origem dos recursos deve ser feita cumulativa e indissociável com a efetividade da entrega correspondente, mediante documentação hábil, idônea e coincidente, em datas e valores, capaz de comprovar a transferência de um patrimônio para outro, o que a contribuinte não logrou fazer.

Entendo que este primeiro motivo já seria o bastante para configurar a exclusão, contudo, na análise da segunda motivação melhor sorte também não acolhe à recorrente.

[...]

Na sequência, o voto passa a se pronunciar sobre a exclusão em razão da prática de atividade vedada.

Terminada a análise, concluiu o Conselheiro Relator do paradigma:

No vinco do quanto exposto, entendo correto o procedimento adotado pela autoridade emissora do Ato Declaratório de exclusão, bem como o decidido pelo órgão julgador de primeira instância

Percebe-se que o voto proferido no paradigma teve por objeto analisar as alegações de defesa voltadas contra a caracterização de prática reiterada de infração à legislação tributária e os fundamentados adotados pelo relator demonstram que aquele colegiado concluiu na mesma direção tomada no voto proferido no acórdão recorrido, ou seja, que houve a prática reiterada de infração à legislação tributária.

Apenas que, como argumento complementar, o voto no paradigma endossou a decisão da autoridade julgadora de 1ª instância em seu entendimento de que os efeitos da exclusão do Simples, no caso de prática reiterada à infração tributária, devem ser implementados a partir da data em que praticado o 2º (segundo) ato infracional – em setembro/2001 - e não o 1º (primeiro) ato infracional – abril/2001. Seria sob esta ótica, portanto, que o paradigma divergiria do recorrido, que nos termos de seu voto vencedor manteve os efeitos da exclusão no 1º trimestre de 2004, ou seja, *durante todo o período da ocorrência da prática reiterada da infração*.

Contudo, como antes demonstrado, a Contribuinte sequer defendeu que os efeitos da exclusão somente deveriam ser implementados com a prática do segundo ato infracional, apenas mencionando esta circunstância presente no voto vencido do acórdão recorrido. Como visto, a matéria que ela pretendia ver reanalizada é a caracterização, ou não, da prática reiterada de infração à legislação tributária. Mas quanto a este tema, não há divergência entre o voto proferido no acórdão recorrido e o voto proferido no paradigma indicado.

Assim, porque não demonstrado o dissídio jurisprudencial em face do paradigma indicado, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

