



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

Processo nº 11020.003871/2005-86
Recurso nº 155.839 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.028 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2009
Matéria IRPJ, CSL, PIS, COFINS
Recorrente CAFÉ COLONIAL MAMMA MIA LTDA.
Recorrida 1ª TURMA DA DRJ/FLORIANÓPOLIS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa:

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

O art. 133 do CTN trata de responsabilidade tributária por sucessão, exclusiva do adquirente de estabelecimento ou de fundo de comércio, sobre tributos a esse relativos. É o caso do IPTU, do ICMS, do IPI. Não é o caso de IRPJ, CSL, PIS, COFINS, que são tributos sobre a pessoa jurídica. O art. 133 do CTN não tem prestabilidade e nada interfere com a questão em dissídio. Cuida-se de responsabilidade ordinária da pessoa jurídica, que não se extinguiu. Preliminar afastada.

PRELIMINAR DE NULIDADE – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI 10.174/2001

O referido diploma legal, ao conferir nova dicção ao § 3º do art. 11 da Lei 9.311/96, não criou nova hipótese de constituição de crédito tributário: ele instituiu norma procedimental de ampliação dos poderes investigativos da fiscalização. Inexistência de aplicação retroativa da norma legal, por ser preceito de direito formal ou procedimental.

EXCLUSÃO DO SIMPLES – ARBITRAMENTO DO LUCRO

A causa ou a motivação do arbitramento do lucro foi a não apresentação de escrituração contábil (Livro Caixa). Constitui pressuposto fático de exclusão do Simples a negativa injustificada de exibição do Livro Caixa, hipótese em que os efeitos da exclusão se operam a partir do mês da ocorrência daquele fato. A indicação de dispositivos legais equivocados para a exclusão do Simples não é suficiente para infirmar a exclusão do regime e o arbitramento, diante da evidente motivação adequada e correta para tanto.

OMISSÃO DE RECEITAS PRESUMIDA – DEPÓSITOS OU CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM INCOMPROVADA

Os requisitos ou pressupostos que justificam a presunção legal de omissão de receitas encontram-se presentes, vale dizer, a análise individualizadas dos créditos, a prévia e regular intimação da contribuinte para comprovar a origem dos créditos bancários. A contribuinte não apresentara nenhuma prova a derruir a presunção de omissão de receitas. Também, na ausência de escrituração contábil, caberia à contribuinte carrear elementos para indicação de que as receitas declaradas estariam contidas nas receitas omitidas, em que pese a presunção de que as receitas omitidas sejam da atividade ordinária da contribuinte. Nenhuma contraprova trouxe a contribuinte aos autos. Manutenção da exigência.

PIS E COFINS - OMISSÃO DE RECEITAS

A declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 ainda não tem seus contornos precisos, para fins de sua aplicação *erga-omnes*. Tanto que há quatro propostas de redação de súmula. De todo modo, vê-se que ficou incomprovado que as receitas presumidas não sejam da atividade ordinária da contribuinte: o produto dessa atividade representa faturamento, em seu sentido estrito. E o art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95 prevê que o valor da receita omitida seja considerado na determinação da base de cálculo de PIS e COFINS.

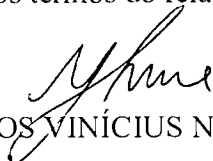
MULTA QUALIFICADA – DECADÊNCIA

Em geral, a omissão de receitas constatada com uso da presunção legal é insuficiente para se evidenciar o concurso de dolo na conduta infracional. Mas o geral deve ter acomodação à especificidade de cada caso concreto. No caso vertente, percebe-se a prática reiterada por anos a fio da conduta presuntiva de omissão de receitas: durante o curso de cinco anos-calendário, sendo que no último ano-calendário a contribuinte declarara ser inativa. Esses dados fáticos associados ao fato de a contribuinte não carrear sequer um documento, hábil ou indiciário, a fulminar ou ao menos a pôr em dúvida alguma das receitas omitidas, militam contra a insuficiência de dados para evidenciar o concurso de dolo na conduta impingida. Ou seja, há dados de fato suficientes para se concluir pela presença de dolo na conduta infracional.

Como consequência, também não há decadência em relação aos fatos geradores consumados antes de dezembro de 2000.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA - Presidente



MARCOS TAKATA - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento, os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima (Presidente), Albertina Silva Santos de Lima, Marcos Shigueo Takata (Relator), Decio Lima Jardim, Eric Moraes de Castro e Silva. Ausente justificadamente o Conselheiro Hugo Correia Sotero.



Relatório

DO LANÇAMENTO

O presente feito se precipitou em função da fiscalização inaugurada com a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal nº 10.1.06.00-2005-00181-4 (fl.1). Como se depreende do "termo de início" (fl. 206), os trabalhos de auditoria foram direcionados para a verificação da movimentação bancária da recorrente, nos períodos de 2000 a 2004. Nesse período, a forma de tributação adotada pela pessoa jurídica foi a seguinte (fl. 75):

Ano-calendário	Declaração
2000	Lucro presumido
2001	Lucro presumido
2002	SIMPLES
2003	SIMPLES
2004	Inativa

A autoridade fazendária detectou a existência de expressivo contingente de créditos em contas-correntes bancárias (fls. 73 e 74), que restaram sem comprovação de origem ao longo do procedimento fiscal (fls. 263 a 287), dando azo à configuração de omissão de receitas, com suporte legal no art. 42 da Lei 9.430/1996.

Além disso, verificou-se a falta de apresentação do livro diário, livro razão e livro caixa, em relação a todos os períodos fiscalizados (fls. 76 e 77).

Diante desse quadro, a fiscalização:

- promoveu a exclusão de ofício do SIMPLES, com efeitos a partir de 1º/01/2002, por meio do Ato Declaratório (fl. 618), em face da caracterização da hipótese prevista no art. 14, V, da Lei 9.317/1996 (prática reiterada de infração à legislação tributária);
- realizou o lançamento de ofício de IRPJ e reflexos de PIS, COFINS e CSLL, consubstanciado nos autos de infração (fls. 04 a 17, 18 a 37, 38 a 57 e 58 a 67), respectivamente, com ciência à recorrente em 15/12/2005, nos seguintes termos:

Anos de 2000 e 2001(opção original pelo Lucro Presumido)	Anos de 2002, 2003 (opção original pelo SIMPLES) e 2004 (declaração de inatividade)
Arbitramento do lucro, com base no art. 530, IV, do RIR/99, tomando-se como base de cálculo a receita bruta conhecida, nos termos do art. 532 do mesmo RIR/99.	Arbitramento do lucro, com base no art. 530, I, IV e VI, do RIR/99, tomando-se como base de cálculo a receita bruta conhecida, nos termos do art. 532 do mesmo RIR/99.

Tomou-se como receita bruta conhecida a receita declarada em DIPJ, acrescida do montante de omissão de receitas constatada na auditoria. Foram excluídos da exigência fiscal os valores declarados na modalidade de lucro presumido.	Tomou-se como receita bruta conhecida a receita declarada na Declaração Anual Simplificada, acrescida do montante de omissão de receitas constatada na auditoria. Não foram excluídos da exigência fiscal os valores pagos ou parcelados na modalidade do SIMPLES.
À diferença devida, decorrente de receitas declaradas a menor à SRF, foi aplicada multa de ofício de 75%; à diferença decorrente de receitas omitidas, foi aplicada multa qualificada de 150%.	À diferença devida, decorrente de receitas declaradas a menor à SRF, foi aplicada multa de ofício de 75%; à diferença decorrente de receitas omitidas, foi aplicada multa qualificada de 150%.

A apuração da receita conhecida, para fins de arbitramento, está devidamente apresentada no relatório fiscal, em especial nas planilhas de fls. 79 e 80.

Por mais, coube esclarecer que os valores considerados omissão de receita estão discriminados no Demonstrativo de Créditos Bancários Sem Origem comprovada (fls. 87 a 175), por mês em que foram recebidos, bem como destacam-se o histórico, o banco e a conta-corrente referente a cada crédito. Também, aparece ao final de cada mês o valor total dos créditos efetuados dentro daquele mês. Verificou-se, no final do relatório (fl. 175) que o montante total de créditos sem origem comprovada no período de 2000 a 2004 é de R\$ 9.342.478,88, conforme se verifica em resumo abaixo transcrito do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 80 a 82), das operações que geraram créditos ao contribuinte e que foram considerados omissão de receita:

BANCO	HISTÓRICO	Total por operação de 2000 a 2004 – R\$
Banco do Brasil	ADIANTAMENTO	13.811,10
Banco do Brasil	ANTECIPAÇÃO VISANET	1.146.900,63
Banco do Brasil	AVISO DE CRÉDITO	624.289,81
Banco do Brasil	COBRANÇA	488.680,80
Banco do Brasil	CRÉDITO AUTORIZADO	1.677.735,46
Banco do Brasil	CRÉDITO CFE. INSTRUÇÕES	274.080,43
Banco do Brasil	DEP. CHEQUE LIBERADO	368.422,48
Banco do Brasil	DEPOSIT.CHEQUE BB LIBERAD	55,00
Banco do Brasil	DEPOSITO CHEQUE LIBERADO	1.439.879,53
Banco do Brasil	DEPOSITO COMPE	237.680,28
Banco do Brasil	DEPÓSITO EM DINEHIRO	928.435,42
Banco do Brasil	DEPOSITO ONLINE	8.401,20
Banco do Brasil	DESBLOQUEIO DE DEPOSITO	439.453,22
Banco do Brasil	RECEBIMENTOS	17.662,37
Banco do Brasil	TED TRANSF.ELETR.DISPONIV	175.358,19
Banco do Brasil	TRANSF EM TERMINAL ELE	597,91
Banco do Brasil	TRANSFERÊNCIA	32.250,00
Banco do Brasil	TRANSFERÊNCIA ON LINE	5.628,88
Banco do Brasil	VISANET – CARTÕES	59.933,41

BERGS	CR. CFE AVISO	55,14
BERGS	CR. TÍTULOS	5.768,16
BERGS	DEP. CH. LIBERADO	975,96
BERGS	DEP. EM CHEQUE	84.256,32
BERGS	DEP. EM DINHEIRO	5.171,65
BERGS	DEP. CHEQ.TER-INT	455,00
CEF	CRED TED	12.666,33
CEF	CRED.AUTOR	113,00
CEF	DEP CH 24H	12.613,75
CEF	DEP CH 4 D	645,13
CEF	DEP CH 48H	5.149,50
CEF	DEP CH 72H	451,09
CEF	DEP DINH.	18.794,00
Safra	DP CH SAF	10.100,00
Safra	TRANSF.AUT.CRÉD	19.752,79
Safra	TRANSF.P/CONTA	11.793,00
Santander	CRED ATRAV DOC	3.461,24
Santander	CRED DEB AUTOM	251.848,00
Santander	CRED DIVERSOS	4.215,31
Santander	CRED DOC BLOQ	2.406,78
Santander	CREDICARD/DINE	152,34
Santander	DEP CHEQ 24 H	50.000,00
Santander	DEP DINHEIRO	858,00
Santander	DEP.CH.48H	230,69
Santander	DEP.CH.96H	40,00
Santander	LIB DESC VISA	120.535,66
Santander	PAGTO VISANET	16.150,32
Santander	RECEB REDESHOP	8.865,26
Santander	TED ELETRÔNICO	57.732,42
Santander	TED RECEBIDO	335.403,65
Santander	TRANSF ENCARGO	3.758,30
Sicredi	BAIXA TOTAL CAPITAL	67,15
Sicredi	CRED. AUTORIZADO/AVISADO	125,86
Sicredi	CREDITO DOC SICREDI	2.088,00
Sicredi	CREDITO T.E.D.	7.929,00
Sicredi	DEP.EM DINEHIRO/ESPÉCIE	12.863,24
Sicredi	DEPÓSITO BLOQ. 24 HS	100,00
Sicredi	DEPÓSITO BLOQ. 48 HS	605,48
Sicredi	DEPÓSITO BLOQ. 72 HS	1.134,50
Sicredi	DEPÓSITO CHEQUE SICREDI	9.779,50
Sicredi	LIBERADO CRÉDITO	177.904,50
Sicredi	LIQ.COBRANÇA SIMPLES	21.899,50
Sicredi	LIQ.COBRANÇA VINCULADA	124.104,00
Sicredi	TRANSFERÊNCIA P/ PREJUÍZO	203,24
TOTAL DE RECEITAS OMITIDAS NO PERÍODO DE 01/01/00 A 31/12/04		9.342.478,88

À fl. 85, a fiscalização expõe suas razões para a aplicação da multa qualificada, a

saber: "(...) verifica-se que no presente caso o contribuinte agiu de forma dolosa cometendo fraude, quando procurou impedir ou retardar, parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a fim de reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento".

Em 05/08/2005 foi lavrado o termo de intimação fiscal, no qual foi solicitado à recorrente a comprovação com documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a origem dos recursos movimentados nas contas de depósito relacionadas às fls. 232 a 256.

Em 27/10/2005 foi lavrado termo de reintimação fiscal, o qual reiterou a solicitação da comprovação das movimentações de contas bancárias. A recorrente em nada se pronunciou.

DA IMPUGNAÇÃO

A recorrente apresentou impugnação tempestiva em 13/01/2006 (fls. 690 a 723). As alegações estão sintetizadas às fls. 694 a 697, conforme transcrevo a seguir.

- a) Erro de identificação do sujeito passivo - (...) A autuada não é o sujeito passivo da exação (...) " a sucedida encerrou atividades naquela data, e eventual movimentação financeira posterior à sucessão decorreu do recebimento pela venda do fundo de comércio (...);
- b) Exclusão indevida do SIMPLES - A empresa Café Colonial Mamma Mia Ltda., inativa desde 8 de julho de 2003(..), data em que vendeu seu Fundo de Comércio, incluindo o nome empresarial, foi excluída equivocadamente do SIMPLES por "prática reiterada de infração à legislação tributária" (...);
- c) Decadência parcial do lançamento - A exigência, constituída em dezembro de 2005, com apurações trimestrais (IRPJ e CSLL) ou mensais (PIS e COFINS), abarcando os anos calendário de 2000 a 2004, está em parte fulminada pela decadência, em vista do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN (...);
- d) Ilegalidades na presunção de omissão de receitas - O fisco utilizou-se, ilegalmente, da autorização contida na lei 10.174/2001, retroagindo seus efeitos, o que é vedado (...);
- e) Arbitramento do lucro em bases ilegais - O fisco arbitrou o lucro com base na receita bruta conhecida, considerando para tanto, indevidamente, receitas não enquadradas no conceito de receita bruta, derivadas de presunção de omissão por créditos em contas bancárias. Desta forma, se não conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado deveria ter sido calculado com base no disposto no artigo 535, do RIR/99, e não conforme o artigo 532 do mesmo regulamento (...);
- f) Equívocos na Quantificação da pretensa omissão de receitas - Dentre outros equívocos, o fisco não deduziu das pretensas omissões por depósitos bancários incomprovados, os valores oferecidos à tributação(..);
- g) Inexigibilidade do PIS e COFINS sobre presumida receita - Ao ser considerado inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, a receita presumida a partir

de créditos em contas bancárias deixou de ser base de cálculo do PIS e da COFINS por não abarcada pelo conceito de faturamento(.);

h) Inaplicabilidade da multa qualificada - Não constam dos autos efetivas comprovações de que tenha havido fraude, simulação ou conluio, o que impede a aplicação da multa de ofício qualificada, de 150%(..).

DA DILIGÊNCIA

O processo foi encaminhado em diligência em 05/07/2006, para que fossem verificados os pagamentos realizados espontaneamente na modalidade do SIMPLES, de 2001 a 2004. Após as verificações cabíveis, a fiscalização juntou aos autos as planilhas de fls. 742 e 743.

DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 18/10/2009, a 1ª Turma da DRJ de Florianópolis acordou, por unanimidade, pela improcedência parcial da impugnação, com procedência quanto à questão de não terem sido considerados, no lançamento, os valores espontaneamente pagos ou parcelados na sistemática do SIMPLES, sendo devidos os valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS conforme indicado em planilha de fls. 768 e 769, com base nos termos do voto a seguir transcritos:

a) Erro de identificação do sujeito passivo

Considerou equivocada a interpretação da recorrente quanto à inteligência do art. 133, I, do CTN, rejeitando a preliminar de nulidade (cita doutrina e jurisprudência).

b) Exclusão indevida do SIMPLES

A exclusão do SIMPLES teve fundamento legal no art. 195 do RIR/99, *verbis*:

*"Art. 195. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses (Lei 11º 9.317, de 1996, art. 14):
(...)*

V - prática reiterada de infração à legislação tributária ";

A circunstância material que deu origem à exclusão - prática reiterada de infração à legislação tributária - está inequivocamente demonstrada no relatório fiscal. As planilhas de fls. 73 a 74, que têm substrato nos demonstrativos de fls. 87 a 175, evidenciam, de maneira inarredável, a sistemática omissão de receitas levada a efeito pela recorrente CAFÉ COLONIAL MAMMA MIA LTDA. - CNPJ 87.359.451/0001-06 - de janeiro de 2000 a dezembro de 2004. Insubsistente, portanto, a alegação de fl. 701 de que "os referidos depósitos bancários não pertencem à Litigante".

De outro lado, o termo de início dos efeitos da exclusão está regulado no art. 196 do mesmo RIR/99, que assim prevê:

*"Art. 196. A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 194 e 195 surtirá efeito (Lei 9.317, de 1996, art. 15):
(..)*

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

Dado que os fatos que caracterizaram a prática reiterada de infrações à legislação tributária tiveram início em janeiro de 2000 e persistiram até 2004, conforme evidenciado na planilha de fl. 79, tem-se que os efeitos da exclusão poderiam ter ocorridos já a partir do início de 2000, desde que a recorrente fosse optante do SIMPLES naquele período. Todavia, visto que a opção pelo SIMPLES somente ocorreu em 2002, a eficácia da exclusão somente surgiu em janeiro de 2002, conforme corretamente caracterizado no Ato Declaratório de fl. 618.

Assim, por um e por outro motivos, deve-se negar provimento à preliminar de nulidade.

c) Decadência parcial do lançamento

É improcedente a preliminar de decadência.

A questão da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, no caso de tributos cujo lançamento ocorre por homologação, é matéria bastante polêmica, não tendo sido até o momento pacificada na esfera administrativa e nem no Judiciário (cita jurisprudência).

Não obstante admitir a existência de decisões administrativas expressando que o prazo decadencial ou é aquele do art. 150, § 4º, do CTN, ou aquele do art. 173, I, do mesmo diploma, mas tendo em vista que tais decisões não têm efeito vinculante, voto por acompanhar o entendimento mais recente do Superior Tribunal de Justiça, o que repercute, no caso concreto, em afastar a preliminar de decadência.

d) Ilegalidades na presunção de omissão de receitas

É improcedente a alegação de que o fisco promoveu a retroação ilegal da autorização contida na Lei 10.174/2001.

A aplicação de normas formais ou procedimentais, que ampliam o poder de fiscalização, é imediata, alcançando fatos pretéritos, consoante o disposto no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional (cita jurisprudência).

e) Arbitramento do lucro em bases ilegais

É equivocado o entendimento da recorrente de que a presunção legal do art. 42 da Lei 9.430/96.

A receita omitida, descortinada por meio da presunção legal de que trata o art. 42 da Lei 9.430/96, coaduna-se com o conceito de "receita bruta conhecida" de que

trata o art. 532 do RIR/99. Essa conclusão decorre da interpretação literal do referido art. 42 da Lei 9.430/96, que emprega as expressões "receita" e "rendimento" na sua acepção comum, sem ressalvas (cita jurisprudência).

f) Equívocos na Quantificação da pretensa omissão de receitas

Uma vez que o ônus de prestar os esclarecimentos referentes aos créditos bancários identificados pela fiscalização é totalmente da recorrente, que inequivocamente não logrou apresentar a documentação da qual fora intimada, 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 ou dos créditos decorrentes de cobrança bancária.

Portanto, vota-se por manter o lançamento de ofício, também nesse particular.

Tem razão a recorrente, todavia, quanto aos pagamentos declarados e realizados na sistemática do SIMPLES.

Considerando-se que o SIMPLES representa o pagamento mensal unificado dos tributos referidos no art 3º da Lei 9.317/97, é inequívoco que os valores espontaneamente pagos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS - ainda que na sistemática simplificada - devem ser contemplados em sede de lançamento de ofício, sob pena de aplicação indevida de multa de ofício sobre tais parcelas. Foi justamente este entendimento que motivou o encaminhamento dos autos em diligência em 05/07/2006 (fl. 729).

Neste contexto, vota-se pelo cancelamento parcial do lançamento de ofício, de maneira a adequar a exigência fiscal aos valores indicados nas planilhas anexas ao voto do relator (fls. 742 e 743).

Ratifica-se que os ajustes promovidos pela fiscalização somente contemplaram os pagamentos e parcelamentos:

- a) espontâneos, assim entendidos aqueles que foram realizados antes do início do procedimento de ofício, e
- b) relativos a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, cujos montantes foram obtidos através a multiplicação dos percentuais previstos no art. 23 da Lei 9.317/96 pelos valores pagos ou parcelados (fls. 742 e 743).

Ou seja, não integraram os cálculos os pagamentos e parcelamentos realizados a título de SIMPLES, correspondentes a contribuições para a seguridade social, de que trata o art. 3º, § 1º, "r", da Lei 9.317/97, e os pagamentos eventualmente efetuados posteriormente ao início do procedimento fiscal. Estes créditos, todavia, poderão ser utilizados na amortização do crédito tributário que remanescer no presente processo administrativo fiscal.

g) Inexigibilidade do PIS e COFINS sobre presumida receita

O argumento da impugnante sucumbe diante do comando previsto no § 2º do

art. 24 da Lei 9.249/95.

Como se vê, há disposição legal expressa de que a receita presumida a partir de créditos em contas bancárias seja incluída na base de cálculo da CSLL, PIS e COFINS. A aplicação desse comando normativo independe da constitucionalidade, ou não, do art. 3º da Lei 9.718/98.

Deve-se, pois, rejeitar a alegação da interessada.

h) Inaplicabilidade da multa qualificada

No que tange à penalidade de 150% aplicada, é inequívoca a subsunção dos fatos à hipótese de incidência indicada na autuação, qual seja o art. 44, *caput* e II, da Lei 9.430/96.

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, algo que seguramente não ocorreu como resultado de mero erro, em face da total discrepância com a realidade.

Perfeitamente caracterizada, portanto, a prática pela autuada da conduta tipificada no art. 71, I, da Lei 4.502/1964, tal qual descrito pela fiscalização na fl. 85, do que decorre a aplicação da multa qualificada de que trata o art. 44, II, da Lei 9.430/96.

Cientificada em 24/11/2006 do decisório *a quo* de fls.756 a 769, a recorrente interpôs recurso em 20/12/2006, no qual, basicamente, reitera as alegações apresentadas em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS TAKATA, Relator

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

Princípio com o exame da preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, com suporte no art. 133 do CTN.

O art. 133 do CTN dispõe:

*Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado **que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:***

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

*§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Parágrafo incluído pela LC nº 118, de 2005)*

(...)

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Parágrafo incluído pela LC nº 118, de 2005)

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em

conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Parágrafo incluído pela LC nº 118, de 2005)

O art. 133 do CTN trata de responsabilidade tributária por sucessão, nos casos de alienação de estabelecimento ou fundo de comércio. Preceitua que o adquirente do fundo de comércio ou de estabelecimento é responsável tributário o adquirente em relação aos tributos relativos ao estabelecimento ou fundo de comércio. Ainda, que essa responsabilidade por sucessão se dá em caráter integral, se o alienante cessar a exploração da atividade.

Reputo que a responsabilidade tributária versada no art. 133, I, do CTN, é exclusiva do adquirente, deixando de responder o sucedido.

Mas, entendo que a responsabilidade tributária em questão cinge-se aos tributos relativos ao fundo de comércio ou estabelecimento. Seria o caso do IPTU, do ICMS, do IPI, que se vinculam a determinado estabelecimento ou fundo de comércio. Não é o caso de IRPJ, CSL, PIS, COFINS, que são tributos sobre a pessoa jurídica, e não relativos a estabelecimento ou fundo de comércio.

Noutras palavras, o art. 133 do CTN nada tem de ver com a questão no caso vertente. O autuado foi a pessoa jurídica, que não se extinguiu (v. art. 132 do CTN e art. 5º do Decreto-lei 1.598/77). Não se autuou o alienante nem o adquirente, pois os tributos em causa não se enquadram na hipótese do art. 133 do CTN.

Não está em jogo a questão de responsabilidade tributária por sucessão. Simplesmente que os tributos em dissídio são devidos pela pessoa jurídica, e não se vinculam a um ou outro estabelecimento: são tributos vinculados à pessoa jurídica que realiza as atividades geradoras das receitas e lucros dela – e não do estabelecimento.

Em outras palavras, o art. 133 do CTN não tem prestabilidade e nada interfere com a questão em dissídio. Não se trata de responsabilidade tributária por sucessão (aliás, o art. 133 do CTN não se presta à imputar responsabilidade ao sucessor, em matéria de IRPJ, CSL, PIS e COFINS). Cuida-se de responsabilidade tributária ordinária da pessoa jurídica que supostamente omitira receitas. Não se versa, no caso, sobre os sócios da pessoa jurídica, nem do estabelecimento desta. Versa-se sobre a pessoa jurídica.

Mais, compulsando os autos, do instrumento de alienação de estabelecimento comercial (fls. 810 a 823), percebe-se que se trata, no mínimo, de negócio jurídico indireto, pelo qual foram obtidos efeitos práticos equivalentes ao da cessão das quotas (transferência de controle), pois se nota que todos os estabelecimentos foram transferidos, aliás, todos os ativos da pessoa jurídica, além de se liberarem seu nome empresarial e marca. Ao teor do art. 1.164, *caput*, do Código Civil, o nome empresarial não pode ser objeto de alienação. O que se pode, conforme o parágrafo único do art. 1.164 em questão é o adquirente do estabelecimento usar o nome do alienante se o contrato permitir. Ora, por que se liberarem o nome empresarial se este continua a ser utilizado pela pessoa jurídica (e não pelo adquirente dos estabelecimentos)? Por isso disse que se cuida, ao menos, de negócio jurídico indireto com efeitos práticos equivalentes ao da cessão das quotas da pessoa jurídica.

Todavia, essa questão não intervém no que se discute neste feito.

Importa, aqui, é que a pessoa jurídica “Café Colonial Mamma Mia Ltda.” subsiste e foi ela a autuada.

Outrossim, rejeito a preliminar de nulidade de erro na identificação do sujeito passivo.

Sobre a preliminar de mérito de decadência, reservo sua apreciação a momento oportuno, pois ela reclama o exame do concurso ou não de dolo na conduta infracional a caracterizar a ocorrência ou não de sonegação, nos termos do art. 71 da Lei 4.502/62. Conforme a convicção seja uma ou outra, poderá ter-se consumado a decadência em relação a certos fatos geradores consumados no ano-calendário de 2000.

A presunção legal de omissão de receitas, tal como a do art. 42 da Lei 9.430/96, por ser poderoso instrumento que o legislador coloca à disposição da autoridade administrativa, reclama que ela demonstre adequada e cuidadosamente o suporte fático da hipótese legal presuntiva. Curial a análise individualizada dos créditos, além de o contribuinte ser prévia e regularmente intimado à comprovação da origem dos recursos depositados, mediante documentação hábil e idônea.

Na ausência desses requisitos ou pressupostos que justificam a presunção legal, esta não pode ser validamente empregada, resultando fulminada.

Não vejo que a fiscalização tenha ilidido a análise individualizada dos créditos bancários, tendo sido expurgados os lançamentos a crédito nas contas correntes de depósito bancário (lançamentos contábeis do banco), cujos históricos continham descrição de empréstimos, bem como referentes às transferências da conta garantida (cheque especial) para a conta de livre movimentação do Banco Santander dos mesmo titular, conforme é consignado no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 80 a 82). E tais assertivas são constatáveis no Demonstrativo de Créditos Bancários Sem Origem Comprovada (fls. 87 a 175).

Também, previamente à presunção de omissão de receitas, a recorrente fora regularmente intimada pela fiscalização, em 11/08/2005 (fl. 258), e reintimada, em 17/10/2005 (fl. 289), para esclarecer a origem dos depósitos ou créditos bancários relacionados nos respectivos termos de intimação e reintimação (fls. 232 a 256 e 263 a 287, respectivamente). Ademais, seja no termo de intimação (fl. 256), como no de reintimação (fl. 287), resulta consignado que os extratos bancários que serviram de base para a elaboração dos créditos ou depósitos objetivados aos esclarecimentos se encontram à disposição da recorrente na seção de fiscalização da DRF de Caxias do Sul.

Dessarte, rejeito a preliminar de nulidade quanto à ausência de cumprimento dos requisitos ensejadores ao manejo da hipótese legal de presunção de omissão de receitas em comentário (qual seja, a prevista no art. 42 da Lei 9.430/96, e reproduzida nos arts. 287 e 849, do RIR/99).

Sobre a alegação de retroação ilegal da autorização contida na Lei 10.174/01, observo o seguinte.

O art. 11, § 3º, da Lei 9.311/96 (Lei da CPMF) tinha a seguinte redação:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de

tributação, fiscalização e arrecadação. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

A Lei 10.174/01 alterou o § 3º do art. 11 da Lei 9.311/96, que passou a dispor:

§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores. (Redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001)

Entendo que a Lei 10.174/01, ao conferir nova dicção ao § 3º do art. 11 da Lei 9.311/96, não criou nova hipótese de constituição de crédito tributário. Vale dizer, não a reputo como norma de direito material. A meu ver, a Lei 10.174/01 instituiu norma procedimental de ampliação dos poderes investigativos da fiscalização.

Tenho para mim que a hipótese se amolda ao art. 144, § 1º e não ao art. 144, *caput*, do CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Não vejo, pois, aplicação retroativa da Lei 10.174/01, por não entrevê-la como norma de direito material, e sim de direito formal ou procedimental.

Nesse sentido tem se inclinado também a orientação jurisprudencial da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, à qual pertencia, como se vê dos acórdãos 107-08.581, de 25/05/2006, 107-08.627, de 22/06/2006, 107-08.831, de 6/12/2006, 107-08.880, de 24/01/2007, 107-09.092, de 14/06/2007, 107-09.232, de 5/12/2007, entre outros. Na mesma linha tem sido o entendimento consagrado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, v.g., Acórdãos CSRF/04-00.225, de 14/03/2006, CSRF/04-00.297, de 12/06/2006, CSRF/01-05.541, de 19/09/2006, CSRF/04-00.449, de 14/12/2006, entre outros.

Outrossim, rejeito a preliminar de nulidade em comentário.

Sobre a alegação de indevida exclusão do SIMPLES, faço as seguintes considerações.

O art. 14, IV, da Lei 9.317/96 prescreve a exclusão do SIMPLES na hipótese de prática reiterada de infração à legislação tributária. De seu turno, o art. 15, V, da mesma lei determina que a exclusão terá efeitos a partir do mês em que ocorridos os fatos descritos no tipo excludente supradito.

Com efeito, como articula a recorrente, se a opção pelo Simples se dera somente a partir de 1º/01/2002, como se pode falar na tipificação da hipótese de exclusão do Simples - prática reiterada de infração à legislação tributária – a partir da data de adesão ao Simples? Ora, a prática reiterada de infração à legislação tributária, como tipo excludente do regime do Simples, só pode ser a que se venha a concretizar após a adesão ao Simples.

Esse argumento da recorrente, isoladamente, é escoreito.

Todavia, observo que a causa ou motivação do arbitramento do lucro da recorrente foi a falta de apresentação de sua escrituração contábil, no caso, de seu Livro Caixa, conforme o Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 78 e 79) que acompanha os autos de infração.

O art. 7º, § 1º, “a” e “c”, da Lei 9.317/96 (reproduzido no art. 190, parágrafo único, I e III, do RIR/99) prevê a obrigatoriedade de as pessoas jurídicas optantes do SIMPLES manterem o Livro Caixa na qual deve estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, e todos os documentos e papéis que servirem de base para a escrituração do referido livro.

Por seu turno, o art. 14, II combinado com o art. 15, V, da Lei 9.317/96 (reproduzidos nos arts. 195, II e 196, V, do RIR/99) prevê como pressuposto fático de exclusão do SIMPLES a negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada fiscais, hipótese em que os efeitos da exclusão de ofício se operam a partir do mês da ocorrência daquele fato.

Dispõe o art. 530, I, III e VI, do RIR/99:

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

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

(...)

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

(...)

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas

utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

O suporte legal do art. 530 do RIR/99 é o art. 47 da Lei 8.981/95, anterior à introdução do regime simplificado. Ora, diante de suposta constatação de omissão de receitas, sem que haja escrituração contábil, no caso, o Livro Caixa, não é razoável a interpretação de que a pessoa seja excluída do Simples, mas não possa ter seu lucro arbitrado.

Entendo que consumada a exclusão do Simples motivada por ausência de escrituração contábil a que se encontra obrigada a pessoa optante por aquele regime (Livro Caixa), imediatamente ela se subsumiria ao regime do lucro real trimestral, conforme os arts. 1º, 2º e 26, da Lei 9.430/96, pois o regime de lucro real anual assim como o do lucro presumido são opcionais. E, na ausência de escrituração contábil, é aplicável o arbitramento do lucro, conforme o art. 530 do RIR/99.

A interpretação acima é a que reputo adequada e conforme à lei, pelo que os efeitos concretos dar-se-iam na seguinte forma: exclusão do Simples com arbitramento do lucro a partir do momento em que a exclusão gera efeitos.

No caso vertente, a recorrente era optante pelo regime do lucro presumido, antes de optar pelo regime do Simples. Diante da ausência de escrituração contábil, no período a que a recorrente optara pelo lucro presumido já há cabimento ao arbitramento do lucro. Com a manutenção da falta de escrituração no período em que a recorrente opta pelo Simples, o resultado desse período também é arbitrado, conforme a interpretação que acima deduzi.

Ora, diante de tal quadro, não vejo como a indicação dos dispositivos legais equivocados, arts. 14, IV e 15, V, da Lei 9.317/98 seja suficiente para infirmar o arbitramento levado a efeito pela fiscalização, pois resulta evidenciado que a motivação fora a ausência de escrituração contábil, ou mais precisamente a não apresentação de escrituração contábil (Livro Caixa).

Por força das considerações ora expendidas, em que pese o argumento deduzido pela recorrente, entendo que não se divisa nulidade na exclusão do Simples, desde o início de 2002.

De tudo quanto já deduzi, e sem que a recorrente tenha carreado aos autos um documento sequer para procurar comprovar que as receitas presumidamente omitidas (de créditos ou depósitos bancários sem origem comprovada) contêm as receitas já declaradas à RFB, não vejo como se possa agasalhar essa assertiva da recorrente – de que as receitas declaradas à RFB estão contidas nas receitas presumidamente omitidas.

De outra parte, observo que os créditos sob o histórico “Adiantamento Visanet” correspondem a antecipações de valores que a Visanet teria de pagar à recorrente, e que são decorrentes de operações feitas com cartões pelos clientes da recorrente. Ou seja, com a referida antecipação, a recorrente não recebe o crédito dos valores ordinários das operações com cartões de crédito feitas por seus clientes. Os créditos em comentário correspondem presumidamente a receitas da recorrente, pois são valores que ela já receberia da Visanet, decorrente de operações com cartões feitas pelos clientes da recorrente, e que simplesmente lhe foram antecipados.

O requisitos ou pressupostos que justificam a presunção legal de omissão de receitas, como já fora visto, encontram-se presentes. Assim, à recorrente caberia a contraprova para ilidir essa presunção de omissão de receitas. Mas a recorrente não trouxe aos autos elementos a informar contraprova capaz de ilidir a presunção de omissão de receitas em questão.

Nessa mesma toada, não juntou aos autos nenhum documento que demonstre não representarem receitas da atividade da recorrente as receitas omitidas presumidamente (créditos ou depósitos bancários sem origem comprovada). Milita a presunção de que as receitas omitidas são da atividade da recorrente.

Sob essa ordem de considerações, nego provimento ao recurso quanto às alegações de arbitramento do lucro em bases ilegais e de equívocos na quantificação da omissão de receitas.

Igualmente nego provimento ao recurso no que pertine à inexigibilidade de PIS e COFINS sobre receitas presumidas, pelas razões que se seguem.

A declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 ainda não tem seus contornos precisos, para fins de sua aplicação *erga-omnes*. Tanto assim que há quatro propostas de redação de súmula vinculante para a matéria.

De toda forma, já se viu que resultou incomprovado que as receitas presumidas não sejam da atividade ordinária da recorrente. E o produto dessa atividade representa faturamento sem seu sentido estrito. Ou seja, independentemente do entendimento que venha a ser sedimentado quanto ao conceito de faturamento, em face da Lei 9.718/98, pelo Supremo Tribunal Federal, a atividade ordinária da recorrente se insere na moldura de faturamento.

Por seu turno, o art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95, na redação ao tempo dos fatos impingidos, dispunha:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

*§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - **COFINS** e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - **PIS/PASEP**.*

Passo ao exame da questão da multa qualificada.

Remanesce a questão da multa qualificada, e da decadência sobre o lançamento fundado na omissão de receitas.

O tipo estatuído no art. 71 da Lei 4.502/62 contém, além de um elemento normativo, qual seja, obrigação tributária, o chamado elemento subjetivo do tipo, o dolo, sem o que não se conforma a sonegação.

Em geral, a omissão de receitas constatada com uso da presunção legal daquela é insuficiente para se evidenciar o concurso de dolo na conduta infracional perpetrada. Mas o geral deve ter acomodação à especificidade de cada caso concreto.

Isso significa que presunção não conduz necessariamente a juízo antitético ou que repele a existência de dolo.

No caso vertente, percebe-se a prática reiterada por anos a fio da conduta presuntiva de omissão de receitas, no caso, durante o curso de 5 anos-calendário, sendo que no último dos anos-calendário a recorrente declarara ser inativa. Esses dados fáticos associados ao fato de a recorrente não carrear sequer um documento hábil, se não indicador, a fulminar ou ao menos a pôr em dúvida alguma das receitas omitidas, militam no sentido de robustecer de tal forma a presunção, que afasta dessa juízo antitético à existência de dolo.

Em via reversa ou noutro ângulo, do concurso ou encadeamento desses elementos constantes no feito em dissídio, reputo haver dados de fato suficientes para concluir pela presença de dolo na conduta infracional.

Nessa ordem de juízo, nego provimento ao recurso, com a manutenção da multa qualificada.

Como consequência, nego provimento ao recurso sobre a questão da decadência em relação aos fatos geradores consumados antes de dezembro de 2000.

Sob o manto das considerações e juízo deduzidos, nego integralmente provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 26 de agosto de 2009


MARCOS TAKATA