



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

Processo n° 11060.000438/2011-61
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° **1802-002.271 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 26 de agosto de 2014
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS PELLE NATURAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

NULIDADE. VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Decreto nº 70.235/1972 - PAF não prevê a possibilidade de exercício do direito de defesa e do contraditório previamente à lavratura de auto de infração. Os trabalhos de fiscalização (auditoria) tem a natureza de um procedimento investigativo (inquisitorial), e o exercício do contraditório e da ampla defesa apenas é diferido para depois de encerrada essa fase, sem qualquer prejuízo para os contribuintes. Se a Recorrente teve a ciência dos termos e demonstrativos que compõe o processo, e neles estão claramente descritos os fatos que motivaram a exclusão do Simples e o lançamento fiscal, a infração que lhe foi imputada, bem como as disposições legais infringidas, não há que se falar em nulidade por violação ao contraditório e à ampla defesa.

SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. DESNECESSIDADE.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao Contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

EXCLUSÃO DO SIMPLES (FEDERAL E NACIONAL).

Justifica-se a exclusão de ofício do Simples quando a pessoa jurídica cometer embarço à Fiscalização ou prática reiterada de infração à legislação tributária.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS.

A exclusão do Simples pela prática reiterada de infração à legislação tributária gera efeitos a partir, inclusive, do mês que for verificada essa prática.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

ARBITRAMENTO DO LUCRO

Definida a exclusão do Simples, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, a pessoa jurídica está sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inclusive com relação à forma de apuração dos seus resultados, que, no caso, ocorreu pelo regime do lucro arbitrado, em face do Contribuinte, intimado para tanto, deixar de apresentar a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, que são exigidos nos regimes de tributação do lucro presumido ou do lucro real.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO NÃO CONTABILIZADO.

Com o advento do art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, deve ser entendido como omissão de receita o valor depositado/creditado em instituição financeira, em relação o qual, a interessada, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem do recurso utilizado nessa operação.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO

A vedação contida na Constituição Federal sobre a utilização de tributo, e não da multa, com efeito de confisco é dirigida ao legislador, não se aplicando aos lançamentos de ofício efetuados em cumprimento das leis tributárias regularmente aprovadas.

MULTA DUPLICADA. SONEGAÇÃO.

Caracterizada a ação dolosa tendente a impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda pessoa jurídica de modo a evitar o seu pagamento, é cabível a aplicação da multa duplicada.

JUROS DE MORA. SELIC.

A utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo ser dispensada.

PIS. CSLL. COFINS. DECORRÊNCIA.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 11060.000438/2011-61
Acórdão n.º **1802-002.271**

S1-TE02
Fl. 4

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira, Nelso Kichel e Gustavo Junqueira Carneiro Leão. Ausente justificadamente o conselheiro Marciel Eder Costa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, que manteve integralmente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, conforme autos de infração de e-fls. 6 a 53, nos valores de R\$ 627.812,63, R\$ 196.567,46, R\$ 115.256,72 e R\$ 24.348,70, respectivamente, incluindo-se nesses montantes a multa qualificada de 150% e os juros moratórios.

Os fatos que antecederam o presente recurso estão assim descritos no relatório da decisão recorrida, Acórdão nº 10-36.163, às fls. 1091 a 1115:

DA AUTUAÇÃO FISCAL

Em atendimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização - MPF-F nº 10.1.03.00-2009-00159-0, o contribuinte acima identificado foi fiscalizado nos anos-calendário de 2006 e 2007.

A autoridade fiscal entendeu que a fiscalizada teria cometido a prática reiterada de infração à legislação tributária em razão de o Livro Caixa apresentado não contemplar toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária, aliado ao fato de ter incorrido em embaraço a fiscalização, pela negativa não justificada em fornecer informações sobre a sua movimentação financeira. Por esses motivos, a fiscalizada foi excluída do Simples Federal, com efeitos a partir de 01/01/2006, com base legal no art. 7º, § 1º, alínea “a”, art. 14, incisos II e V, art. 15, inciso V e § 3º, da Lei nº 9.317, de 1996 e do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/07/2007, com base nos art. 26, § 2º e art. 29, incisos II e V da Lei Complementar nº 123, de 2006, conforme o Ato Declaratório Executivo DRF/STM nº 06 e o Termo de Exclusão DRF/STM nº 1 (fls. 401/402), ambos de 03 de fevereiro de 2011.

No relatório de fiscalização (fls. 54 a 64) diz o autuante que, após receber os extratos bancários mediante requisição de movimentação financeira (RMF) e efetuar a conciliação entre os valores constantes das contas-correntes bancárias do Banespa, Banrisul, Banco do Brasil, Bradesco, Caixa Econômica Federal, Santander e Sicredi, e a contabilidade (Livro Razão), constatou que valores de depósitos/créditos bancários não haviam sido escriturados, conforme relação constante da “Planilha de Créditos Bancários Pendentes de Comprovação de sua Origem” (fls. 358 a 374), e que, mesmo intimada para tanto (fls. 356/357), a fiscalizada não comprovou a origem nem a contabilização dessas operações, pelo que o montante de R\$ 677.210,21 foi

tributado como receita omitida, com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Em face da irregularidade apontada, foram lavrados autos de infração com anexos para a exigência de créditos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição para o PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, referentes a fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração de 01/2006 a 12/2007 (fls. 6 a 52).

A forma de tributação adotada na autuação é o lucro arbitrado, com periodicidade trimestral. O motivo do arbitramento do lucro foi porque o contribuinte, intimado, para tanto (fls. 404/405), deixou de apresentar à autoridade tributária, na forma exigida pela legislação, a escrituração comercial e fiscal (Livros Diário, Razão e Livro de Apuração do Lucro Real), a demonstração do resultado do exercício (DRE) e o balanço patrimonial, com apuração pelo Lucro Real Trimestral.

O arbitramento tem como base de cálculo os valores apurados de receitas omitidas, caracterizadas por depósitos bancários de origem não comprovada e os valores da receita declarada (DIPJ - original/retificadora) pela sistemática do Simples, conforme planilha de fls. 380 a 384.

A fiscalização utilizou os percentuais de 9,6% e 38,4% para determinação do lucro arbitrado.

O autuante, registrou, ainda, que os valores declarados nas DIPJs originais e retificadoras, nos regimes do Simples Federal e Nacional, relativos aos períodos de apuração 2006 e 2007, foram deduzidos dos valores devidos apurados no regime do lucro arbitrado, conforme planilhas de fls. 381/384.

Os montantes lançados foram:

IRPJ: R\$ 214.531,14. Enquadramento legal: arts. 530, 541 e 841, incisos I e IV, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) e art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

Contribuição para o PIS: R\$ 8.264,75 - Enquadramento Legal: arts. 1º e 3º, da Lei Complementar nº 07, de 1979, arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 9.718, de 1998; e arts. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002.

COFINS: R\$ 39.352,51 - Enquadramento Legal: arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 9.718, de 1998; e arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002.

CSLL: R\$ 67.232,00 - Enquadramento Legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

Os valores acima estão acrescidos da multa de ofício no percentual de 150% aplicada com base no art. 44, inciso I e §

1º, da Lei nº 9.430, de 1996. O agravamento da penalidade se deu em razão de ter o contribuinte, de forma repetida, omitido receitas da atividade em livros fiscais e nas declarações entregues ao fisco, ao longo de dois anos-calendário (2006 e 2007), o que caracteriza a sonegação de tributos nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Também foram lançados juros de mora com base no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

DAS IMPUGNAÇÕES

Cientificado da exclusão dos regimes do Simples (Federal e Nacional) em 26/02/2011 e da exigência do crédito tributário em 03/05/2011, o contribuinte apresenta em 29/03/2011 a impugnação de fls. 411 a 428, com documentos de fls. 429 a 431, contra os atos de exclusão do Simples, e, em 01/06/2011, a impugnação de fls. 437 a 458, com documentos de fls. 459 a 760, contra os autos de infração do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, argüindo, em síntese, o que segue:

Na impugnação contra a exclusão do Simples

- É impossível ao fisco utilizar o procedimento fiscal em comento como meio de justificar a sua exclusão do Simples (Federal e Nacional). Alega que o procedimento fiscal foi iniciado em 25/05/2009 e não havia sido concluído quando da lavratura dos termos de exclusão, e portanto, devem ser anulados. Observa, ainda, que a fiscalização não lhe forneceu cópia ou acesso aos autos do procedimento fiscal para o exercício do seu direito de acompanhamento dos atos de fiscalização, havendo cerceamento de defesa. Diz ainda que não há que se falar em infração, nem tampouco exigibilidade do crédito tributário, enquanto o procedimento fiscal que motivou o ato de exclusão encontra-se em andamento.

- Quanto à movimentação financeira, alega que, mesmo após ter esclarecido com precisão, através da escrituração, a origem dos valores creditados em suas contas correntes bancárias, continuou recebendo intimação fiscal para a apresentação dos extratos bancários, o que deixou de fazê-lo, justificadamente, por entender estar amparada pela garantia constitucional do sigilo bancário. Menciona que entregou todos os livros e documentos solicitados ao longo da fiscalização, inclusive respondendo ao termo ratificando que a diferença encontrada entre a receita declarada e a movimentação bancária era oriunda de empréstimos bancários e de terceiros, juntando todos os contratos de empréstimos/financiamentos bancários e planilhas em Excel, demonstrando todos os valores contraídos em empréstimos no período. Esclarece que efetuou auditoria e constatou valores de faturamento que não haviam sido declarados nas declarações originais e que sabedora da sua condição de reaquisição da espontaneidade, pela paralisação do procedimento fiscal, efetuou denúncia espontânea dos tributos decorrentes das DIPJs retificadoras dos anos de 2006 e 2007, cujos valores foram devidamente parcelados através da Lei nº

11.941/09 e estão sendo pagos, motivo pelo qual não podem estar sujeitos a nenhum tipo de penalidade ou multa punitiva.

- Em relação ao embaraço à fiscalização, argüi que o fisco deve observar o princípio da legalidade para que se efetue a quebra do sigilo bancário, sendo imprescindível a prévia autorização judicial. Diz que as requisições de informações sobre movimentações financeiras (RMF) devem observar as determinações do art. 6º da Lei Complementar (LC) nº 105, de 2001 e do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, e, ainda, mesmo nos casos autorizados pela LC, este diploma legal é incompatível com a garantia constitucional do sigilo bancário, a qual resulta dos incisos X e XII do art. 5º da CF/1988. Menciona, em momento algum, a autoridade fiscal demonstrou, de forma concreta, que não havia outros meios de conduzir a fiscalização e que o acesso amplo aos extratos bancários da fiscalizada era indispensável, bem como não lavrou qualquer termo de embaraço à fiscalização, o que é exigível no presente caso. Diz ainda que os extratos bancários não constam no rol dos documentos obrigatórios a serem entregues à fiscalização e a recusa em entregá-los foi devidamente motivada e justificada pela contribuinte (sigilo bancário), e ainda, porque o valor excedente entre a movimentação bancária e a receita declarada foi devidamente comprovado como empréstimo/financiamentos, o que não se aplica a hipótese de presunção de omissão de receita prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

- Sobre à retroação da exclusão, alega que exigir diferenças de impostos, bem como adequação contábil para outra modalidade é ilegal e inconstitucional, conforme disposição expressa no art. 5º, inciso XXXVI da CF/1988. Entende que a pretensa exclusão somente poderia gerar efeitos a partir da data da ciência da contribuinte de eventual decisão final que a considere definitivamente excluída do Simples.

Ao final, requer que seja recebida no efeito suspensivo a manifestação de inconformidade para fins de que:

- a) seja mantida sua inscrição no Simples Federal e Simples Nacional, de forma retroativa à data de sua indevida exclusão;
- b) caso não seja esse o entendimento, seja dado provimento parcial no sentido da exclusão gerar efeitos somente a partir da ciência do termo de exclusão;
- c) em caso de manutenção da cobrança retroativa, seja afastada a cobrança de multas, juros de mora, bem como aplicação da taxa Selic.

Na impugnação dos lançamentos do IRPJ e Contribuições

- Repete argumentos trazidos na manifestação de inconformidade relativos ao procedimento fiscal, mencionando que entregou todos os livros solicitados pela fiscalização, deixando de atender a solicitação somente no que tange aos extratos bancários; que não teve acesso aos autos (pedidos de

cópias); que as RMFs foram emitidas antes de ter início a ação fiscal; que retificou as declarações na forma de denúncia espontânea declarando toda a sua receita; que em caso de movimentação financeira superior as receitas declaradas, tal fato se deu em virtude de empréstimos bancários e de terceiros.

- Alega a nulidade dos autos de infração pelas seguintes razões: a) ausência nos autos da prova do espontâneo atendimento pelas instituições financeiras às RMFs enviadas pelo órgão fiscalizador, bem como dos extratos bancários que alicerçaram o lançamento do crédito tributário; b) cerceamento de defesa pelo fato da autoridade fiscal ter-lhe negado o acesso aos autos; c) ter havido a quebra do sigilo bancário de forma arbitrária, sem preencher aos requisitos estabelecidos pela legislação que autorizariam tal medida - art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e incisos I a XI do Dec. 3.724/2001; d) utilização de extratos bancários sem prévia autorização judicial; e) estender a ação fiscal do IRPJ a outros tributos, tais como COFINS, PIS/PASEP E CSLL, fora do objeto da fiscalização inicial.

- No mérito, fala da inexistência da omissão de rendimentos no valor apontado de R\$ 677.210,21, eis que, no período em questão, a contribuinte recebeu a título de empréstimo/ financiamentos (recursos de terceiros) em suas contas correntes bancárias valores que deram origem à toda sua movimentação financeira no período, inclusive sendo superior à diferença apontada pela fiscalização, todos valores devidamente comprovados através dos contratos bancários que ora se juntam. Diz ainda que com algumas instituições financeiras mantinha contrato de cheque especial e CDC pré-aprovado, sendo que os limites eram utilizados mensalmente, como é o caso do Banco do Brasil, conforme contratos em anexo. Já com o Banrisul existiam no período contratos renovados automaticamente para a Cessão de Direitos recebidos através do Banricompras, que também segue em anexo. Menciona que restou cabalmente demonstrado que não houve depósitos bancários de origem não comprovada.

- Quanto à multa qualificada aplicada alega ser confiscatória ante a disparidade da mesma em face a realidade fiscal e que não está demonstrado o dolo específico do agente, bem como não está evidenciada de que maneira e por meio de qual ação concreta a contribuinte praticou a alegada sonegação fiscal, bem como quais os vínculos e como praticava.

Ao final, diante do exposto, requer que sejam acolhidas as preliminares argüidas, declarando a nulidade dos autos de infração ou, no mérito, que seja extinto o crédito tributário, reconhecendo que não houve omissão de receitas.

DA DILIGÊNCIA

O processo retornou em diligência à DRF de origem (fl. 793), para que fosse juntado aos autos os extratos bancários das contas-correntes e aplicações financeiras do contribuinte no período de 01/2006 a 12/2007, o ofício de encaminhamento das instituições financeiras às RMFs e a cópia das DIRFs emitidas

pela Caixa Econômica Federal, referentes aos rendimentos brutos sobre aplicações financeiras de renda fixa (código de retenção 6800) auferidos pelo contribuinte no período de 01/2006 a 12/2007.

Em resposta, a DRF de origem juntou os referidos documentos às fls. 795 a 1.062, bem como cientificou a fiscalizada a se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias, facultando-lhe a vista do processo e a obter cópias reprográficas dos dados e documentos que o integram (fls. 1.064/1.065).

No prazo legal, o contribuinte apresenta a manifestação de fls. 1.078 a 1.084, fazendo as seguintes considerações, em síntese:

- que obteve cópia integral de todas as folhas juntadas aos autos somente em 20/10/2011, restando apenas 11 dias do encerramento do prazo estabelecido. Alega que não teria tempo suficiente para fazer a conciliação contábil necessária, sem contar o alto custo que envolveria a operação, totalmente incompatível para uma empresa de pequeno porte com dificuldade financeira;

- que a juntada de documentos após a apresentação da impugnação é excepcional, e somente será aceita nos casos previstos em lei (força maior, fato ou direito superveniente, fatos ou razões posteriores trazidas aos autos), caso contrário ocorrerá a preclusão. Cita os arts. 9º e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e, como reforço de argumentação, os arts. 396 e 397 do Código Civil e acórdãos do Conselho de Contribuintes;

- ainda que se admita, apenas para fins de argumentação, a juntada intempestiva de documentos em homenagem ao princípio da verdade material, ressalta-se que a mesma não é absoluta, e sem sombra de dúvidas encontra óbice nos arts. 9º e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972;

- reitera que os extratos bancários ora juntados aos autos foram obtidos de forma ilícita, sem determinação judicial, e em total afronta à legislação vigente, que foi detalhadamente analisada, conforme manifestadamente demonstrado na tempestiva peça de impugnação.

- que a juntada da DIRF emitida pela Caixa Econômica Federal, referente aos rendimentos brutos sobre aplicações financeiras de renda fixa (cód. 6800) para o período de 2006 e 2007, além de ser intempestiva, se mostra totalmente imprestável, pois se refere a período diferente do solicitado, e, ainda, fora do período objeto da fiscalização.

Ao final, requer que se reconheça a intempestividade da juntada de documentos por parte do fisco após a lavratura do auto de infração, forte a preclusão. Reitera, ainda, os demais pedidos da impugnação.

Como mencionado, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS manteve integralmente as exigências fiscais, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o auto de infração possui todos os requisitos necessários a sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, não é nulo o lançamento de ofício.

A AMPLA DEFESA E O CONTRADITÓRIO.

Os elementos que demonstram a efetivação do devido processo legal estão presentes in casu, pois a partir do ato de exclusão do Simples e da lavratura do auto de infração, foi assegurado ao contribuinte o amplo direito de defesa, bem como a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até a final decisão a ser proferida na esfera administrativa.

SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. DESNECESSIDADE.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

ILEGALIDADES. SUPOSTAS OFENSAS AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Os princípios constitucionais tributários são endereçados aos legisladores e devem ser observados na elaboração das leis tributárias, não comportando apreciação por parte das autoridades administrativas responsáveis pela aplicação destas, seja na constituição, seja no julgamento administrativo do crédito tributário.

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

EXCLUSÃO DO SIMPLES (FEDERAL E NACIONAL).

Justifica-se a exclusão de ofício do Simples quando a pessoa jurídica cometer embaraço à fiscalização ou prática reiterada de infração à legislação tributária.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS.

A exclusão do Simples pela prática reiterada de infração à legislação tributária gera efeitos a partir, inclusive, do mês que for verificada essa prática.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Definida a exclusão do Simples, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, a pessoa jurídica está sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inclusive com relação à forma de apuração dos seus resultados, que, no caso, ocorreu pelo regime do lucro arbitrado, em face do contribuinte, intimado para tanto, deixar de apresentar a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, que são exigidos nos regimes de tributação do lucro presumido ou do lucro real.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO NÃO CONTABILIZADO.

Com o advento do art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, deve ser entendido como omissão de receita o valor depositado/creditado em instituição financeira, em relação o qual, a interessada, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem do recurso utilizado nessa operação.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A vedação contida na Constituição Federal sobre a utilização de tributo, e não da multa, com efeito de confisco é dirigida ao legislador, não se aplicando aos lançamentos de ofício efetuados em cumprimento das leis tributárias regularmente aprovadas.

MULTA DUPLICADA. SONEGAÇÃO.

Caracterizada a ação dolosa tendente a impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda pessoa jurídica de modo a evitar o seu pagamento, é cabível a aplicação da multa duplicada.

JUROS DE MORA. SELIC.

A utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo ser dispensada.

PIS, CSLL, COFINS, DECORRÊNCIA.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 09/03/2012 (sexta-feira), a Contribuinte apresentou em 09/04/2012 o recurso voluntário de e-fls. 1131 a 1163, onde reitera o mesmo conjunto de argumentos de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Na presente fase recursal, ela ainda apresenta os questionamentos abaixo.

Quanto à exclusão do Simples, alega:

- que inexistente a aduzida omissão de receita, o que comprometeria o fundamento da “prática reiterada de infração à legislação tributária”, e que sequer há decisão definitiva sobre o tema, sendo que a Impugnação e o Recurso Voluntário são dotados de efeito suspensivo;

- que a Recorrente não poderia ser, desde logo, penalizada por uma infração que sequer se sabe se ocorreu;

- que enquanto não existir crédito tributário definitivamente constituído e sem exigibilidade suspensa, a Contribuinte não poderia ser excluída do SIMPLES;

- que o “embaraço à fiscalização” também não se sustenta como fundamento de exclusão da Recorrente do Simples;

- que no momento do pedido dos extratos inexistia processo instaurado ou procedimento fiscal em curso, pois justamente o que se estava fazendo era dar início ao procedimento de fiscalização. Além do mais, uma vez que se estava dando início ao procedimento fiscal, sequer se poderia falar, naquele momento, que os dados bancários eram “indispensáveis” para a fiscalização;

- que na medida em que os extratos bancários foram solicitados quando da instauração do procedimento de fiscalização, era de se presumir que a autoridade fiscal sequer poderia afirmar, naquele momento, que os extratos eram “indispensáveis” à fiscalização, fato que, por óbvio, só poderia ser verificado ao longo da fiscalização;

- que também não procede a afirmação de que teria havido “embaraço à fiscalização” pelo fato de que a “contribuinte não atendeu integralmente à solicitação reiterada de apresentação dos comprovantes da escrituração ou da origem dos recursos depositados em suas contas-correntes”. Isso porque este fundamento sequer consta do termo de exclusão do Simples, consistindo em ilegal e indevida inovação nos autos e motivação a posteriori;

Quanto à autuação fiscal, sustenta:

- que não foi seguida a regra constante da Resolução CGSN nº 15/07, a qual determina que somente após decisão definitiva desfavorável terá efeito a dita exclusão;

- que só depois de concluído todo o processo de exclusão, inclusive com seu registro no Portal do Simples Nacional, é que poderia ser lavrado Auto de Infração exigindo impostos por outra modalidade de tributado;

- que a exclusão do SIMPLES não foi registrada no Portal do Simples Nacional na internet, por parte do órgão fiscalizador e, como determina o § 4º do art. 2º da Resolução CGSN n.º 15/07, os efeitos da exclusão são condicionados a esse registro;

- que estando o ato de exclusão do SIMPLES suspenso e, por conseguinte, não produzindo qualquer efeito jurídico, é óbvio que não poderiam ser lançados tributos como se a Recorrente já estivesse definitivamente excluída do SIMPLES.

Em 23/08/2012, a teor do § 1º do artigo 62-A do RICARF o presente processo restou sobrestado. Todavia, o mencionado dispositivo normativo foi revogado pela Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013.

Assim, não havendo mais determinação para o sobrestamento, passa-se ao julgamento do presente processo.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona os atos administrativos que promoveram sua exclusão tanto do Simples Federal quanto do Simples Nacional, e também os lançamentos de IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS) que decorreram dessas exclusões.

A controvérsia em pauta abrange os anos-calendário de 2006 e 2007.

O procedimento de fiscalização foi iniciado em **20/05/2009**, ocasião em que a Contribuinte apresentou à Fiscalização seu contrato social, e os livros Diário, Razão e Caixa. Nessa mesma oportunidade, ela deixou de apresentar seus extratos bancários, alegando o direito constitucional ao sigilo bancário.

Novamente intimada, ela mais uma vez não forneceu os extratos bancários, alegando igualmente o direito ao sigilo dessas informações.

Em **16/07/2009**, a Fiscalização encaminhou ao Delegado da Receita Federal em Santa Maria/RS Solicitação de Emissão de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF).

As requisições foram expedidas nessa mesma data, ou seja, 16/07/2009, com base nos seguintes fundamentos apresentados pela Fiscalização:

[...]

De acordo com consulta ao nosso sistema Dossiê Integrado, as declarações trimestrais quanto à Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF demonstram que nos anos-calendário de 2006 e 2007 a empresa PELLE NATURAL apresentou movimentação bancária junto ao BANCO BRADESCO S/A, BANCO DO BRASIL S/A, BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. S/A - BANRISUL, BANCO SANTANDER S/A e CAIXA ECONÔMICA FEDERAL - CEF, nos montante de R\$ 1.991.468,23 e R\$ 2.751.932,02, certamente incompatível em relação à Receita Bruta de Vendas (RBV) informada nas Declarações de Pessoa Jurídica optante pelo Simples exercícios 2007 e 2008 que foram de apenas R\$ 451.830,00 e R\$ 159.886,33.

Adicionalmente, as Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRFs emitidas pela CEF nos anos-calendário de 2006 e 2007 demonstram que a empresa PELLE NATURAL obteve o montante de R\$ 1.479,72 de rendimentos brutos em aplicações

financeiras em fundos de investimentos de renda fixa, sujeitas ao montante de R\$ 355,93 de IRRF com o código de retenção 6800.

Entretanto, os livros Diários e Razão dos anos-calendário de 2006 e 2007 mostram que a empresa não contabilizou tais rendimentos de aplicações financeiras na conta de resultado "Receitas Financeiras".

[...]

Entendeu-se que as situações acima descritas se enquadravam nos incisos IV e XI do art. 3º do Decreto 3.724/2001, c/c com o § 2º, I, desse mesmo artigo, e que, portanto, justificavam a expedição de RMF.

Obtidos os extratos bancários, e confirmada a ocorrência de movimentação financeira excessiva em relação à receita bruta declarada nas DSPJ, a Contribuinte foi intimada a comprovar a origem dos valores creditados em suas contas bancárias.

Para uma análise mais detalhada sobre as justificativas apresentadas pela Contribuinte como origem dos créditos bancários, foi realizada uma nova intimação, cujo prazo de atendimento foi prorrogado pela Fiscalização.

Em sua nova resposta, a Contribuinte mais uma vez registrou ter contraído no período fiscalizado diversos empréstimos bancários e de terceiros, e apresentou planilhas onde foram relacionados os valores referentes aos empréstimos, discriminados por data, instituição financeira e origem, seguidos de documentação que comprovam as operações, inclusive cópia do Razão contábil com a contabilização desses valores.

A Fiscalização relata que a origem dos demais créditos constantes da planilha anexa à intimação não foi comprovada.

Buscando identificar os registros dos valores creditados nas contas bancárias da Contribuinte, a Fiscalização realizou a conciliação entre extratos bancários e contabilidade, e restou comprovada a contabilização da maioria dos créditos. Os créditos bancários não identificados na contabilidade foram relacionados na PLANILHA DE CRÉDITOS BANCÁRIOS PENDENTES DE COMPROVAÇÃO DE SUA ORIGEM, e a Contribuinte foi novamente intimada.

Foram concedidas três prorrogações de prazo, mas a Contribuinte não apresentou documentação relativa aos créditos bancários cuja origem ainda restava pendente de comprovação, no montante de **R\$ 677.210,21** para os anos-calendário de 2006 e 2007, os quais foram considerados como receita omitida por força do art. 42 da Lei 9.430/1996.

Constatada a prática de infração à legislação tributária, a primeira providência da Fiscalização foi promover a exclusão da Contribuinte tanto do Simples Federal, quanto do Simples Nacional.

Os atos declaratórios de exclusão apresentaram dois fundamentos, “embaraço à fiscalização” e “prática reiterada de infração à legislação tributária”:

De acordo com o presente Relatório de Fiscalização, verificamos que a empresa Indústria de Cosméticos Pelle Natural Ltda. deixou de atender diversas intimações relativas à

sua movimentação financeira, bem como apresentou os Livros Caixa sem o registro dos créditos bancários que constam nos extratos fornecidos pelos bancos, o que demonstra que a mesma incorreu em embaraço à fiscalização e na prática reiterada de infração ao disposto na Lei n.º. 9.317/96 e na Lei Complementar n.º. 123/06, passível de exclusão dos referidos regimes dispensados às microempresas e empresas de pequeno porte, a partir do PRÓPRIO MÊS em que tais infrações houverem sido constatadas.

Como a prática de omissão de receitas foi verificada reiteradamente, abrangendo todos os meses dos anos-calendário de 2006 e 2007, a exclusão surtiu efeitos desde o mês de janeiro/2006, nos termos do art. 15, V, da Lei 9.317/96 e art. 29, § 1º, da Lei Complementar 123/2006.

Na seqüência, a Contribuinte foi intimada a apresentar: escrituração contábil, elaborada de acordo com as leis comerciais e fiscais (Livros Diários e Razão) relativamente ao período de 01/2006 a 12/2007; Livros de Apuração do Lucro Real – LALUR; Demonstrações de Resultado do Exercício - DREs em períodos de apuração trimestrais; balanço patrimonial e a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados relativamente ao período de 01/2006 a 12/2007; e Demonstrativos Trimestrais de Apuração da CSLL relativamente ao período de 01/2006 a 12/2007.

A Contribuinte solicitou uma prorrogação de prazo para atender a esse Termo de Intimação, e o pedido foi deferido. Posteriormente, ela apresentou resposta informando ter impugnado a exclusão do Simples, e, em razão disso, requereu a suspensão do procedimento de fiscalização.

Diante da não apuração do lucro real trimestral pela Contribuinte, procedeu-se ao arbitramento dos lucros para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, levando-se em conta as receitas declaradas e as receitas omitidas.

O PIS e a COFINS foram apurados no regime cumulativo, considerando-se igualmente as receitas declaradas e as receita omitidas.

Tendo a Contribuinte readquirido a espontaneidade durante o procedimento fiscal e retificado suas declarações simplificadas, a Fiscalização deduziu no lançamento os valores dos tributos confessados nessas declarações.

Os saldos dos tributos foram exigidos com a multa qualificada de 150%, em razão da prática reiterada de omissão de receitas..

A síntese do procedimento fiscal acima apresentada já permite perceber que muitas das alegações da Contribuinte partem de fatos ou situações que não correspondem ao que está nos autos.

Esse problema fica bastante evidenciado pelos fundamentos da decisão recorrida, transcritos a seguir:

Questões preliminares

Nulidade - Cerceamento do direito de defesa

No que se refere aos pedidos de anulação dos atos praticados pela DRF de origem (exclusão do Simples e lançamentos do crédito tributário) é de se lembrar que em sede de processo administrativo fiscal as nulidades absolutas estão colocadas no art. 59, do Decreto no 70.235, de 1972, sendo que as providências a tomar em caso de outras irregularidades estão dispostas no art. 60 e 61 do mesmo Decreto. A seguir, transcreve-se os referidos artigos:

Art. 59. São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.(Grifou-se)

Do exame do dispositivo antes transcrito, extrai-se que só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente, uma vez que a hipótese do inciso II, relativa a cerceamento do direito de defesa, alcança apenas os despachos e decisões, quando proferidos com inobservância do contraditório e da ampla defesa.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas na ação fiscal não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Analisando-se as peças que compõe o processo, não se vislumbra a ocorrência de nenhuma dessas hipóteses, ou seja, os atos praticados (de exclusão do Simples e de formalização do crédito tributário) foram lavrados por servidor competente (Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - fls. 03/50 e 401/402), bem como não ocorreu a hipótese de cerceamento do direito de defesa, estando perfeito do ponto de vista formal, consoante as disposições legais do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, dos arts. 14 e 15 da Lei nº 9.317, de 1996, dos arts. 26 e 29 da Lei Complementar nº 123, de 2006 e do art. 6º, III, da Portaria DRF/STM nº 22, de 12/06/2009, tais como a suficiente descrição dos fatos que ensejaram a autuação, tendo o contribuinte sido cientificado, inclusive, do anexo relatório fiscal (fls. 51 a 61).

Quanto à exclusão do Simples, cumpre registrar que a interessada foi cientificada. A ciência ocorreu por via postal, cujo documento foi entregue no endereço do contribuinte, com assinatura de recebedor (preposto), conforme se verifica no aviso de recebimento - AR (fl. 403).

Relativamente à constituição do crédito tributário, o art. 142 do Código Tributário Nacional, expressamente confere à autoridade administrativa a competência indelegável e privativa de formalizar o lançamento. Essa autoridade, atualmente, nos termos art. 6º Lei nº 10.593, de 2002, com a redação da Lei nº 11.457, de 2007, é o Auditor-Fiscal da Receita Federal. Conseqüentemente, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, tem ele o dever de promover o lançamento. É o que tem nos autos.

Ainda, em relação à alegação de inobservância aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal é importante destacar que no âmbito da administração tributária, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), estabeleceu as primeiras diretrizes para assegurar o cumprimento das determinações constitucionais.

A conformação do processo em matéria tributária tem continuidade com o Decreto nº 70.235, de 1972 (alterações da Lei nº 8.748, de 1993) que previu as instâncias administrativas de julgamento do contencioso instaurado, os meios e os recursos necessários e suficientes ao exercício pleno do direito ao contraditório e à ampla defesa, constitucionalmente assegurados ao sujeito passivo.

Dessa forma, o contraditório, como o ato de refutar uma afirmativa com o intuito de desfazê-la e a ampla defesa, vem assegurados no processo administrativo fiscal no período que se segue ao ato de exclusão do Simples ou à formalização do crédito tributário.

Verifica-se que o contribuinte tomou ciência dos termos de exclusão do Simples e dos autos de infração lavrados pela fiscalização, apresentando, no prazo legal, as impugnações, em apreciação, contra a exclusão do Simples e contra a exigência de créditos tributários relativos a IRPJ e Contribuições decorrentes, não havendo, portanto, o alegado cerceamento do direito de defesa.

Os requisitos para validade do auto de infração estão expressos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. A entrega de cópia integral do processo fiscal não está elencada entre eles. Para evitar o cerceamento ao direito de defesa basta que o processo administrativo fique à disposição da autuada para vistas e possível esclarecimento sobre as dúvidas suscitadas. No caso, registra-se que o contribuinte recebeu em 10/05/2011, uma cópia integral do procedimento fiscal (capa a capa), conforme se verifica no recibo assinado pela representante da pessoa jurídica

(fl. 435).

Quanto ao objeto da fiscalização inicial, tem-se que ele não era apenas a verificação do correto recolhimento do tributo IRPJ, mas de todos os tributos recolhidos no regime do Simples adotado pelo contribuinte, que inclui o COFINS, PIS/PASEP E CSLL. Portanto, a alegação de nulidade por esse motivo também não deve prosperar.

Também não se observa impedimento legal para que o fisco, atendendo diligência solicitada por esta Delegacia de Julgamento, proceda a juntada de documentos do próprio contribuinte fiscalizado, desde que lhe seja dado ciência e oportunize manifestação no prazo legal de 30 dias. No caso, cabe registrar que o contribuinte teve ciência, recebeu cópia dos elementos juntados e manifestou-se.

O art. 18 do Decreto 70.235, de 1972, autoriza a autoridade julgadora de primeira instância determinar a realização de diligências quando entendê-las necessárias para seu melhor convencimento dos fatos alegados tanto pelo fisco como pelo contribuinte. Registra-se, ainda, que a movimentação bancária anexada era do conhecimento do contribuinte e deveria ter sido apresentada no decorrer da fiscalização. Portanto, não prospera a alegação de intempestividade dos documentos juntados.

Ademais, pelo teor das contestações apresentadas, não se vislumbra a ocorrência de qualquer prejuízo à defesa, assinalando-se, ainda, que as inconsistências apontadas constituem matéria de mérito.

Nulidade - Ilicitude da requisição e quebra do sigilo bancário

O contribuinte se insurge contra o fato de a fiscalização ter obtido dados relativos à sua movimentação bancária sem prévia autorização judicial, o que caracterizaria obtenção ilegal de prova.

No que concerne à obtenção dos dados relativos à movimentação bancária, o art. 38 da Lei nº 4.595, de 1964, já autorizava a ação fiscal, conforme se depreende de sua leitura:

Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

§6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo

sempre estas e os exames serem conservados em sigilo, não podendo ser utilizados se não reservadamente.

§7º A quebra do sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis. (Grifou-se)

Constata-se que o texto legal enumerava apenas dois requisitos para permitir ao Fisco o exame de documentação bancária: a existência de um processo instaurado e a manifestação da autoridade competente, considerando-os indispensáveis. Não há a alegada exigência de autorização judicial.

Com efeito, todos os contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, estão obrigados a prestar informações ao Fisco sobre seus rendimentos e operações financeiras, tanto que apresentam regularmente declarações de ajuste, ficando sujeitos à auditoria das informações prestadas, momento em que podem ser-lhes exigida a documentação comprobatória. Pode ocorrer, no entanto, de o contribuinte negar-se a apresentar tais comprovantes, ou até mesmo nem os possuir, restando ao Fisco buscá-los nas instituições onde se deram as transações. Assim, o fornecimento de informações por instituições bancárias vem apenas substituir o dever ao qual estão sujeitos os contribuintes, por lei. Admitir o contrário implicaria autorização ao contribuinte de nem mesmo apresentar a declaração de ajuste, alegando o sigilo e a privacidade de suas transações.

Além disso, o art. 197 do CTN já obrigava as instituições financeiras a prestar informações ao fisco:

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; (...)

Observe-se ainda que, assim como os funcionários dos estabelecimentos bancários, os agentes fazendários estão sujeitos ao dever de resguardar as informações apuradas, não só em virtude do sigilo bancário, mas em função de um manto maior, que é o sigilo fiscal. O mero repasse dos dados à Receita Federal pelo banco não infringe este dever. A transferência destas informações a terceiros é que significaria a quebra do sigilo.

De qualquer maneira, cumpre notar que o art. 38 da Lei n.º 4.595, de 1964, foi, posteriormente, substituído, no que se refere às investigações fiscais, pelo art. 8º da Lei n.º 8.021, de 14 de abril de 1990, in verbis:

Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de 10 (dez) dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento deste prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.

Ressalte-se que a utilização do dispositivo legal supra pelas autoridades administrativas, além de correta, era obrigatória, em razão do caráter vinculado de sua função, sendo improficuas as arguições sobre a sua inaplicabilidade em função de não ser lei complementar.

*In casu, entretanto, a fiscalização teve início após a edição do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, que mais uma vez promoveu substancial alteração naquela matéria, dispondo, *ipsis litteris*:*

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

A edição desse dispositivo de lei complementar se fez indispensável na nova lei do sigilo bancário, em virtude de divergência interpretativa que havia sido estabelecida acerca do tema, especialmente em face de um julgado de uma das Turmas do Superior Tribunal de Justiça, de 1994, no qual ficou assentado que o termo “processo”, empregado no art. 38, § 5º, da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, se referia a processo judicial e não a processo administrativo; que a expressão autoridade competente se referia a autoridade judiciária, não a autoridade administrativo-fiscal.

Cuidou, assim, o preceptivo legal em comento - que revogou expressamente, em seu art. 13, o art. 38 da Lei nº 4.595/1964 -, de chancelar uma exceção à regra do sigilo bancário, já prevista na lei anterior, agora com toda a clareza, sem deixar margem à interpretação equivocada ou distorcida, ao declarar

expressamente que o processo mencionado é o administrativo; que a autoridade competente, para os fins da lei, é a administrativa. Certamente, ao sopesar interesses opostos (públicos e privados), continuou a preponderar na tomada de decisão do legislador a preocupação com o interesse público e da coletividade. Deveras, se é a própria Constituição que confere competência aos entes da federação para instituir tributos, se é a própria Lei Maior que faculta à administração tributária identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, não seria razoável admitir que uma norma infraconstitucional viesse para aniquilar os meios mediante os quais poderão ser viabilizados os recursos financeiros dos entes federativos, provenientes de tributos, tão necessários à satisfação e ao atendimento de reclamos da coletividade, nas diversas áreas de atuação do Poder Público.

O art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10/01/2001, que estabeleceu uma série de procedimentos a serem observados pelo fisco, quando da obtenção dos dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, do qual transcrevem-se os seguintes:

Art.2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007)

[...]

§5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007)

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses: (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007)

I - subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;

II - obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;

III - prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

IV - omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;

V - realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;

VI - remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;

VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

VIII - pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:

a) cancelada;

b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996;

IX - pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;

X - negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;

XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.

§1º Não se aplica o disposto nos incisos I a VI, quando as diferenças apuradas não excedam a dez por cento dos valores de mercado ou declarados, conforme o caso.

§2º Considera-se indício de interposição de pessoa, para os fins do inciso XI deste artigo, quando:

I - as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada ou, na ausência de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, o montante anual da movimentação for superior ao estabelecido no inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

II - a ficha cadastral do sujeito passivo, na instituição financeira, ou equiparada, contenha:

a) informações falsas quanto a endereço, rendimentos ou patrimônio; ou

b) rendimento inferior a dez por cento do montante anual da movimentação.

Art. 7º As informações, os resultados dos exames fiscais e os documentos obtidos em função do disposto neste Decreto serão mantidos sob sigilo fiscal, na forma da legislação pertinente.

No caso concreto, é de se confirmar que o procedimento adotado pela fiscalização, visando à constituição do crédito tributário com base em informações obtidas das instituições financeiras, encontrava-se plenamente respaldado, pelos seguintes motivos:

- Havia procedimento de fiscalização em curso em 16/07/2009, data da emissão da requisição de informações sobre movimentação financeira (RMF - fls. 206/227). O procedimento fiscal teve início em 26/05/2009 (fls. 128/129).*
- A RMF está amparada na hipótese contida no inciso IV do art. 3º, do Decreto nº 3.724, de 2001, omissão de rendimentos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa, conforme provam os documentos anexados às fls. 991/993 e 1.062/1063. Registra-se que o dispositivo legal não estabelece qualquer valor de limite mínimo para o rendimento omitido. Também a defesa não mostra que houve a escrituração desses rendimentos que foram efetivamente auferidos em 2006 e 2007, pelo que não prospera a alegação de que eles se referem a período diferente do solicitado, e, ainda, fora do período objeto da fiscalização.*
- Não houve quebra do sigilo. Em um procedimento administrativo-fiscal somente têm acesso às informações auditadas os agentes do fisco e o próprio contribuinte. O segredo, portanto, permanece intocado.*

Relativamente à outra hipótese citada na emissão da RMF, “as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada”, efetivamente, no ano-calendário de 2007, a relação movimentação financeira/receita declarada corresponde a 7,9 vezes, como alega a defesa, uma vez que a soma da receita declarada constante da DIPJs originais apresentadas do Simples (Federal e Nacional) corresponde a R\$ 345.534,43 (fls. 81 a 100) e não como constou da RMF de R\$ 159.886,33, que corresponde apenas ao período de janeiro a junho de 2007. A movimentação financeira anual citada na RMF foi de R\$ 2.751.932,02.

No entanto, apenas tal incorreção não torna ilícita a requisição e o acesso às informações bancárias do contribuinte, pois como

vimos acima, os requisitos estabelecidos pela legislação que autorizariam tal medida estão plenamente atendidos.

Ademais, mesmo no regime simplificado de tributação (Simples) o contribuinte deveria escriturar toda a movimentação financeira, inclusive bancária e apresentar os extratos bancários à fiscalização, conforme determinação legal prevista nas alíneas "a" a "c" do § 1º do art. 7º da Lei nº 9.317/96 e § 2º do art. 26 da Lei Complementar nº 123/06.

Quanto à alegação de que o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 seria inconstitucional por violarem princípios constantes da Carta Magna, cumpre ressaltar que a autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a inconstitucionalidade ou a ilegitimidade de lei, matéria reservada ao Poder Judiciário. O órgão administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza, salvo nos casos autorizados por disposições legais, regulamentares ou normativas, baixadas por autoridade superior competente - de conformidade com o estatuído no art. 4º do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997 -, nos quais não se insere a presente matéria.

O Parecer Normativo CST nº 329/1970 é claro nesse sentido:

Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

A respeito da jurisprudência judicial invocada pelo contribuinte (Recurso Extraordinário nº 389.808-PR, do Supremo Tribunal Federal), esclarece-se que o entendimento administrativo sobre a matéria é o exposto no presente voto, e a eficácia dos acórdãos dos tribunais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a sentença, não aproveitando esses acórdãos em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da sentença, ainda que de idêntica natureza.

Logo, pelo exposto, devem ser afastadas as preliminares de nulidade argüidas.

Questões de Mérito

Exclusão do Simples (Federal e Nacional)

Examina-se a manifestação da interessada contra o Ato Declaratório Executivo DRF/STM nº 06 e no Termo de Exclusão DRF/STM nº 1, que a excluiu do Simples (Federal e Nacional) por embaraço à fiscalização e por prática reiterada de infração da legislação tributária, com efeitos retroativos a partir de 1º de janeiro de 2006.

A matéria encontra-se normatizada pelos seguintes dispositivos legais:

Lei nº 9.317/06

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

...

II - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada, bem assim pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional); Grifei

...

V - prática reiterada de infração à legislação tributária;

Lei Complementar nº 123/06

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

...

II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública; Grifei

...

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

...

Embaraço à fiscalização

A alegação de que os livros foram apresentados não é relevante, uma vez que a motivação do embaraço à fiscalização, considerada no Ato Declaratório Executivo DRF/STM nº 06 e no Termo de Exclusão DRF/STM nº 1, de exclusão do Simples Federal e Nacional, foi a falta de apresentação dos extratos bancários. Em vista disso não tecerei aqui maiores comentários a respeito.

Outra alegação é que não entregou os extratos bancários, baseado em direito seu de sigilo, o que, segundo ele, não trouxe prejuízo ao agente fazendário, que possuía todas as informações relativas à escrituração da movimentação financeira.

Equívoca-se nesta parte, pois, consoante documentos às fls. 128, 133, 193, 202, e 205 a 228, a autoridade fiscal não possuía os extratos bancários quando da emissão do termo de início de fiscalização e intimação (cientificado em 26/05/2009 - AR fl.129), bem assim quando da reintimação (cientificada ao contribuinte em 19/06/2009 - AR fl. 203). As requisições de informações às instituições financeiras foram emitidas apenas em 16 de julho de 2009.

Além da recusa da entrega dos extratos bancários, fato não contestado pelo contribuinte, o que ocasionou um trabalho adicional à fiscalização, atrasando-a em cerca de 3 meses (pois as instituições financeiras responderam às requisições em agosto de 2009 - fls. 795, 968, 987, 1.005 e 1.038), verifica-se, com base nos documentos às fls. 276/283, que o contribuinte não atendeu integralmente à solicitação reiterada de apresentação dos comprovantes da escrituração ou da origem dos recursos depositados em suas contas-correntes.

Ora, a meu ver não resta qualquer dívida de que a omissão por parte do sujeito passivo dificultou sobremaneira a seqüência da fiscalização, subsumindo-se, tal fato, no sentido dado ao termo embaraço, contido no art. 14, inciso II da Lei no. 9.317/96, e art. 29, inciso II, da Lei Complementar nº 123/06.

Então, este fato já é suficiente para considerar devida a exclusão do Simples resultante do Ato Declaratório Executivo DRF/STM nº 06 e do Termo de Exclusão DRF/STM nº 1, conforme preceitua o caput dos referidos arts. 14 e 29.

Também não há necessidade de lavratura de anterior termo de embaraço à fiscalização, com testemunhas, como alega a defesa. O ato lavrado de exclusão do Simples com ciência do contribuinte é suficiente para a caracterização do embaraço à fiscalização previsto na legislação.

Prática reiterada de infração à legislação tributária

Não obstante isso, o contribuinte traz aos autos outras alegações relativas à movimentação financeira que merecem ser analisadas, garantindo-se o seu direito à ampla defesa.

Alega, em seqüência, que as rubricas não justificadas constantes dos extratos bancários não denotam receitas, mas meros empréstimos bancários e de terceiros (fls.280 e 286).

Conforme pode ser visto nos termos de exclusão do Simples (Federal e Nacional) emitidos pela DRF/Santa Maria/RS, o fato considerado pela autoridade fiscal como infração à legislação tributária, justificador da exclusão do Simples com base no inciso V do art. 14 da Lei nº 9.317/96 e inciso V do art. 29 da Lei

Complementar nº 123/06, foi a falta de escrituração da movimentação bancária, infringindo o disposto na alínea “a” do parágrafo 1º do art. 7º da Lei nº 9.317/96 e do art. 26, § 2º, da Lei Complementar nº 123/06 e a decorrente apuração de omissão de receita pela não comprovação da origem de recursos movimentados em contas correntes bancárias.

Tal fato está amplamente demonstrado na documentação apresentada (fls. 356 a 375), onde estão relacionados os créditos bancários não identificados na contabilidade. O próprio contribuinte reconhece a não correta escrituração da movimentação bancária, quando diz que: “Estamos empenhados trabalhando diariamente, inclusive finais de semana e feriados para a conclusão do trabalho de esclarecimento das divergências encontradas por esta fiscalização” (fls. 377 e 378).

Mesmo após a apresentação da defesa do contribuinte (impugnação) permanece intacta a imputação de omissão de receita caracterizada pela existência de depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada, matéria que se examina logo a seguir.

Não resta dúvida, pois, do cometimento de infração à legislação tributária, estando, também, caracterizada sua prática reiterada, já que não ocorreu apenas em um período de apuração mensal. Devida, então, a exclusão do Simples com base no inciso V do art. 14 da Lei nº 9.317/96 e no inciso V do art. 29 da Lei Complementar nº 123/06.

Efeitos da exclusão

Os efeitos da exclusão de ofício do Simples (Federal e Nacional) são regulados pelo art. 15, inciso V, da Lei nº 9.317/06 e art. 29 § 1º, da Lei Complementar nº 123/06, que assim dispõem:

Lei nº 9.317/96

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.

Lei Complementar nº 123/06

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

...

§1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo

regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

Desta feita, afasta-se de pronto a utilização do inciso II do art. 15 da Lei nº 9.317, posto que o disposto só se aplica nas hipóteses de que tratam os incisos III a XIV e XVII e XIX do caput art. 9º do mesmo diploma legal. O que não é o caso.

A fiscalização apurou a existência de depósitos bancários não escriturados e de origem não demonstrada (omissão receita) em todos os meses dos anos-calendário de 2006 e 2007.

Por conseguinte, repetindo os fundamentos acima, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que ocorrida à infração à legislação tributária, no caso janeiro de 2006 (Simples Federal) e julho de 2007 (Simples Nacional). Assim, estão corretos o Ato Declaratório Executivo DRF/STM nº 06 e o Termo de Exclusão DRF/STM nº 1, que determinaram os efeitos da exclusão dos sistemas a partir de 01 de janeiro de 2006 e 01 de julho de 2007, respectivamente, e não a partir da ciência do contribuinte dos atos de exclusão (26/02/2011), como quer a defesa.

Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Arbitramento do lucro

Uma vez definida a exclusão do Simples, com efeitos a partir de 01/01/2006, o contribuinte se sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inclusive com relação à forma de apuração dos seus resultados. Isso é o que determina o art. 16 da Lei nº 9.317, de 1996 e também o art. 32 da Lei Complementar nº 123, de 2006 a seguir transcritos:

Lei nº 9.317/96

Art. 16º A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Lei Complementar nº 123/06

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

Portanto, a fiscalização agiu corretamente ao efetuar os lançamentos a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão (01/01/2006), com base nas normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, que, no caso em tela, foi na sistemática do lucro arbitrado, em face do contribuinte, intimado para tanto (fls. 404/406), deixar de apresentar os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal que são exigidos nos regimes de tributação do lucro real

ou do lucro presumido, ou seja, Livros Diário, Razão ou Livro Caixa contendo toda a movimentação financeira, inclusive bancária, em relação a todo o período fiscalizado - anos-calendário 2006 e 2007.

O art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, assim dispõe:

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;

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

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

b) determinar o lucro real;

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;

...

Apenas a alegação de que entregou todos os livros solicitados pela fiscalização, não é suficiente para descaracterizar o arbitramento do lucro, uma vez que a impugnante não demonstrou que, à época dos fatos, possuía regular escrita contábil/fiscal, contendo toda a movimentação financeira, inclusive bancária, e, também, não há nos autos qualquer indicação de que ela realmente existia.

Ademais, o instituto do arbitramento do lucros não é penalidade, é forma lícita de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social.

Assim, deve ser mantido o arbitramento realizado pela fiscalização.

Base de cálculo do arbitramento

Conforme os autos, o arbitramento do lucro tem como base de cálculo a receita total apurada, tendo sido considerada a receita declarada (DSPJs original e retificadora) no regime do Simples e a receita omitida apurada com base em depósitos/créditos bancários não escriturados e de origem não comprovada.

Omissão de receita - Depósitos/créditos bancários de origem não comprovada

Valeu-se a autoridade fiscal da presunção de omissão de receita do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Reza o art. 42.

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

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

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

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

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

II - ... (grifei)

A Lei nº 9.430, de 1996, estabeleceu uma presunção de omissão de rendimentos/receitas que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

As presunções legais, também chamadas presunções jurídicas, dividem-se em absolutas (juris et jure) e relativas (juris tantum). Denomina-se presunção juris et jure aquela que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário nem impugnação; diz-se que a presunção é juris tantum quando a norma legal é formulada de tal maneira que a verdade enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade.

Conclui-se, por conseguinte, que a presunção legal de renda, caracterizada por depósitos bancários, é do tipo juris tantum (relativa). Caberia, portanto, ao contribuinte apresentar justificativas válidas para os ingressos ocorridos em suas contas-correntes.

No caso em exame, como se vê dos extratos bancários juntados às fls. 796 a 1.063, a autuada realizou movimentação financeira

no Banrisul, Banco do Brasil, Bradesco, CEF, Santander, Sicredi e Banespa.

Segundo a fiscalização, o contribuinte, intimado e reintimado (intimações de fls. 276/278 e 281/283) não comprovou a origem dos depósitos/créditos bancários no montante de R\$ 677.210,21, conforme valores individualmente identificados na planilha de fls. 358/374.

Na impugnação, a defesa contesta o montante tributado, alegando que não foram excluídos os cheques devolvidos, as transferências bancárias e os empréstimos e financiamentos contraídos no período.

A contestação do contribuinte não procede. A um porque a fiscalização não tributou os valores de depósitos/créditos com origem comprovada em empréstimos bancários ou de terceiros, ou em transferências de outras contas da própria pessoa jurídica ou da pessoa jurídica Dermapelle Farmácia de Manipulação Ltda (fls. 288/292). A dois porque a impugnante não identifica individualmente quais os valores que devam ser excluídos do cálculo com origem em cheques devolvidos, transferências ou empréstimos bancários ou de terceiros, nem juntou suficiente comprovação na impugnação, com coincidência em datas e valores.

Também não são aceitas apenas alegações de que os empréstimos contratados eram superiores à diferença apontada pela fiscalização, de que mantinha contratos de cheque especial e CDC pré-aprovado com o Banco do Brasil, de que existiam no período contratos renovados automaticamente para a Cessão de Direitos recebidos através do Banricompras, uma vez que os contratos de aberturas de créditos e os descontos de títulos trazidos pelo impugnante (fls. 522/785), não são hábeis para comprovar a origem dos depósitos/créditos bancários relacionados na planilha de fls. 358/374. Tem-se a não coincidência em datas e valores das operações bancárias tributadas e os documentos apresentados.

Registra-se, que a impugnante, na fase de diligência, e até a presente data, não se preocupou em trazer aos autos novas provas, com coincidência em datas e valores, para desfazer a infração cometida.

Conclui-se então, à mingua de qualquer prova a cargo do contribuinte da origem dos depósitos/créditos bancários não escriturados, pela manutenção do lançamento levados a efeito e tributados como omissão de receita na pessoa jurídica, com pleno alcance à hipótese impositiva fiscal estabelecida no caput do art. 42 da Lei 9.430, de 1996 e tributação pelo regime do lucro arbitrado com base na receita total apurada, conforme está nos autos.

Multa de ofício duplicada (150%)

Quanto à alegação da multa aplicada ser confiscatória, da mesma forma não merece guarida à defesa. Deve-se considerar que a multa está prevista em lei vigente, não cabendo ao órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-la enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Além disso, a vedação constitucional refere-se à utilização de tributo com efeito confiscatório, não se referindo a multas por atos ilícitos. E mais, dirige-se ao legislador, e não ao aplicar da lei.

O Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CC) (atualmente CARF) tem se manifestado sobre o assunto, conforme ementas a seguir transcritas:

MULTA DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - CONSTITUIÇÃO FEDERAL (Art. 150, inciso IV) - O princípio da tipicidade não está adstrito à conveniência e à oportunidade da administração tributária. Ocorrendo, pois, os requisitos legais fáticos deverá ser implementado o lançamento, sem margem de discricção, em consonância com o artigo 142 do CTN porque fundados nos artigos 150, I da Superlei e 97 da Lei 5.172/66.

A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Creio que tributo não deva ser confundido com penalidade, mormente por não ter esta o caráter de prestações permanentes. Ainda assim, o tributo subsumido que está ao princípio da legalidade, curva-se, num Estado Democrático de Direito, à lei editada pelo poder legislativo (artigo 48, inciso I da CF/88) consentida pela maioria de seus mandatários (artigo 1º, § único da CF/88). (Acórdão do 1º CC nº 103-19.747, de 11/11/98)

IRPJ - LANÇAMENTO - CONFISCO - A vedação contida no artigo 150, parágrafo 4º, da Constituição Federal sobre a utilização de tributo com efeito de confisco destina-se ao órgão legislativo, não se aplicando aos lançamentos de ofício efetuados em cumprimento das leis tributárias regularmente aprovadas. (Acórdão do 1º CC nº 101-92.322, de 25/09/98)

A multa de ofício foi aplicada com base no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Para explicitar a aplicabilidade dessa multa, transcrevem-se também os dispositivos da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, que a fundamentam, in verbis:

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 suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou 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 artigos 71 e 72.

Vê-se que para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo na ação desenvolvida pelo infrator. Ademais, pode-se afirmar que cada ato ilícito carrega uma determinada carga de lesão à ordem tributária, onde determinadas condutas são tão graves a ponto de, por si só, imediatamente consubstanciarem o intuito doloso. Outros procedimentos, de menor poder ofensivo, se analisados individualmente não caracterizam a ação premeditada, no entanto, podem evidenciar o dolo quando reiteradamente praticados ao longo de um determinado tempo.

De acordo com os autos (fls. 209 e 451), foram verificadas diferenças expressivas entre os valores de receitas originariamente declaradas pela contribuinte, relativamente aos anos de 2006 e 2007 e os valores de sua movimentação financeira (MF), na seguinte ordem de grandeza:

<i>Ano calendário</i>	<i>Movimentação financeira (CPMF)</i>	<i>Receita declarada (DSPJ)</i>	<i>Diferença apurada</i>	<i>% decl./Mov. CPMF</i>
<i>2006</i>	<i>R\$ 1.991.468,23</i>	<i>R\$ 451.830,00</i>	<i>R\$1.539.638,23</i>	<i>22,69%</i>
<i>2007</i>	<i>R\$ 2.751.932,02</i>	<i>R\$ 345.534,43</i>	<i>R\$ 2.406.397,59</i>	<i>12,56%</i>

No Relatório de Fiscalização (fls. 62/63) consta que, durante o procedimento fiscal, o contribuinte readquiriu a espontaneidade e aproveitando-se disso, reenviou suas DSPJs de 2006 e 2007, declarando e oferecendo à tributação novos e maiores valores de receita que os já declarados originalmente, conforme demonstra a planilha de comparação de fl. 430. Essa diferença entre declarações representa um significativo percentual de 74,58% sobre a receita bruta informada nas DSPJs retificadoras.

Diz o autuante que a apresentação das novas DSPJs, com valores de receita bruta (RB) maiores que os anteriormente declarados, demonstra que a autuada mantinha um histórico de sonegação durante todo o período fiscalizado, cuja iniciativa de retificação das DSPJs e DCTFs não foi suficiente para que toda a sua movimentação financeira ficasse compatível com a receita bruta declarada, conforme planilha anexa à fl. 407.

Analizando os fatos apresentados e o que consta da impugnação, entende-se que procede a conclusão fiscal, uma vez que restou confirmado que a impugnante não escriturou parte da movimentação financeira e não logrou êxito em comprovar a origem dos valores creditados em suas contas correntes bancárias, nos anos-calendário de 2006 e 2007, no montante de R\$ 677.210,21.

Ora, deixar de apresentar os extratos bancários requisitados pela fiscalização, não escriturar parte de sua movimentação financeira e não declarar expressivas parcelas de receitas, de forma repetida ao longo de dois anos, evidencia a tentativa, dolosa, por parte da autuada de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Não se está diante de um mero erro na escrituração, mas da intenção do agente de praticar o ato ilícito, com consciência e representação de que o ato praticado alcançaria o objetivo almejado, qual seja, o de não pagar ou de reduzir os tributos devidos.

Ao contrário do que alega a impugnante, o agravamento da penalidade, pela detecção da presença da circunstância qualificadora de “sonegação”, é irretocável. Vem-se consolidando na jurisprudência do Conselho de Contribuintes (atualmente CARF) a associação do conceito de fraude à prática reiterada de ações e omissões menos evidentes, como é o caso da omissão sistemática de valores nos livros contábeis ou declarações de rendimentos, restando evidenciado o dolo pelo “conjunto da obra”. O “animus fraudandi” é delimitado pela forma premeditada e contínua com que essas ações, aparentemente isentas de dolo quando tomadas individualmente, são executadas ao longo do tempo.

A propósito do tema, assim tem-se pronunciado o Conselho de Contribuintes (atualmente CARF):

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - FALTA DE RECOLHIMENTO - EXIGÊNCIA - MULTA AGRAVADA - Sobre créditos apurados em procedimento de ofício cabe multa agravada quando, restar caracterizada a omissão sistemática e intencional de informações relevantes à administração tributária. (1º CC - Ac. 108.06667/2001 - 8ª C - Data da sessão: 19.09.2001).

ERROS REITERADOS NO SOMATÓRIO DE VENDAS - MULTA AGRAVADA - A prática de reduzir indevidamente a receita oferecida à tributação, por força de erro de soma, é forte indicio de prática fraudulenta, merecendo a imposição da multa agravada. (1º CC - AJc. 108-05.900 - 8ª C. - Rel. Mário Junqueira Franco Júnior - DJU 14.12.1999 - p.8).

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SOMA A MENOR NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS - As reiteradas diferenças a menor constatadas entre a soma dos valores constantes das notas fiscais de vendas e as totalizações da coluna correspondente aos valores das vendas dos livros registro de saídas caracterizam a omissão de receitas. IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - MULTA QUALIFICADA - Caracteriza a intenção de fraudar o Tesouro Nacional o fato de o contribuinte, reiteradamente, somar a menor, nos livros de registro de saídas, a coluna correspondente aos valores das vendas. Aplicável, assim, a multa qualificada prevista no inc. II do art. 992 do RIR/94. (1º CC - Ac. 10191.987 - 1ª C - DOU 28.05.1998 - p. 45).

Assim, não tem razão a defesa. Entende-se que está correto o agravamento da multa (150%) pela presença da circunstância "sonegação", conforme definida no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Também não ocorreu penalização indevida como alega a defesa. Os valores dos tributos declarados espontaneamente nos regimes Simples (Federal e Nacional), estão deduzidos dos valores devidos apurados no regime do lucro arbitrado, conforme planilhas de fls. 381/384.

Juros de mora. Utilização da taxa Selic

Com fundamento no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, entre outros dispositivos legais já citados, em razão da falta de recolhimentos dos tributos e contribuições em favor da Fazenda Nacional, estão sendo exigidos juros de mora com base na taxa SELIC, ou seja, a exigência decorre de lei, não havendo possibilidade de afastar sua aplicação nesta apreciação administrativa, que se limita a cumprir os atos legais vigentes.

A matéria encontra-se pacificada na esfera administrativa conforme se verifica na Súmula nº 4 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Lançamentos decorrentes - PIS/PASEP, COFINS e CSLL

As exigências relativas aos lançamentos decorrentes devem acompanhar o que ficou decidido quanto ao IRPJ, pois os autos de infração baseiam-se nos mesmos fatos, e, assim, a decisão de mérito prolatada naquele feito constitui prejudgado nas decisões das exigências chamadas decorrentes.

Conclusão do voto

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, julgar improcedentes as impugnações, mantendo-se os atos de exclusão do Simples (Federal e Nacional) e as exigências do crédito tributário lançado.

Na presente fase recursal, a Contribuinte não conseguiu refutar os sólidos fundamentos da decisão de primeira instância administrativa, pelo que os adoto também nesta decisão.

Acrescento apenas algumas considerações.

A Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF não foi emitida em **18/05/2009**, mas em **16/07/2009**. A data de 18/05/2009 que consta das fls. 191 (mencionada pela Contribuinte) corresponde apenas ao dia em que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF foi expedido.

A solicitação para a emissão de RMF e a emissão desse documento pela autoridade competente ocorreram efetivamente em 16/07/2009, conforme constam das fls. 194/195.

Com efeito, a RMF não foi emitida antes do início do procedimento fiscal. Aliás, está bastante evidente que quando da solicitação para expedição de RMF, a Fiscalização já havia inclusive analisado os livros fiscais e contábeis apresentados pela Contribuinte no curso da auditoria fiscal.

A motivação para a referida requisição também não foi a simples recusa de apresentação dos extratos bancários, mas sim a grande incompatibilidade verificada entre a movimentação bancária (valores globais) e a Receita Bruta de Vendas (RBV) informada nas Declarações Simplificadas dos anos-calendário 2006 e 2007, e ainda o fato de os livros Diário e Razão não registrarem a contabilização de rendimentos de aplicações financeiras auferidos junto à Caixa Econômica Federal (CEF) nesses mesmos anos, conforme informado em DIRF por aquela instituição financeira.

As críticas apresentadas em relação à RMF, portanto, são equivocadas.

A Contribuinte também alega nulidade por não ter tido acesso às informações durante o procedimento de fiscalização, mas não houve nenhuma ofensa ao devido processo legal, por violação ao contraditório e à ampla defesa.

A esse respeito, cabe registrar que o Decreto nº 70.235/1972 (que regulamento o PAF com status de lei), em seus arts. 14 e 15, apenas não prevê a possibilidade do exercício do direito de defesa e do contraditório previamente à lavratura do ato de exclusão de Simples e da autuação fiscal que decorre desse ato.

Com efeito, o art. 14 do Decreto 70.235/1972 menciona expressamente que “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”, e a impugnação é sempre apresentada depois das ciências do ato de exclusão e do lançamento fiscal.

Aliás, o art. 15 do Decreto 70.235/1972 é bastante claro a esse respeito:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Isto não quer dizer, todavia, que a legislação que regula o PAF não preveja o contraditório ou a possibilidade do direito de defesa, mas apenas que o exercício destes direitos é diferido para um determinado momento, eis que os trabalhos de fiscalização (auditoria) tem a natureza de um procedimento investigativo (inquisitorial).

Em relação ao caso concreto, vê-se que a Recorrente teve a ciência dos termos e demonstrativos que compõe o processo, onde estão claramente descritos os fatos que motivaram a exclusão do Simples e o lançamento, bem como a infração a ela imputada e as disposições legais que teria infringido.

Diante disso, ela pôde perfeitamente exercer o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, e o fez por meio da impugnação já analisada, e novamente agora, por meio do recurso voluntário sob exame.

Assim, essa preliminar deve mesmo ser rejeitada.

A Recorrente alega nulidade em razão de os extratos bancários terem sido juntados aos autos apenas na ocasião da diligência determinada pela Delegacia de Julgamento, ou seja, após a apresentação da impugnação.

Em relação à juntada dos extratos bancários, não procede o argumento de que “a Impugnação já estava apresentada, não tendo a Recorrente como modificá-la”, eis que foi reaberto o prazo para sua manifestação, direito que aliás foi exercido pela Contribuinte, quando complementou a impugnação anteriormente apresentada.

Os extratos bancários obtidos junto às instituições financeiras eram documentos pertencentes à própria Contribuinte, que ela tinha pleno acesso.

Além disso, ao longo do procedimento fiscal foram elaboradas várias planilhas relacionando os ingressos bancários para a comprovação de origem. A Contribuinte examinou essas planilhas, e a maioria das justificativas que ela apresentou à Fiscalização foram aceitas, remanescendo apenas uma parte de depósitos bancários sem comprovação de origem.

Não procede, assim, a alegação de que ela tomou conhecimento do conteúdo dos extratos bancários somente após a diligência realizada pela DRJ, eis que desde a fase de auditoria ela já vinha apresentando justificativas para os ingressos bancários que constavam desses extratos, e que, não é demais frisar, eram documentos que já lhe pertenciam.

Vê-se que a juntada posterior dos extratos em nada prejudicou o direito de defesa da Contribuinte.

Preliminar rejeitada.

A Contribuinte também alega que não podia ser autuada enquanto a exclusão do Simples não se tornasse definitiva. Por outro lado, alega que não podia ser excluída do Simples enquanto a omissão de receitas, ou seja, a autuação fiscal, não estivesse definitivamente julgada.

Tal argumentação, se acolhida, resultaria em uma contradição lógica, em um paradoxo sem solução. O Fisco passaria a depender da definitividade de “A” para fazer “B”, ao mesmo tempo em que dependeria da definitividade de “B” para fazer “A”.

A autuação fiscal não depende de se tornar definitiva a exclusão do Simples. Da mesma forma que a exclusão do Simples não precisa de uma decisão final sobre a omissão de receitas.

As defesas administrativas suspenderam os efeitos tanto do ato de exclusão quanto das autuações fiscais, e somente no final do processo administrativo, quando não restarem mais recursos pendentes de análise, é que esses atos administrativos efetivamente poderão produzir efeitos.

Também nesse caso não procedem as críticas apresentadas pela Recorrente.

Nesse mesmo passo, é importante registrar que a exclusão do Simples não foi ainda registrada no Portal do Simples Nacional na internet, como determina o § 4º do art. 2º da Resolução CGSN n.º 15/07, justamente porque tanto o ato de exclusão quanto as autuações fiscais estão suspensos em razão das defesas apresentadas no presente processo administrativo.

Somente após o término deste processo administrativo é que os questionados atos administrativos poderão produzir efeitos, dependendo do que restar decidido em relação a eles.

A Contribuinte ainda alega que o Auditor-Fiscal deveria ter excluído do cálculo os valores relativos à denúncia espontânea. Contudo, o Relatório de Fiscalização, às e-fls. 62, e os demonstrativos de e-fls. 381 a 384 deixam bastante claro que a Fiscalização reconheceu a reaquisição de espontaneidade no decorrer do procedimento, que decompôs os valores declarados a título de Simples, e que deduziu do auto de infração os valores dos tributos constantes das declarações retificadoras.

Em relação à apuração dos valores e à comprovação da origem dos depósitos bancários, é importante registrar que a defasagem verificada no início do procedimento entre os ingressos bancários e a receita declarada era de R\$ 3.946.035,82, e que depois de vários confrontos entre os valores ingressados na conta e a escrituração, chegou-se à divergência de R\$ 677.210,21, que remanesceram sem a devida comprovação de origem.

Processo nº 11060.000438/2011-61
Acórdão n.º 1802-002.271

S1-TE02
Fl. 41

São improcedentes as alegações de que a Fiscalização não teria excluído os valores relativos aos cheques devolvidos, às diversas transferências bancárias e aos empréstimos e financiamentos contraídos no período.

Além dessas considerações adicionais, registro novamente que adoto neste voto as razões da decisão de primeira instância administrativa, acima transcritas.

Deste modo, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa