



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11080.000107/2010-10
Recurso Voluntário
Acórdão n° 1301-006.285 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2022
Recorrente PROAL ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

SIMPLES FEDERAL. EXCLUSÃO. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. EFEITOS. RETROATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE

Caracterizado o embaraço a fiscalização, a exclusão do contribuinte do regime simplificado somente é possível a partir da caracterização do embaraço, de modo que a sua exclusão de maneira retroativa é inconcebível.

LANÇAMENTO EM RAZÃO DA EXCLUSÃO DO SIMPLES. NULIDADE DO ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO.

Verificado o cancelamento o ato declaratório que excluiu o contribuinte do Simples Federal, é indevido o lançamento para cobrança de valores exatamente em razão da exclusão anulada, portanto é nulo o lançamento dos débitos constituídos com relação ao ano calendário de 2006, em razão do devido enquadramento do contribuinte no regime simplificado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusivado Poder Judiciário.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITO BANCÁRIO. ALEGAÇÕES DENULIDADE.

Verificado que a Fiscalização cumpriu os requisitos formais e materiais estabelecidos pelo artigo 42 da Lei n° 9.430/1996, não há que se falar em nulidade da autuação. O aludido dispositivo não confronta o disposto no artigo 43 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. 150%. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA. ÔNUS DA ACUSAÇÃO. INEXISTÊNCIA NOS AUTOS.

A simples omissão de receita não autoriza a qualificação da multa, de modo que é imprescindível a comprovação inequívoca da prática de conduta dolosa por parte do contribuinte com o evidente intuito de fraudar a fiscalização

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte 1) por unanimidade de votos, para cancelar o auto de infração referente ao ano calendário de 2006, diante da indevida exclusão do contribuinte do regime do Simples Federal ; 2) por maioria de votos, para reduzir a multa de ofício de 150% para o percentual de 75% para o lançamento do ano calendário 2005, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Rafael Taranto Malheiros, Eduardo Monteiro Cardoso e Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

Relatório

O presente processo retorna a este Colegiado após julgamento realizado pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), cuja decisão, por maioria de votos, reformou o acórdão n.º 1301-003.496, proferido em 21/11/2018, o qual havia cancelado integralmente a autuação fiscal devido ao fato de a fiscalização ter se valido de informações obtidas via Requisição de Movimentação Financeira (“RMF”), em desacordo com o disposto no Decreto n.º 3.724/2001 e na Lei n.º 9.430/1996.

O acórdão n.º 9202-009.589 proferido pela Câmara Superior recebeu a seguinte ementa (fls. 4022 do *e-processo*):

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). POSSIBILIDADE DE EMISSÃO DE RMF.

A expedição da RMF deve ser precedida de intimação ao sujeito passivo para prestar informações sobre a sua movimentação financeira, necessárias à execução do Mandado de Procedimento Fiscal. A legislação não estipula quantidade de intimações a serem feitas pela Fiscalização.

Hipótese em que, o contribuinte foi regularmente intimado a prestar as referidas informações, mas não o fez a contento.

Como se observa pelos fundamentos do voto vencedor, a conclusão final foi no sentido de que o artigo 33, VII, da Lei nº 9.430/1996 seria aplicável ao caso, veja-se (fls. 4030/4032 do *e-processo*):

No caso em exame, interessa-nos aquela prevista no inciso VII, que nos remete ao artigo 33 da Lei 9.430/96, onde são elencadas hipóteses nas quais a Administração Tributária pode instituir Regime Especial para o cumprimento de obrigações por parte do sujeito passivo.

Dentre essas 7 hipóteses adicionais, a do item I, que conceitua ou caracteriza o “embaraço à fiscalização” que pode dar ensejo ao referido Regime Especial, é aquela tratada nestes autos e a que merece especial atenção. Confira-se sua redação:

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pela não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

De plano, perceba-se, da dicção do dispositivo, que o legislador, **para esse fim**, não fez maiores exigências quanto a necessidade de contextualizar a “*negativa não justificada de exibição*” de documentos ou o “*não fornecimento de informações sobre ...movimentação financeira*”; ou mesmo quanto a demonstrar o elemento subjetivo da conduta adotada pelo sujeito passivo.

Aperceba-se que a justificativa para a sua não apresentação deve repousar em situação que foge inteiramente ao domínio do intimado, a exemplo de ter, comprovadamente, solicitado os extratos junto à instituição financeira; e esta, dentro do prazo por ela acordado, ainda não os ter entregue.

Nesse sentido, negativas do tipo “não os tenho”, “os perdi na enchente”, “o rato comeu”, “não sabia que deveria guarda-los” ou “solicitei ao banco que ainda não me entregou”, **desacompanhadas das providências** cabíveis com vistas a atender à intimação, não me parece que são justificativas a impedir ao Fisco que se socorra, diretamente, às instituições financeiras, o que dirá do mero silêncio em face da intimação recebida.

Pelo contrário, a julgar pela abrangência ou amplitude dos casos, como, por exemplo, na parte final do dispositivo, que ao remeter às hipóteses do artigo 200 do CTN admite caracterizado o embaraço quando “*necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção*”, penso que o intuito desse artigo 33, cujas hipóteses foram abraçadas, sem ressalvas, pelo já citado inciso VII do Decreto 3.754/2001, foi o de apenas conferir uma maior efetividade ao procedimento fiscalizatório, o que não se confunde com o

rigor para a imposição de multas, no casos em que a lei exige a demonstração da intencionalidade do agente. É dizer, o acesso aos dados bancários, longe de se estar impingindo qualquer penalidade ao sujeito passivo, presta-se a instrumentalizar a atuação do Fisco, que está, inclusive, obrigado a mantê-los sob sigilo a teor do artigo 198 do CTN.

Note-se que muito embora haja uma proteção constitucional ao sigilo de dados e ao direito à liberdade, a legislação infraconstitucional houve por bem, observados por óbvio os limites constitucionais, assegurar ao Estado, **em seu papel fiscalizatório**, plenas condições de desenvolver seu mister, seja relativizando o direito ao sigilo de dados, no caso do acesso à movimentação financeira, seja flexibilizando o direito à liberdade, no caso da implementação das medidas previstas no § 2º do artigo 33 da Lei 9.430/962, que trata do Regime Especial para o cumprimento de obrigações pelo sujeito passivo.

Nesse rumo, vejo como suficiente a não apresentação, quando intimado, dos extratos bancários para dar azo à emissão da RMF, sempre que preenchidas as demais condições e exigências formais previstas naquele decreto regulamentar.

Por fim, cumpre destacar que o assunto não é novo neste Colegiado, que na sessão de 12/12/18, no acórdão de nº 9202-007.438, decidiu, à unanimidade, que a expedição da RMF deveria ser precedida de intimação ao sujeito passivo para prestar informações sobre a sua movimentação financeira, necessárias à execução do Mandado de Procedimento Fiscal, **sendo que a legislação não estipularia quantidade de intimações a serem feitas pela Fiscalização**. Confira-se sua ementa:

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). POSSIBILIDADE DE EMISSÃO DE RMF.

A expedição da RMF deve ser precedida de intimação ao sujeito passivo para prestar informações sobre a sua movimentação financeira, necessárias à execução do Mandado de Procedimento Fiscal. A legislação não estipula quantidade de intimações a serem feitas pela Fiscalização.

Hipótese em que, o contribuinte foi regularmente intimado a prestar as referidas informações, mas não o fez a contento.

[grifos constam do original]

Assim, superada a questão, mas levando-se em conta a existência dos demais argumentos constantes do recurso voluntário, os quais não foram analisados, os autos retornam ao presente colegiado para prosseguimento do julgamento.

Nesse sentido, vejamos o que se encontra em discussão no momento, oportunidade na qual pedimos licença para transcrever o relatório constante do acórdão reformado (fls. 3862/3875 do *e-processo*):

O presente processo trata de **impugnação dos Autos de Infração** (AI), lavrados em 13/01/2010, relativos ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (**IRPJ**), fls. 713/719, contribuição para o Programa de Integração Social (**PIS**), fls. 732/737, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (**Cofins**), fls. 749/754, e Contribuição Social sobre o lucro líquido (**CSLL**), fls. 766/773, nos valores originários de R\$ 1.638.371,72, R\$ 72.091,83, R\$ 338.169,07 e R\$ 482.823,17, respectivamente, e são referentes a **fatos**

geradores ocorridos entre de março de 2005 e dezembro de 2006. Os tributos originários acrescidos de juros moratórios (calculados até 30/12/2009) e multas de ofício montam a R\$ 6.847.782,23.

A contribuinte usufruía da apuração de tributos pela sistemática do SIMPLES de janeiro a dezembro de 2006 e pelo lucro real no ano de 2005, enquadrando-se como empresa de pequeno porte. Os AI foram precedidos do **Ato Declaratório Executivo DRE/POA n.º 001 de 11 de janeiro de 2010** (ADE 001/2010), à fl. 264, através do qual a contribuinte fora excluída do Sistema Integrado de Pagamento dos Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte SIMPLES, em decorrência de **embarço à fiscalização,** conforme o disposto no artigo 14, inciso II, da Lei 9.317 de 05/12/1996. A **exclusão teve efeito a partir de 01/01/2006** em conformidade com o disposto no inciso V do art. 15 da Lei n.º 9.317/1996.

Os **lançamentos questionados se deram em razão da omissão de receitas, apuradas com base em depósitos bancários de origem não comprovada.** Nos lançamentos ela teve seus resultados apurados pela sistemática do **lucro arbitrado, nos anos calendário 2005 e 2006, uma vez que sua escrituração comercial foi considerada imprestável para identificar sua efetiva movimentação financeira.** Tendo em vista a prática de atos descritos nos art. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30/11/1964, a multa aplicada foi majorada para 150%, conforme art. 44 da Lei n.º 9.430 de 27/12/1996.

O Relatório Fiscal encontra-se às fls. 786/808, tendo as ciências deste, dos AI e do AD01, sido dadas à contribuinte em 15/01/2010.

Os fatos que deram ensejo à autuação levaram ao arrolamento de bens das pessoa jurídica proposto no processo n.º 11080.000208/201082 e representação fiscal para fins penais no processo n.º 11080.000209/201027.

A contribuinte apresentou impugnação, às fls. 815/840, em 17/02/2010, afirmando insubsistência e improcedência da autuação fiscal.

RELATÓRIO DE ATIVIDADE FISCAL

Informações da contribuinte

Em 20/02/2009 (fls. 03/04), a empresa fora intimada a apresentar sua contabilidade em meio digital, relativa aos anos calendário 2005 e 2006. Em 06/04/2009 (folhas 22 e 23), foi solicitado que o contribuinte apresentasse: i) cópias dos contratos celebrados com alguns clientes, ii) os extratos de suas contas bancárias, as notas fiscais (NF) emitidas, iii) relação dos valores repassados aos clientes por conta de serviços de cobrança e iv) os livros contábeis e fiscais; todos relativos aos anos de 2005 e 2006.

A contribuinte atendeu parcialmente à intimação (fls. 25/26) no tocante às NF, valores repassados e livros contábeis, informando, contudo, que não possuía os extratos bancários do período solicitado, tendo em vista "o lapso de tempo e até mesmo por desconhecimento da necessidade de guarda de tal documentação"; também informou não mais ter cópias dos contratos com seus clientes.

Em face de indícios da ocorrência de infrações tributárias, a fiscalização cientificou a contribuinte de termo de início de ação fiscal (fls. 29/30), intimando a através deste, a i) apresentar relação dos valores recebidos de seus clientes por conta dos serviços de cobrança nos anos calendário de 2005/2006 e, novamente, ii) apresentar os extratos bancários dos mesmos anos.

O representante da empresa atendeu parcialmente à intimação (fls. 32/33), entregando CD com as informações referentes aos valores recebidos, ressalvando que estes eram

depositados em momento distinto ao da emissão das NF correspondentes, nem sempre correspondendo a cada uma delas diretamente, mas muitas vezes à soma de duas ou mais. No tocante aos extratos bancários repetiu que não possuía os extratos bancários do período solicitado, tendo em vista "o lapso de tempo e até mesmo por desconhecimento da necessidade de guarda de tal documentação", sem nada mais acrescentar.

Análise da contabilidade de contribuinte

O agente fiscal realizou análise dos livros contábeis da contribuinte, fazendo as seguintes ponderações (fls. 792/793):

... os livros contábeis da fiscalizada não registram as suas contas bancárias. Somente em 31/12/2006 é feita a implantação de saldo nas contas mantidas junto ao Banco do Brasil, HSBC, UNIBANCO e BRADESCO.

Por conta disto, também não há registro de recebimento e pagamento de empréstimos, aplicações financeiras e seus respectivos rendimentos, as despesas bancárias, como taxas de transferência de recursos (TED e DOC), juros, CPMF, IOF, etc.

Também se verifica que a contabilidade não possui registro do recebimento e devolução dos títulos pertencentes às instituições financeiras, para a execução da cobrança. Igualmente não há registro do recebimento dos recursos dos devedores finais, nem da transferência dos mesmos às instituições financeiras titulares dos créditos cobrados.

Todos os pagamentos de despesas e os recebimentos de receitas são lançados contra a conta "Caixa".

Ou seja, a escrituração do contribuinte é completamente desvinculada da movimentação financeira real, a qual é muito superior à movimentação financeira contabilizada. Logo, não é possível identificar a origem e o destino dos recursos que circularam pelas contas bancárias da pessoa jurídica, assim como se estes recursos são provenientes da prestação de serviços de cobrança ou se possuem outras origens.

Informações dos bancos

Em face da reiterada falta de fornecimento das informações bancárias, teria se configurado embaraço à fiscalização nos moldes do art. 33, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, o que autorizou o fiscal a solicitar emissão de requisições de informações sobre movimentação financeira – RMF (fls. 315/316), enviadas a todas as instituições financeiras que apresentaram valores representativos de CPMF retidos em nome da Proal. As requisições tiveram retorno das informações em meio digital, dos bancos: HSBC SA (fls. 317/321), UNIBANCO SA (fls. 322/327), Banco BRADESCO (fls. 328/335) e Banco do Brasil (fls. 336/340), tendo sido todos os extratos recebidos convertidos em formato de tabela "Excel", e gravados no CD de folhas 341 e 342.

Informações dos clientes

Com o objetivo de verificar a espécie de serviço que era prestado pela Proal às instituições financeiras que informaram em DIRF pagamentos a este contribuinte, a fiscalização as intimou a apresentar cópia do contrato celebrado, relação individualizada de valores repassados pela Proal, por conta de cobranças executadas, assim como relação individualizada de pagamentos feitos à Proal, ambas dos anos 2005 e 2006.

As informações obtidas estão resumidas no quadro a seguir:

CONTRATANTES		DOCUMENTOS		
A	BV Financeira S/A Crédito Financiamento e Investimento	Contrato de prestação de serviços , cujo objeto é a cobrança judicial e extrajudicial, além da localização de bens. (fls. 363/370)	Relação de valores recebidos da PROAL como repasses de valores cobrados. (fls. 379/388 e 392/424)	Relação de valores pagos à PROAL como remuneração. (fls. 372/377)
B	PORTOCRED S/A Crédito Financiamento e Investimento	Relação de títulos cobrados pela Proal, bem como o cálculo da comissão devida pela cobrança de cada título, cujo percentual variou entre 2,5% e 25%. (fls. 425/433)		
C	Banco Dibens S/A	Contrato de prestação de serviços celebrado entre a Proal e várias instituições financeiras. (fls. 442/479)	Relação de valores recebidos da PROAL como repasses de valores cobrados. (fls. 483/486)	Relação de valores pagos à PROAL como remuneração (fl. 480).
D	Dibens Leasing S/A - Arrendamento Mercantil	Contrato de prestação de serviços celebrado entre a Proal e várias instituições financeiras. (fls. 501/538)	Relação de valores recebidos da PROAL como repasses de valores cobrados. (fl. 541)	Relação de valores pagos à PROAL como remuneração (fl. 539).
E	UNIBANCO - União de Bancos Brasileiros S/A	Contrato de prestação de serviços celebrado entre a Proal e várias instituições financeiras. (fls. 556/604)	Relação de valores recebidos da PROAL como repasses de valores cobrados. (fls. 610/611)	Relação de valores pagos à PROAL como remuneração (fls. 605/609).
F	Portonovo Companhia Securitizadora de Créditos Financeiros			Apresentou relação de valores pagos à Proal pela prestação de serviços, em que é mencionada a respectiva Nota Fiscal emitida.* (fls. 619/638)
G	Orbis Trust Securitizadora de Créditos S/A			Apresentou relação de valores pagos à Proal pela prestação de serviços, em que é mencionada a respectiva Nota Fiscal emitida.* (fls. 639/646)
H	Banco Finasa S/A	Contrato de prestação de serviços , cujo objeto é a cobrança extrajudicial de créditos de empréstimos, financiamentos e arrendamentos, além da localização de bens (fls. 654/661).	Relação de valores recebidos da PROAL como repasses de valores cobrados. (fls. 662/665)	Apresentou relação de valores pagos à Proal pela prestação de serviços, em que é mencionada a respectiva Nota Fiscal emitida.* (fls. 666/675)

*Constata-se que muitos documentos fiscais têm numeração que não pertence à série de notas apresentada a esta fiscalização pela Proal (fólias 27 e 28)

Cruzamento dos extratos bancários com as informações de remessas de recursos cobrados

Partindo das informações existentes a fiscalização concluiu que a empresa movimentava recursos de terceiros em suas contas correntes (c/c). Todavia, não havia evidências de esses recursos fossem integralmente provenientes da prestação de serviços de cobrança.

Visando a esclarecer essa imprecisão, o agente fiscal comparou o somatório dos créditos totais (líquidos de devoluções, estornos, empréstimos, resgate de aplicações financeiras e transferência de mesma titularidade) com o somatório das receitas recebidas pela prestação de serviços e os repasses de recursos às instituições titulares dos créditos cobrados. As entradas nas c/c deveriam corresponder aos títulos efetivamente cobrados (que correspondem aos repasses) mais as receitas próprias (pela prestação de serviços).

Visando à apuração do total dos valores repassados, foram reunidos todos os valores de créditos e débitos nas c/c em todos os bancos nos quais a contribuinte operava, classificando-os e padronizando-os em uma única planilha, denominada "Lançamentos dos extratos bancários reunidos.xls" CD de fls.705/706. Na referida planilha foram considerados repasses: i) todos os valores informados pela empresa; ii) todos os valores informados pelas instituições financeiras como recebidos da PROAL; por fim, iii) todos os valores que, mesmo não informados em i) e ii), os históricos dos lançamentos indicavam como destinatária da transferência uma das tomadoras de serviço de cobrança. O resultado deste critério foi a soma de R\$ 66.377.891,72 em recursos repassados às instituições financeiras.

Já a quantificação do total dos créditos nas contas da contribuinte foi precedida da exclusão de: transferências recebidas de outras contas correntes do mesmo titular; créditos por devolução de cheques emitidos; créditos por devolução de DOC e TED emitidos; estorno de débitos diversos; créditos estornados; resgates de aplicações financeiras; empréstimos recebidos e redução de saldo devedor de conta garantida. O resultado dessa apuração montou a R\$ 87.779.627,25. Isto está demonstrado no arquivo denominado "Créditos diversos.xls", gravado no CD de fls. 705/706.

Foram deduzidos ainda os valores dos cheques depositados e que sofreram devolução atingindo estes o total de R\$ 3.340303,90. Com isso, chega-se ao total de entradas

externas líquidas nas contas correntes da fiscalizada, correspondentes a receitas recebidas, valores pertencentes a terceiros (provenientes da cobrança de títulos), e outros créditos. O valor total obtido entre 2005 e 2006 foi de R\$ 84.439.323,35.

Deduzindo deste valor o total de repasses de recursos pela cobrança de títulos, R\$ 66.377.891,72, obtém-se o montante de R\$ 18.061.431,63, que corresponderia a entradas de recursos que não são relativos a títulos cobrados por conta e ordem de terceiros.

O total de receitas contabilizado pela Proal nos anos 2005 e 2006 foi de R\$ 4.627.329,90. Logo, há um montante de R\$ 13.434.101,73, o qual corresponde a outros créditos cuja origem deve ser determinada.

Em resumo, para os anos 2005 e 2006, chega-se aos créditos cuja origem deve ser comprovada no demonstrativo da Tabela I abaixo:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE RECEITAS OMITIDAS	
Créditos Bancários	R\$ 87.779.627,25
Cheques Devolvidos	R\$3.340.303,90
Créditos Líquidos	R\$ 84.439.323,35
Repasse aos Bancos	R\$ 66.377.891,72
Créditos de Origem não Comprovada	R\$ 18.061.431,63
Receita Contabilizada	R\$4.627.329,90
Créditos a cuja origem deve ser comprovada	R\$13.434.101,73

Tabela I

Questionamentos quanto à origem dos créditos nas contas bancárias

O agente fiscal intimou a contribuinte a comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem de todos os créditos bancários listados em planilha entregue a ela em meio digital (fls. 62/64). Após dois pedidos de prorrogação, o representante da empresa apresentou sua resposta (fls. 70/71), fornecendo planilhas em meio digital (CD de fls. 72/74), acompanhada dos documentos de folhas 75 a 257, cuja análise se resume na Tabela II abaixo:

PLANILHAS	CONTEÚDO	OBSERVAÇÕES	RESULTADO
01, 19, 20, 21, 22, 23	Valores que seriam repasses às instituições financeiras, por conta de serviços de cobrança.	Não há documentação comprobatória do conteúdo; Não foram mencionadas as datas das supostas transferências para as instituições financeiras, para que fosse possível a sua confirmação nos extratos bancários; Na relação constam instituições financeiras para as quais não foram emitidas notas fiscais, não há informações de pagamentos constantes em DIRF, e não há contrato de prestação de serviços. São exemplos o Banco ABN Amro e o Banco Volkswagen.	As informações adicionais não podem ser aceitas.
02	Relação de NF emitidas.	Já havia sido anteriormente entregue.	Não traz qualquer informação adicional.
03	Relação dos lançamentos de cheques devolvidos.	Constam nos extratos bancários entregues ao contribuinte pela fiscalização.	Não traz qualquer informação adicional.
04	Relação dos lançamentos de desbloqueio de depósitos, constantes nos extratos do Banco do Brasil.	Na relação de créditos apurada não foram computados os depósitos bloqueados.	Não há ajuste a ser feito.

05, 06, 07, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16	Relação de valores que seriam recebimentos de reembolsos de custos e despesas pertencentes às instituições financeiras contratantes, pagas originalmente pela PROAL.	<p>Não foi apresentada nenhuma documentação comprobatória;</p> <p>Tais pagamentos não foram referidos por nenhuma das instituições financeiras intimadas;</p> <p>Não foram identificadas, de modo individualizado, as despesas que teriam sido reembolsadas, sendo impossível verificar se as mesmas são relativas a verdadeiros ressarcimentos ou se correspondem a receitas indevidamente chamadas de reembolsos;</p> <p>As planilhas, em grande parte, não identificam a remetente da transferência bancária, constando como origem dos recursos várias instituições financeiras, ao mesmo tempo. Da mesma maneira, uma mesma remetente aparece em diferentes planilhas;</p> <p>Na relação consta o Banco ABN Amro, para quem não foram emitidas notas fiscais, não há informações de pagamentos constantes em DIRF, e não há contrato de prestação de serviços;</p> <p>Alguns valores, a que a fiscalizada pretendeu dar o tratamento de reembolsos, a própria instituição financeira (no caso a Portonovo Companhia Securitizadora de Créditos Financeiros) informou tratar-se de pagamentos de notas fiscais emitidas pela PROAL (fls. 626/638).</p>	As informações não podem ser aceitas.
08	Identifica o crédito bancário, com histórico de "Crédito Leasing", como suposto empréstimo recebido do UNIBANCO.	Não foi apresentada a documentação comprobatória.	A justificativa não foi aceita.
09	Identifica três créditos bancários como sendo transferências de mesma titularidade.	<p>Crédito de R\$ 21.000,00, em 28/07/2006, no Banco do Brasil -conta 1733; o tratamento de transferência de mesma titularidade havia sido dado ao crédito de mesma data e valor, no Banco HSBC, conta 1831522;</p> <p>Crédito de R\$ 15.000,00, em 21/10/2005, no Banco do Brasil -conta 1733;</p> <p>Crédito de R\$ 10.000,00, em 02/03/2005, no Banco HSBC -conta 1831522; o tratamento de transferência de mesma titularidade havia sido dado ao crédito de mesma data e valor, no Banco HSBC, conta 5400104.</p>	<p>A justificativa foi aceita, mas o crédito em aberto foi substituído por outro.</p> <p>A justificativa aceita, sendo o crédito excluído.</p> <p>A justificativa foi aceita, mas o crédito em aberto foi substituído por outro.</p>
17	Identifica créditos cujos depositantes não teriam sido identificados.	Neste caso, os recursos recebidos não foram repassados à instituição financeira, tendo sido apropriados pela fiscalizada.	A justificativa não pode ser aceita.
18	A planilha arrola créditos bancários ocorridos no dia 28/12/2006, que seriam relativos a recebimentos de títulos repassados às instituições financeiras no período seguinte.	<p>Não foi apresentada nenhuma documentação comprobatória que mostra serem referidos créditos provenientes da cobrança de títulos em atraso. Aliás, os créditos por TED listados são provenientes de recebimento de notas fiscais emitidas contra a BV Financeira;</p> <p>Não há comprovação da data de repasse dos recursos provenientes dos créditos cobrados;</p> <p>Sendo admissível que os recebimentos em 28/12/2006 devessem ser excluídos da apuração, pois teriam sido repassados no período seguinte, também deveriam ser excluídas as deduções de repasses ocorridas no início de janeiro de 2005, pois seriam relativas a recebimentos de períodos anteriores.</p>	As informações não podem ser aceitas.

Tabela II

Com base nessa análise, a fiscalização concluiu que as informações e documentos apresentados pelo contribuinte, exceto nos casos especificados acima (referentes à planilha 09), não comprovavam a origem dos créditos bancários questionados por meio do Termo de Intimação de folhas 62 a 64.

Questionamentos quanto ao destino dos recursos que transitaram pelas contas bancárias

Não sendo registradas as contas bancárias nos livros contábeis da contribuinte, nem havendo registro da circulação nessas contas dos recursos provenientes da cobrança de títulos pertencentes às instituições financeiras, concluiu-se que toda a movimentação financeira deveria estar registrada na conta “Caixa”.

A Tabela III contém dados da contabilidade, bem como dados das contas bancárias da PROAL, no período fiscalizado. Observa-se que, afastando-se os repasses apurados em conformidade com o explanado no “Cruzamento dos extratos bancários com as informações de remessas de recursos cobrados”, o total de (5) + (6) + (7) supera em R\$ 13.140.656,47 [(8) – (1)] o valor das saídas contabilizadas em “Caixa”. Esta quantia seria muito próxima ao montante dos créditos cuja origem deve ser comprovada, obtido na Tabela I.

TOTAIS NA CONTABILIDADE DA CONTRIBUINTE	Créditos em Caixa *	(1)	4.606.955,52	
	Despesas operacionais	(2)	3.481.206,05	
	Tributos sobre receitas	(3)	834.765,03	
TOTAIS NAS CONTAS BANCÁRIAS**	Repasses	(4)	66.377.891,72	
	Despesas Bancárias	(5)	596.788,91	
	Débitos diversos ***	(6)	16.571.795,04	
Aumento no saldo de aplicações financeiras computados nas contas bancárias			(7)	579.028,04
(5) + (6) + (7)			(8)	17.747.611,99
(8) - (1)			(9)	13.140.656,47

* Retirando-se os lançamentos relativos a estornos, tributos retidos na fonte e transferências contábeis de saldo.

** Excluídas as transferências de mesma titularidade, os estornos de créditos, devoluções de cheques depositados e pagamento de empréstimos.

*** Correspondentes aos cheques compensados, cheques pagos, pagamentos de títulos, contas de luz e telefone, cartão de crédito, débito de folha de pagamento e transferências diversas

Tabela III

Tal situação levou a fiscalização à conclusão de que os recursos sem origem identificada que ingressaram nas contas bancárias da PROAL foram utilizados para pagamentos de despesas não contabilizadas (tarifas bancárias, juros, CPMF, IOF, etc), e também tiveram outros destinos não identificados.

Em face disso, visando a obter informações que pudessem justificar os créditos nas contas bancárias da fiscalizada, a fiscalização relacionou individualmente todos os débitos nas contas bancárias classificados como diversos e intimou (fl. 67) a empresa a comprovar o beneficiário e a causa dos pagamentos listados em planilha que lhe foi entregue em meio digital (fls. 68/69). Passados 20 dias, e até a lavratura do AI, nenhuma prova fora apresentada.

Conclusões do agente fiscal

Pelo que foi exposto em seu relatório, o fiscal concluiu que a PROAL Assessoria Empresarial Ltda., além de prestar serviços de cobrança bancária nos anos de 2005 e 2006, exerceu outras atividades econômicas que lhe geraram créditos em suas contas bancárias cuja origem não restou comprovada.

Uma vez que, mesmo regularmente intimada, a fiscalizada não se desincumbiu de seu ônus probatório de demonstrar que os créditos em suas contas bancárias não são provenientes de outras receitas, incidiu a presunção de omissão prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Da quantificação da receita omitida

Para efeitos de determinação da receita mensal omitida, esta fiscalização procedeu da seguinte maneira (arquivo denominado "Cálculos para a autuação.xis", gravado no CD de folhas 705 e 706):

1 Os créditos nas contas bancárias foram totalizados mensalmente. Nestes créditos não estão incluídos os relativos a: transferências recebidas de outras contas correntes do mesmo titular; créditos por devolução de cheques emitidos; créditos por devolução de DOC e TED emitidos; estorno de débitos diversos; créditos estornados; resgates de aplicações financeiras; empréstimos recebidos e redução de saldo devedor de conta garantida.

2 Os valores de recursos provenientes de cobranças de títulos, repassados às instituições financeiras titulares dos créditos, foram totalizados mensalmente;

3 Os débitos bancários correspondentes a cheques depositados e devolvidos foram totalizados mensalmente;

4 As receitas contabilizadas foram totalizados mensalmente;

5 Conforme demonstrado na planilha de folha 707:

- Os créditos mensais líquidos foram obtidos pela diferença entre os créditos totais (1) e os valores de cheques devolvidos (3);
- Os créditos mensais de origem não comprovada foram obtidos pela diferença entre os créditos mensais líquidos e os valores de repasses de recursos provenientes da cobrança de títulos (2);
- A receita mensal omitida foi obtida pela diferença entre os créditos mensais de origem não comprovada e as receitas contabilizadas (4).

Sobre esses valores foram apuradas as diferenças de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS devidas, nos termos do art. 24, caput e § 2º, da Lei n.º 9.249/95.

Do arbitramento

Tendo sido a contribuinte excluída do SIMPLES em razão de embaraço à fiscalização e sendo a escrituração contábil da contribuinte totalmente desvinculada de sua movimentação financeira real, revelando-se esta muito superior àquela, incidiu a norma posta no art. 530, inciso ii), alínea a), do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), que estabelece o arbitramento do lucro para esses casos.

Apuração dos tributos

Os valores de IRPJ e CSLL devidos pelo contribuinte pela sistemática do lucro trimestral arbitrado (artigos 532 e 536 do Decreto n.º 3.000/99 e art. 29 da Lei n.º 9.430/96). Consequentemente, os valores de PIS e COFINS foram apurados pela sistemática da cumulatividade.

O fiscal descreveu a apuração em minúcias, conforme abaixo se transcreve:

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram compostas de:

- 1. Receitas omitidas, apuradas por presunção a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, conforme demonstrado na planilha de folha 707;*
- 2. Receitas contabilizadas;*
- 3. Receitas de aplicações financeiras de renda fixa, auferidas conforme DIRF de folhas 686 a 699, consolidada na planilha de folha 704.*

Dos valores de IRPJ e CSLL assim apurados pela fiscalização foram deduzidos (folhas 708 e 709):

- Os valores desses tributos declarados pelo contribuinte em DCTF ou pagos;*
- Os valores de IRRF e a parcela da CSLL contida nas contribuições sociais retidas, conforme informações contidas em DIRF (partição conforme planilha de folha 700 a 703). Nestes valores foram computadas, inclusive, as alterações produzidas pelas retificações nas DIRF efetuadas pelo UNIBANCO, Banco Dibens e Dibens Leasing;*

□ *A parcela de cada tributo recolhida por meio do DARF SIMPLES, apurada conforme demonstrado nas folhas 678 a 685.*

As bases de cálculo do PIS e da COFINS foram compostas pelas receitas omitidas, apuradas por presunção a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, mais as receitas contabilizadas.

Dos valores de PIS e COFINS assim apurados pela fiscalização foram deduzidos (folhas 710 e 711);

□ *Os valores desses tributos declarados pelo contribuinte em DCTF ou pagos;*

□ *As parcelas de PIS e COFINS contidas nas contribuições sociais retidas, conforme informações contidas em DIRF (partição conforme planilha de folhas 700 a 703). Nestes valores foram computadas, inclusive, as alterações produzidas pelas retificações nas DIRF efetuadas pelo UNIBANCO, Banco Dibens e Dibens Leasing;*

□ *A parcela de cada tributo recolhida por meio do DARF SIMPLES, apurada conforme demonstrado nas folhas 678 a 685.*

Os tributos foram lançados por Auto de Infração, juntamente com os acréscimos legais devidos, sendo que todos os arquivos digitais gerados pela fiscalização foram fornecidos ao contribuinte.

Multa qualificada

Em face da grandeza da movimentação financeira bancária (aproximadamente oitenta milhões de reais), o agente fiscal entendeu que a conduta do contribuinte, de não escriturar suas contas bancárias em seus livros comerciais, não pode ser atribuída a um erro.

Esse procedimento teria sido tão compensador que o contribuinte abriu mão de computar despesas bancárias (taxas, juros, tarifas, ÍOF, CPMF), que no período de 2005 e 2006 totalizaram algo próximo a 600 mil Reais.

No entender do fiscal, a não escrituração teve a clara intenção de ocultar do fisco outros negócios e receitas, as quais ficariam diluídas em meio à movimentação de recursos oriundos da cobrança de títulos em atraso.

Mencionou ainda que, conforme resposta a sua intimação, vários clientes da PROAL informaram que efetuaram pagamentos de notas fiscais não tendo estes sido escriturados pela fiscalizada (fls. 626/638, 644/646 e 666/675). Os valores referidos foram efetivamente localizados pela fiscalização como créditos nas contas bancárias da empresa.

Tais condutas evidenciariam a intenção da fiscalizada de reduzir a base de cálculo dos tributos e contribuições devidos, causando prejuízo ao fisco. Assim, as ações e omissões praticadas enquadrar-se-iam nos conceitos legais de fraude e sonegação previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30/11/1964.

Dessa forma, sobre as diferenças de tributos e contribuições devidos a partir de receitas omitidas foi aplicada a multa de 150%, conforme previsão legal do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

IMPUGNAÇÃO

A contribuinte apresentou, através de procurador, impugnação aos AI, em 25/02/2010, às fls. 816/840.

Num primeiro tópico, intitulado “Dos Fatos” trata dos fatos, reportando-se minuciosamente à atividade fiscal, o que nada acrescenta ao que já foi relatado nos parágrafos anteriores do presente relatório.

Na sequência, trata dos “Fundamentos Jurídicos”, onde começa a combater as razões da fiscalização conforma apresentadas no impugnação a partir da fl. 823.

Preliminares

a) Inexistência de embaraço à fiscalização

Resumido, considera que não foram admitidas as documentações, informações e justificativas apresentadas pela empresa e que teriam sido acrescidos, de forma indevida, ao total da receita bruta dos exercícios fiscalizados (2005/2006), os valores da receita anteriormente declarada e paga ao Fisco pela contribuinte, somando-as como novo ingresso de recursos.

Afirma que foram desconsideradas provas contundentes e justificativas claras de valores pertencentes a terceiros que transitaram pelas contas bancárias da contribuinte, incluindo os montantes advindos de reembolsos de custas e gastos de operacionalização de sua atividade empresarial; com isso, o fiscal teria ignorado, por completo, o tipo de negócio explorado pela pessoa jurídica autuada, com base em presunções e sem provas contundentes.

Da mesma forma, alega que o fisco não teria aceitado justificativas de reembolso de despesas que a empresa, como representante dos Bancos e Financeiras, efetuava em nome destes, apesar de serem elas necessárias à execução de seus trabalhos. Afirma que tais reembolsos estariam entre os valores considerados como receitas pela fiscalização.

Informa que esses montantes: REPASSES DE VALORES DE COBRANÇAS EFETUADAS e REEMBOLSO DE DESPESAS EFETUADAS EM NOME DOS BANCOS E FINANCEIRAS (de alguns clientes apenas), montavam a R\$3.645.081,42 e R\$1.671.921,75, respectivamente, e não constam nos registros contábeis da empresa por tratarem-se de importes de operações de terceiros.

O trânsito desses valores em suas contas bancárias decorreria da natureza da atividade, seria previsto em contrato, e sua tributação como depósitos de origem não comprovada feririam o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Conclui asseverando que os créditos e despesas de terceiros, assim como os valores reembolsados não eram escriturados pela empresa em razão de serem os créditos das cobranças exitosas depositados em suas contas e repassados ao titular correspondente. Pela mesma razão, os reembolsos não eram escriturados quando devolvidos à impugnante mediante relatório de prestação de contas.

Nesse ponto junta jurisprudência administrativa dos conselhos de contribuintes em que se afirma que os depósitos bancários por si só não constituem fato gerador do imposto de renda e que sendo comprovada a origem dos depósitos descabe o lançamento pela presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Afirma assim que os repasses e reembolsos deveriam ser excluídos do lançamento.

Combate o entendimento do fiscal de que haveria falta de documentação hábil e idônea para justificar os créditos nas contas da empresa, sem que se esgotasse a busca das

provas que consubstanciassem a origem das operações financeiras de titularidade da fiscalizada. Em assim não sendo, haveria em afronta aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

Mais uma vez se socorre de jurisprudência administrativa e também de doutrina que suportaria seu entendimento, buscando ver nulidade no procedimento fiscal, por ofensa aos princípios constitucionais citados no parágrafo anterior.

Termina o tópico afirmando que sua escrituração era condizente com seu enquadramento na sistemática do SIMPLES para o ano de 2006, “dispensada da escrituração na forma do art. 7º da Lei nº 9.317/1996” (fl. 829), no seu entender isto afastaria o imputado embaraço à fiscalização, sustentando a impugnação de sua exclusão do SIMPLES e dos lançamentos dela decorrentes,

b) Base para multa qualificada de 150%

Nesta seara, o patrono da contribuinte inicia admitindo que há possibilidade de erro na escrituração da empresa, em face da alteração da sistemática do SIMPLES em anos anteriores a 2005 para lucro real naquele ano, em virtude de exceder o limite de receita, com posterior retorno para o SIMPLES em 2006. Contudo, não admite o dolo, apenas a inexperiência ou ignorância no procedimento, textualmente, à fl. 830:

Ainda que houvesse alguma espécie de infração à legislação tributária, seria por mero erro ou engano por não observância da melhor técnica de apuração de resultados; ignorância do modo de proceder; inexperiência; mas nunca situação volitiva consciente.

A impugnante afirma que não houve negativa de apresentação da documentação, tendo sido entregues aqueles que possuía. Os demais estariam sob posse das instituições financeiras e não tendo ela êxito em obtê-los diante do curto prazo temporal dado pelo fisco não pode atendê-lo.

Protesta pela presunção de boa-fé, contestando a penalidade de 150% do valor dos tributos, pois não haveria elementos circunstanciais que denotem a conduta dolosa da fiscalizada no intuito de sonegar, omitir ou fraudar receitas.

Mérito

a) Da escrituração da empresa

Repete os motivos de sua escrituração errônea em 2005, mas afirma que o arbitramento seria medida extrema, só aplicável mediante impossibilidade de chega-se por outros meios aos reais resultados de receitas e lucros dos contribuintes, devendo o agente fiscal aplicar a sistemática que mais favorecesse à pessoa jurídica. Principalmente considerando-se que a empresa possuía e submeteu à auditoria os livros Diário e Razão inerentes ao período fiscalizado.

Acosta doutrina que sustenta que em face de escrituração regular o fisco deve investigar a situação real do contribuinte.

Volta a afirmar que não tinha os extratos solicitados e que por se tratarem “de operações bancárias realizadas há mais de cinco anos, mesmo que se solicitasse ao Banco este provavelmente, não disponibilizaria ditos documentos em tão curto espaço de tempo”(fl. 833).

Reclama da não aceitação das provas e justificativas, sendo seu esforço probatório desconsiderado pelo fisco.

Caberia à fiscalização a comprovação cabal dos fatos geradores, sem amparar-se exclusivamente no exame de extratos bancários de movimentações financeiras das contas de titularidade da contribuinte.

**b) Da impossibilidade de tributação com base exclusiva em depósitos bancários
inexistência de comprovação de acréscimo patrimonial**

Aqui ataca o lançamento por este se basear em presunção de omissão de receitas com base nos depósitos bancários. Em se tratando de presunção, faltaria liquidez e certeza ao fato gerador para realização da sua imputação em AI.

A contribuinte não teve acréscimo patrimonial que justificasse o lançamento da ordem de R\$ 7.000.000,00. A prova disso seria a sua DIPJ que demonstra um ativo total da ordem de 294 mil reais e um patrimônio líquido ao redor de 250 mil reais.

Sem uma prova incontestável pelo fisco, a presunção de receita eivaria o lançamento de nulidade. Haveria a necessidade da existência de correspondente acréscimo patrimonial, renda consumida e/ou sinais exteriores de riqueza, o que demonstra que a fiscalização supôs a ocorrência de um aumento de disponibilidade econômico-financeira ou jurídica, sem, entretanto comprovar tal aquisição, desatendendo requisito inerente à realização do lançamento.

A seguir, busca base doutrinária e jurisprudencial para atacar a utilização de presunções na atividade fiscal tributária, devendo sobrepor-se o princípio da verdade material, sendo o ônus da prova de quem alega.

Assevera que a simples constatação da existência de depósitos bancários em conta do fiscalizado não é suficiente para afirmar que houve omissão de receitas. Evidenciar-se-ia, assim, a necessidade de constatarem-se outros elementos que atestassem a ocorrência, tais como ganhos patrimoniais; obtenção e aplicação das ditas receitas; que tais receitas foram objetos de consumo, enfim, que ocorreu variação patrimonial positiva da empresa atuada.

Por fim, invoca o inciso vii) do art. 9º do Decreto-lei nº 2.471 de 1º/9/1988, que manda cancelar os débitos relativos ao IR que tenham por base a renda presumida através de arbitramento baseado, exclusivamente, em valores constantes de extratos ou comprovantes bancários.

Requerimentos

Concluindo, a contribuinte requer que: se afaste a imputação de embargo à fiscalização; cancele-se o lançamento da multa de 150%; cancelamento de todo o crédito tributário lançado; cancelamento do Ato Declaratório Executivo DRF/POA nº. 001/2010; se obste a continuidade de todos os processos oriundos da respectiva Fiscalização operada em detrimento da empresa (PAF nº. 11080.000208/201082 e PAF nº. 11080.000209/201027); não acatada a total improcedência do AI, se exclua, na integralidade, os valores de repasses e reembolsos de despesas; em não sendo atendidos os pedidos anteriores, que seja desclassificada a modalidade de tributação utilizada pelo fiscal (lucro arbitrado), por sistemática de tributação mais branda e menos gravosa à impugnante.

[grifos constam do original]

Em sessão de 20/04/2011, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (“DRJ/POA”) manteve o lançamento, nos termos da ementa abaixo transcrita:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. A nulidade do instrumento do lançamento somente se dá nos casos previstos no PAF, quando houver prejuízo à defesa ou ocorrer intervenção de servidor ou autoridade sem competência legal para praticar ato ou proferir decisão.

SIMPLES. EXCLUSÃO. Mantem-se a exclusão do SIMPLES quando ocorre embaraço à fiscalização, conforme definido em lei.

CONTESTAÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE OU LEGALIDADE. A autoridade administrativa não detém competência para decidir sobre a constitucionalidade ou legalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo, restando efetuar o lançamento dos tributos, com as bases de cálculo, alíquotas e penalidades dispostas nas normas vigentes.

ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO COMPETENTE. A não apresentação da escrituração competente, na qual constem as movimentações financeiras e bancárias sujeita os contribuintes à apuração do lucro através do arbitramento.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA. Não comprovada a origem de depósitos bancários, por documentos hábeis - com coincidência de datas e valores -, há presunção legal de ocorrência de omissão de receitas relativas a estes depósitos.

ÔNUS DA PROVA. Quando a contribuinte afirma fatos que afastem a presunção legal de omissão de receitas, cabe a ela o ônus probatório destes fatos.

LANÇAMENTO DECORRENTES. PIS. COFINS. CSLL. A solução dada ao litígio principal relativo ao imposto de renda das pessoas jurídicas estende-se aos litígios decorrentes quando tiverem por fundamento o mesmo suporte fático.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. Sobre os créditos apurados em procedimento de ofício cabe a exasperação da multa, quando o contribuinte, sistemática e intencionalmente, omite receitas à tributação.

Vejamos os fundamentos do voto do relator quantos aos argumentos que não dizem respeito à nulidade da RMF, cuja discussão encontra-se superada em razão da decisão proferida pela CSRF (fls. 1520/1524 do *e-processo*):

Preliminar de nulidade

No decorrer da impugnação, alega, de forma convoluta, cerceamento de defesa por falta de esgotamento dos meios de realização da prova e utilização de presunção, vindo assim feridos os princípios constitucionais do direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal.

Em preliminar, há que se salientar que as razões de nulidade do AI são definidas no Decreto nº 70.235 de 06/03/1972; formalmente por infração aos requisitos do art. 11 e materialmente pelas disposições do art. 59, abaixo transcritos:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e lermos lavrados por pessoa incompetente;

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

No presente processo não ocorre qualquer situação que leve à declaração de nulidade do AL. Todas as disposições do art. 11 estão presentes. A alegada inexistência de prova do fisco ou falta de aceitação das alegadas provas da contribuinte não seriam motivo para nulidade, mas para improcedência do AI, cujo pleito se encontra garantido pelo contraditório que neste devido processo se estabeleceu.

Assim, não vejo razão jurídica para a pretendida nulidade.

Mérito

No mérito, em resumo, a reclamante se insurge contra: o embaraço à fiscalização que ocasionou a exclusão do SIMPLES, por inexistência de negativa em atender ao fisco; o arbitramento, por ser medida excessivamente gravosa; a presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários cuja origem não é comprovada, por alegada inconstitucionalidade; a multa agravada, por alegada inexistência de dolo.

Tratando primeiramente do discutido embaraço à fiscalização, que levou à exclusão do SIMPLES, este é definido no inciso II do art. 14 da Lei nº 9.317/1997, citado pelo fiscal em seu relatório à f l . 804, com a seguinte redação:

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); (...)*

Logo, nos parece suficientemente claro que a contribuinte foi corretamente excluída, haja vista que não forneceu informações sobre as movimentações financeiras, nem justificou a não apresentação dessas informações. Na verdade, após duas intimações nada havia feito relativamente a isso. Tanto é assim, que à fl. 833 ela afirma: "**mesmo que se solicitasse** ao Banco este provavelmente, não disponibilizaria ditos documentos em tão curto espaço de tempo." Ou seja, à época nada solicitou e nem deu razões para isso, só veio explicar as razões do não atendimento desse ponto da intimação, que confessadamente não tentara, após a exclusão e o lançamento.

Destarte, ficou patente o embaraço à fiscalização que motivou a exclusão do SIMPLES. Por isso deve ser mantido o ADE 001/2010.

O arbitramento, por sua vez, decorre de clara disposição legal da qual não podem se afastar os contribuintes e muito menos o agente do fisco, que em seu relatório já a havia transcrito, à fl. 804:

O art. 530, incisos II, alínea "a", do RIR/99, estabelece que o IRPJ será apurado trimestralmente pela sistemática do Lucro Arbitrado quando:

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem impréstatível para;

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária;

Nem mesmo as empresas sob a sistemática do SIMPLES podiam se furtar dessa obrigação de registrar as movimentações financeiras e bancárias, diferentemente do que dá a entender a contribuinte, pois o art. 7º da Lei 9.317/1996 já estabelecia:

Art. 7º A microempresa e a empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES apresentarão, anualmente, declaração simplificada que será entregue até o último dia útil do mês de maio do ano-calendário subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores dos impostos e contribuições de que tratam os arts. 3º e 4º.

§ 1º A microempresa e a empresa de pequeno porte ficam dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes:

a) Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária;

Portanto, improcedente a alegação de alternância na sistemática SIMPLES/Lucro Real, sofrida pela contribuinte, como razão para a não escrituração da movimentação bancária nos livros que possuía; e acrescento que nem mesmo para seu arguido erro "não intencional" tal afirmação procede.

A impugnante parece pretender que as deficiências da sua contabilidade fossem supridas pelo fiscal, quando ela própria não fez qualquer esforço para efetuar a escrituração devida aparentemente sob qualquer sistemática de apuração de IRPJ.

Já a combatida omissão de receitas com base em depósitos bancários cuja origem não é comprovada com documentos hábeis e idôneos, decorre de disposição legal, do *caput* do art. 42 da Lei 9.430/1996, que dispõe:

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.

A impugnante faz um libelo contra as presunções, todavia, o agente fiscal não se pode afastar dos ditames legais em vigor, que têm presunção de validade constitucional enquanto não for esta elidida por declaração de inconstitucionalidade do poder judiciário, única esfera competente para tanto.

Diferentemente do que quer fazer crer a contribuinte, não houve mera utilização dos depósitos bancários sem outros procedimentos pela parte do agente fiscal. Ele teve toda a diligência possível: intimou a contribuinte em mais de uma oportunidade para comprovar a origem dos depósitos, diligenciou junto aos bancos e clientes da fiscalizada, para apurar os valores de depósitos; expurgou os créditos indevidos; montou planilhas demonstrativas dos resultados destes procedimentos; ofereceu essas planilhas à contribuinte para que ela comprovasse os depósitos nas c/c; concedeu prorrogação solicitada pela contribuinte, analisou as explicações da contribuinte e, motivadamente, concluiu pela não comprovação (vide Tabela II); oportunizou também a comprovação do destino dos débitos havidos nas contas e omitidos no "Caixa" e que eram compatíveis com as omissões.

Assim, não há que se falar em açodamento ou voracidade do agente fiscal, que, diligentemente, buscou a verdade material, literalmente sonogada pela contribuinte de seus livros contábeis.

Todo o procedimento foi ainda detalhadamente explicado ao longo de 23 páginas do relatório de ação fiscal, mas a contribuinte não logrou trazer nada de novo com a impugnação, mantendo-se num ataque, em última instância, à própria lei que estipula a presunção de receita omitida. Quando não ataca a presunção decorrente da lei, procura fazer crer que teria trazido comprovação do seu direito com base nas alegações de verossimilhança ou mesmo na natureza operacional de seu negócio, não tendo sido esta jamais negada pelo fiscal.

[...]

Falta escrituração dos depósitos bancários e de comprovação com documentação hábil e idônea de operações de crédito que montam a mais de oitenta milhões de reais, que, após trabalho quase exclusivo do fiscal, se reduzem ainda a aproximadamente treze de milhões; isto não pode ser tomada como algo natural, devido a mero erro de registro. A investigação fiscal continuou sobre a documentação originalmente apresentada pela contribuinte, por seus clientes e pelos bancos. A falta de colaboração em matéria de escrituração foi do particular, como adivinhou Xavier.

Em sede de impugnação a contribuinte praticamente repete a apresentação dos mesmos documentos já apreciados pela fiscalização, as tabelas com reembolsos e repasses já haviam sido consideradas pelo fiscal; por óbvio a contribuinte é incapaz de recompor sua contabilidade, sem qualquer prova documental adicional, mas insiste que o fisco deveria fazê-lo.

A presunção legal do art. 42 é matéria de ônus probatório; não se trata de presunção absoluta ou ficção, a contribuinte poderia comprovar a origem e os créditos seriam afastados do montante tributário; e ela bem o sabe, já que o fiscal o fez em relação aos depósitos comprovados na planilha 09 por ela apresentada, conforme consta na Tabela I I deste relatório.

Relativamente à multa agravada, diferentemente do que faz crer a impugnante, está bastante claro que ela não decorre do embaraço à fiscalização; este motivou apenas a solicitação dos extratos bancários às instituições financeiras e a exclusão do SIMPLES.

O fato de não ter levado aos livros contábeis suas movimentações financeiras por, pelo menos, dois anos, já deixa transparecer que houve intenção de sonegar informações que levariam à tributação pelo fisco. Some-se a isso os montantes omitidos, e fica difícil não ver neste quadro a vontade consciente de fugir da tributação.

Nesse sentido, parece-me que o enquadramento da penalidade, pela detecção da presença da circunstância agravante: "sonegação", é irretocável. Conforme percuciente pesquisa de Leomar Wayerbacher, à época julgador desta DRJ-Porto Alegre, vem-se

consolidando na jurisprudência do Conselho de Contribuintes 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 fiscais ou declarações de rendimentos**. Conforme explica o referido julgador nas oportunidades que teve para se debruçar sobre a matéria (p.ex., no acórdão n.º 2.385 de 25 de abril de 2003), o dolo se evidencia 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.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual basicamente reitera todos os seus argumentos de defesa.

Assim, tem-se que, superada a discussão voltada para a legalidade das informações obtidas via RMF, restam pendentes de análise os seguintes argumentos de defesa:

- Desconsideração indevida da sua escrituração contábil, tendo em vista se tratar de empresa enquadrada no Simples Federal no ano calendário de 2006;
- Da ilegalidade do artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996;
- Impossibilidade de tributação dos depósitos bancários sem comprovação efetiva do acréscimo patrimonial; e
- Da efetiva comprovação das receitas;
- Ausência de dolo apto a justificar a qualificação da multa de ofício;

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Como visto pelo breve relato do caso, foi lavrado auto de infração para cobrança de IRPJ e CSLL apurados sob a sistemática do lucro trimestral arbitrado, além de valores de PIS e COFINS pela sistemática da cumulatividade, para os anos calendário de 2005 e 2006.

É importante lembrar ainda que, com relação ao ano calendário de 2006, o contribuinte era optante pelo Simples Federal, mas foi excluído por meio do ADE n.º 1 de 11 de janeiro de 2010.

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram compostas de:

- Receitas omitidas, apuradas por presunção a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, conforme demonstrado na planilha de folhas 750 do *e-processo*;
- Receitas contabilizadas; e
- Receitas de aplicações financeiras de renda fixa, auferidas conforme DIRF de folhas 729 a 742 do *e-processo*, consolidada na planilha de folhas 747 do *e-processo*.

Dos valores de IRPJ e CSLL apurados pela fiscalização foram deduzidos os seguintes valores constantes às folhas 751 e 752 do *e-processo*:

- Tributos declarados pelo contribuinte em DCTF ou pagos;
- Valores de IRRF e a parcela da CSLL contida nas contribuições sociais retidas, conforme informações contidas em DIRF (partição conforme planilha de folha 743 a 746 do *e-processo*). Nestes valores foram computadas, inclusive, as alterações produzidas pelas retificações nas DIRF efetuadas pelo UNIBANCO, Banco Dibens e Dibens Leasing;
- A parcela de cada tributo recolhida por meio do DARF SIMPLES, apurada conforme demonstrado nas folhas 721 a 728 do *e-processo*.

As bases de cálculo do PIS e da COFINS foram compostas pelas receitas omitidas, apuradas por presunção a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, mais as receitas contabilizadas.

Dos valores de PIS e COFINS apurados pela fiscalização foram deduzidos (folhas 753 e 754 do *e-processo*):

- Os valores desses tributos declarados pelo contribuinte em DCTF ou pagos;
- As parcelas de PIS e COFINS contidas nas contribuições sociais retidas, conforme informações contidas em DIRF (partição conforme planilha de folhas 743 a 746 do *e-processo*). Nestes valores foram computadas, inclusive, as alterações produzidas pelas retificações nas DIRF efetuadas pelo UNIBANCO, Banco Dibens e Dibens Leasing;
- A parcela de cada tributo recolhida por meio do DARF SIMPLES, apurada conforme demonstrado nas folhas 721 e 685 do *e-processo*.

Dos valores auferidos no calendário 2006 – desenquadramento do Simples Federal

Conforme informado, em 2006, o contribuinte era optante pelo Simples Federal no ano calendário de 2006, tendo a sua exclusão formalizada por meio do Ato Declaratório Executivo (“ADE”) nº 1/2010, abaixo transcrito (fls. 278 do *e-processo*):

DECLARA a empresa PROAL ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, CNPJ N.º 90.273.178/0001 - 07, conforme o processo n.º 11080.000.107/2010 - 10, EXCLUÍDA do SIMPLES, Sistema Integrado de Pagamento dos Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, **em decorrência de embarço à fiscalização.**

Dispositivo Legal: **Inciso II, art. 14 da Lei 9317/96**, de 05.12.96 (DOU de 06.12.96) e do inciso II, do art. 23 da IN nº 608 de 09.01.2006 (DOU de 12.01.2006).

Os **efeitos da EXCLUSÃO DO SIMPLES dar-se-ão a partir de 1.º de janeiro de 2006**, em conformidade com o disposto no **art. 15, inciso V, da Lei nº 9.317/96 e inciso VII do art. 24 da IN SRF nº 608/2006.**

[grifamos]

É importante observar que o fundamento do aludido ADE foi a prática de um suposto embarço à fiscalização, tendo o efeito da exclusão retroagido para o ano calendário de 2006.

Sucedo que a legislação do Simples Federal – constante do próprio ADE – não autoriza a aludida retroatividade, como se observa pelos dispositivos legais acima destacados:

Lei nº 9.317/1996. 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.

IN SRF n.º 608/2006. Art. 24. A exclusão do Simples nas condições de que tratam os arts. 22 e 23 surtirá efeito:

[...]

VII - **a partir, inclusive, do mês de ocorrência** de qualquer dos fatos mencionados nos incisos II a VII do art. 23;

[grifamos]

Como se observa, a norma é bastante clara ao asseverar que os efeitos terão início a partir do mês de ocorrência da hipótese ensejadora da exclusão, *in casu*, o embaraço à fiscalização.

Assim, tendo em vista que a fiscalização contra o contribuinte teve início em 29/06/2009 (fls. 30/31 do *e-processo*), não seria possível falar em atos de embaraço no ano de 2006, quando sequer existia procedimento fiscalizatório.

Ressalte-se que tal constatação não passou despercebida pelo acórdão proferido por esta Turma Ordinária. À época, o Conselheiro Relator Fernando Brasil consignou que (fls. 3886 do *e-processo*)

Além disso, há razão autônoma para **cancelamento da exigência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2006**, qual seja, os efeitos retroativos da exclusão do Simples em decorrência de embaraço à fiscalização.

De fato, o contribuinte não poderia ter sido excluído com efeitos retroativos do Simples Federal, pois o ato de causar embaraços à fiscalização somente enseja a exclusão a partir da sua confirmação pela autoridade competente.

A esta conclusão chegou tanto o acórdão proferido pelo Conselheiro Relator, como a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, que, à época, ficou vencida por entender que os extratos bancários obtidos por meio de RMF não seriam ilegais, mas concordou com a tese da invalidade do arbitramento para o ano calendário de 2006, como se observa pela ementa do julgado (fls. 3861 do *e-processo*):

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite que votou por lhe dar provimento parcial para cancelar somente a exigência relativa ao ano calendário

de 2006 em razão de o lançamento ter sido realizado em forma de tributação incorreta, manifestando ainda interesse em apresentar declaração de voto.

A este respeito, concordamos com a alegação de que o arbitramento para o ano calendário de 2006 seria indevido e tornaria nula, portanto, toda a autuação fiscal para o referido período.

E para fundamentar tal posicionamento, nos valem os trechos constantes do próprio acórdão reformado. Segundo adverte o Conselho Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto – em trecho cujo teor não foi reformado pela decisão da CSRF – *há razão autônoma para cancelamento da exigência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2006, qual seja, os efeitos retroativos da exclusão do Simples em decorrência de embaraço à fiscalização* (fls. 3886 do e-processo).

E segue (fls. 3886/3888 do e-processo)

O lançamento relativo ao ano calendário de 2006 foi realizado com base no lucro arbitrado em razão de o contribuinte ter sido excluído do Simples em decorrência de suposto embaraço à fiscalização, nos termos do artigo 14, inciso II, da Lei 9.317 de 05/12/1996. A exclusão teve efeito a partir de 01/01/2006 em conformidade com o disposto no inciso V do art. 15 da Lei nº 9.317/1996 (Ato Declaratório à efl. 278).

Vejamos a redação dos dispositivos em questão:

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);

[...]

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

[...]IV a partir, inclusive, do mês de ocorrência de qualquer dos fatos mencionados nos incisos II a VII do artigo anterior.

[...]

Conforme se observa, ainda que reste caracterizado o embaraço à fiscalização, determina o inciso V do art. 15 da Lei nº 9.317, de 1996, que os efeitos da exclusão do Simples se darão a partir do mês de ocorrência desse fato. No caso concreto, me parece

indubitável que o fato, qual seja, o embargo, teria ocorrido durante o procedimento fiscal, realizado no ano de 2011, e não em 2005 ou 2006, período a que se referiam os documentos solicitados.

Nesse mesmo sentido, assim decidiu-se no acórdão 1802000.936 (sessão de 30 de junho de 2011):

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

Ano calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. EXCLUSÃO DO SIMPLES INAPLICÁVEL PARA EXERCÍCIOS PRETÉRITOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES. AFASTAMENTO DOS SEUS EFEITOS.

A exclusão do SIMPLES dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica, por intermédio de seu representante legal, incorrer na conduta de embargo 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 (Código Tributário Nacional). A exclusão do SIMPLES, no caso de embargo à fiscalização, não tem efeito para açambarcar [sic] períodos de apuração pretéritos, mas tão somente tem efeito jurídico para abarcar períodos de apuração a partir, inclusive, do mês de ocorrência de tal conduta praticada contra a fiscalização.

IRPJ E REFLEXOS. EXIGÊNCIA FISCAL PREJUDICADA.

Não configurada a exclusão do SIMPLES para os períodos pretéritos, pelo afastamento dos efeitos jurídicos do ato declaratório editado com erro ou equívoco de aplicação da legislação de regência, reflexamente ficam prejudicados ou insubsistentes os autos de infração aplicados, pois dele dependentes.

Desse modo, o lançamento relativo ao ano calendário de 2006, de todo modo, deveria ter sido realizado ainda na sistemática do Simples Federal, implicando, por si só, o cancelamento integral dos autos de infração daquele período.

[grifamos]

Face ao aduzido, considero que o auto de infração referente ao ano calendário de 2006 deve ser integralmente cancelado, diante da indevida exclusão do contribuinte do regime do Simples Federal.

A seguir, passamos à análise dos demais argumentos de defesa, tendo em vista a existência de lançamento remanescente para o **ano calendário de 2005**.

Da ilegalidade do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 e da impossibilidade de tributação dos depósitos bancários sem comprovação efetiva do acréscimo patrimonial

Adverte o contribuinte que o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 conteria uma flagrante ilegalidade ao ir de encontro com o disposto no artigo 43 do CTN, cuja redação estabelece que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Em suas próprias palavras (fls. 1564 do *e-processo*):

[...] para caracterização da efetiva aquisição da renda e da existência de fato gerador do tributo, seria necessário apontar outros fatos reveladores de sinais de riquezas, aumento patrimonial sem origem, renda consumida, etc. o que não ocorreu no presente caso [...]

[...]

Só para lembrar o que já foi asseverado, há uma imensa desproporção entre o valor de autuação - quase R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de reais) de exigência tributária, para um ativo total da recorrente no valor R\$ 294.000,00 (duzentos e noventa e quatro mil reais), segundo consta da sua DIPJ as fls.283 e 284 do presente processo. Igualmente o patrimônio dos sócios beiram essa pequenez, não existindo bens que pudessem revelar qualquer indício de acréscimo patrimonial, tanto da empresa como dos sócios.

Ora, ainda que no auto de infração não seja possível quantificar de forma exata qual a efetiva renda auferida, frequentemente é possível concluir que a renda do contribuinte não se constitui em toda a movimentação bancária, como pretende, de forma absurda, o fisco federal. Ou seja, da afirmação isolada do fisco de que não foi possível comprovar documentalmente e de forma exata e individualizada a origem de cada um dos créditos efetuados nas contas bancárias, não é válido concluir que todos os valores representam renda auferida pelo contribuinte, ou seja, que constituem seu acréscimo patrimonial. Os depósitos bancários, de forma isolada, não poderiam resultar na presunção de omissão de rendimentos. É necessário o fisco comprovar que, cumulativamente à movimentação bancária, houvesse acréscimo patrimonial, mediante a demonstração da existência dos sinais exteriores de riqueza.

Em que pese os argumentos despendidos pelo contribuinte, não concordamos com as suas alegações, de modo que não nos parece existir qualquer ilegalidade na hipótese presuntiva imposta pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

Durante a auditoria fiscal, o contribuinte foi intimado e reintimado a comprovar a origem dos recursos depositados em sua conta bancária, e, não o fazendo, ele incorre na presunção legal de omissão de receitas.

É oportuno registrar que, realmente, antes da introdução do artigo 42 da Lei 9.430/1996, o ônus da prova que incumbia à Fiscalização para autuação com base em depósitos bancários. No caso do IRPJ, por exemplo, para que eles configurassem renda tributável, era necessário que fosse comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, por meio de aplicações em imóveis, carros e outros bens próprios, ou em benefício pessoal do contribuinte.

A tributação com fulcro na Lei nº 8.021/1990, de fato, exigia necessário esforço por parte da fiscalização, tendo em vista que, até então, os depósitos bancários apenas retratavam um indício de omissão, não tendo o condão de caracterizar, por si só, a omissão de receitas.

Assim, na ausência de uma hipótese específica de presunção legal, cabia à fiscalização demonstrar, de forma cabal, que os valores depositados nas contas bancárias do contribuinte correspondiam efetivamente a rendimentos próprios, não oferecidos à tributação.

Todavia, a partir da Lei nº 9.430/1996, caso o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados em contas de depósito ou de investimento, este fato, por si só, já basta para caracterizar a omissão de receita, por força da presunção legal. Assim, não há que se falar em ilegalidade dessa norma por incompatibilidade com o artigo 43 do CTN.

Tampouco é necessário ao caso a efetiva comprovação do acréscimo patrimonial do contribuinte. A norma é clara ao caracterizar como omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando não comprovada a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Não se inquirir o titular da conta bancária sobre o destino dos saques, cheques emitidos e outros débitos, ou se foram utilizados para consumo, aquisição de patrimônio, viagens etc. A presunção de omissão de rendimentos decorre da existência de depósito bancário sem origem comprovada.

Da efetiva comprovação das receitas

Superada essa questão, resta ao presente acórdão analisar tão somente a efetiva comprovação da origem dos valores levantados em sede de impugnação. Trata-se, portanto, de análise fática probatória.

Nesse ponto, o contribuinte assevera expressamente em sua defesa que teria apresentado, ainda em sede de fiscalização, toda a documentação necessária à efetiva comprovação da origem dos créditos bancários questionados. Em suas próprias palavras (fls. 1551 do *e-processo*):

[...] toda a documentação, informações e justificativas apresentadas pela empresa foram inadmitidas e rejeitadas pelo Agente Fiscal, que por sua interpretação e suposição enquadrou parte da movimentação financeira oriunda dos extratos bancários das contas de titularidade da impugnante como omissão de receita por depósitos de origem não comprovada, considerando de forma indevida valores transitados em suas contas bancárias de titularidade de terceiros (bancos e financeiras - contratantes) relativamente aos exercícios fiscalizados (2005/2006), CUJOS VALORES NÃO REPRESENTAM RECEITAS EFETIVAS DA EMPRESA, MAS VALORES PERTENCENTES A SEUS CONTRATANTES, QUE APENAS TRANSITARAM EM SUAS CONTAS BANCÁRIAS, COMO REEMBOLSO DE DESPESAS E PARTE DOS REPASSES DE VALORES COBRADOS DE DEVEDORES INADIMPLENTES, CONFORME OBJETO DE SEUS NEGÓCIOS - SERVIÇO DE COBRANÇA e, portanto não passíveis de tributação.

Todavia, em que pese as alegações do contribuinte, o que nos parece é que o esforço maior de sua peça de defesa foi no sentido de questionar o ônus da prova no caso, delegando ao fisco a necessidade de comprovação dos fatos alegados.

Em suas próprias palavras (fls. 1563 do *e-processo*):

[...] esta inversão do ônus da prova ofende o art. 142 do C T N e o art. 146, III, "b" da Constituição Federal.

Da interpretação do art. 142 do CTN, é possível concluir com segurança, que o ônus da prova da ocorrência do fato gerador, e conseqüentemente do nascimento da obrigação tributária, é sempre do fisco, não sendo válida a sua transferência para o contribuinte, ainda que após a intimação para prestar esclarecimentos.

Nada obstante, como visto em tópico anterior, o ônus da prova no presente caso concreto é do próprio contribuinte, o qual, todavia, tão somente se limita a advertir que a fiscalização não teria excluído do cálculo da omissão de receita valores de reembolsos de despesas realizadas por conta e ordem, valores recebidos referentes à repasses e o valor de um financiamento realizado para a compra de um equipamento de informática, sem que tenha apresentado a prova inequívoca das suas alegações, o que, aliás, foi possível em pelo menos duas oportunidades, em fiscalização ou impugnação.

Vejamos então o que o contribuinte adverte em trecho de sua defesa a respeito dos créditos os quais na sua visão representam tão somente repasses financeiros (fls. 1551 do *e-processo*):

Ditos repasses de valores tinham como origem a cobrança de clientes inadimplentes dos Bancos e Financeiras aos quais a recorrente prestava serviços à época da Fiscalização (2005/2006), tendo o Agente Fiscal considerando determinados montantes como se fossem receitas da fiscalizada, **ignorando, por completo, a praxe comercial do tipo de negócio explorado pela pessoa jurídica autuada (serviço de cobrança judicial e extrajudicial de títulos e contratos de financiamento vencidos e não pagos de**

bancos e financeiras), fazendo insinuações e presunções de fatos graves sem provas contundentes [...]

Trata-se, mais um vez, de presunções, ao invés de provas. Aliás, a autuação formalizada está repleta de PRESUNÇÕES [...]

Embora seja verdade que na praxe comercial de serviço de cobrança judicial e extrajudicial de títulos e contratos de financiamento vencidos e não pagos de bancos e financeiras, seja bastante comum a ocorrência de repasses, tais operações não podem ser realizadas de qualquer jeito, razão pela qual a contabilidade se mostra imprescindível em todos os casos.

Todavia, como se viu, aos analisar os livros contábeis do contribuinte, a fiscalização identificou que (fls. 836 do *e-processo*) *eles não registram as suas contas bancárias*. E mais, veja-se (fls. 837 do *e-processo*):

[...] também não há registro de recebimento e pagamento de empréstimos, aplicações financeiras e seus respectivos rendimentos, as despesas bancárias, como taxas de transferência de recursos (TED e DOC), juros, CPMF, IOF, etc.

Também se verifica que a contabilidade não possui registro do recebimento e devolução dos títulos pertencentes às instituições financeiras, para a execução da cobrança. Igualmente não há registro do recebimento dos recursos dos devedores finais, nem da transferência dos mesmos às instituições financeiras titulares dos créditos cobrados.

Todos os pagamentos de despesas e os recebimentos de receitas são lançados contra a conta "Caixa".

Ou seja, a escrituração do contribuinte é completamente desvinculada da movimentação financeira real, a qual é muito superior à movimentação financeira contabilizada. Logo, não é possível identificar a origem e o destino dos recursos que circularam pelas contas bancárias da pessoa jurídica, assim como se estes recursos são provenientes da prestação de serviços de cobrança ou se possuem outras origens.

Ora, não pode o contribuinte pretender que as deficiências da sua contabilidade sejam supridas pela fiscalização, sobretudo levando-se em consideração a plena vigência do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, objeto do tópico anterior. Destaque-se que o contribuinte deixou de registrar a sua movimentação financeira na contabilidade por pelo menos dois anos.

Nesse aspecto, concordamos com o que fora pontuado pela instância *a quo* (fls. 1523/1524 do *e-processo*):

Diferentemente do que quer fazer crer a contribuinte, não houve mera utilização dos depósitos bancários sem outros procedimentos pela parte do agente fiscal. Ele teve toda a diligência possível: intimou a contribuinte em mais de uma oportunidade para comprovar a origem dos depósitos, diligenciou junto aos bancos e clientes da

fiscalizada, para apurar os valores de depósitos; expurgou os créditos indevidos; montou planilhas demonstrativas dos resultados destes procedimentos; ofereceu essas planilhas à contribuinte para que ela comprovasse os depósitos nas c/c; concedeu prorrogação solicitada pela contribuinte, analisou as explicações da contribuinte e, motivadamente, concluiu pela não comprovação (vide Tabela II); oportunizou também a comprovação do destino dos débitos havidos nas contas e omitidos no "Caixa" e que eram compatíveis com as omissões.

Assim, não há que se falar em açodamento ou voracidade do agente fiscal, que, diligentemente, buscou a verdade material, literalmente sonogada pela contribuinte de seus livros contábeis.

Todo o procedimento foi ainda detalhadamente explicado ao longo de 23 páginas do relatório de ação fiscal, mas a contribuinte não logrou trazer nada de novo com a impugnação, mantendo-se num ataque, em última instância, à própria lei que estipula a presunção de receita omitida. Quando não ataca a presunção decorrente da lei, procura fazer crer que teria trazido comprovação do seu direito com base nas alegações de verossimilhança ou mesmo na natureza operacional de seu negócio, não tendo sido esta jamais negada pelo fiscal.

[...]

Falta escrituração dos depósitos bancários e de comprovação com documentação hábil e idônea de operações de crédito que montam a mais de oitenta milhões de reais, que, após trabalho quase exclusivo do fiscal, se reduzem ainda a aproximadamente treze de milhões; isto não pode ser tomada como algo natural, devido a mero erro de registro. A investigação fiscal continuou sobre a documentação originalmente apresentada pela contribuinte, por seus clientes e pelos bancos. A falta de colaboração em matéria de escrituração foi do particular, como adivinhou Xavier.

Em sede de impugnação a contribuinte praticamente repete a apresentação dos mesmos documentos já apreciados pela fiscalização, as tabelas com reembolsos e repasses já haviam sido consideradas pelo fiscal; por óbvio a contribuinte é incapaz de recompor sua contabilidade, sem qualquer prova documental adicional, mas insiste que o fisco deveria fazê-lo.

Com efeito, consoante anteriormente aduzido, a discussão travada no momento, a respeito da comprovação dos créditos levantados pela fiscalização, refletem matéria fática probatória, cujo ônus recai sobre o próprio contribuinte.

Somente em seu recurso voluntário o contribuinte parece ter desempenhado algum esforço probatório, o qual, contudo, foi mínimo e, portanto, incapaz de alterar as conclusões obtidas pela autoridade fiscal.

Consta da mencionada peça um montante expressivo de documentos sem que fosse estabelecida uma relação precisa com o que deixou de ser reconhecido. Não foi feito um cotejo analítico ou uma explicação pormenorizada entre os créditos apurados e documentação apresentada, tratando-se tão somente de um rol de aproximadamente 2.200 documentos (fls. 1579/3817 do *e-processo*) sem o detalhamento necessário.

O CARF possui precedentes no sentido de que não basta a juntada da prova, mas sim a sua correlação com os fatos discutidos nos autos. Não custa repisar que no presente não foi feita a menor relação entre a documentação apresentada e os valores não confirmados pelo despacho decisório. Observemos os seguintes acórdãos de julgamento:

PROVA DOCUMENTAL. MERA JUNTADA DE DOCUMENTOS. AUSÊNCIA DO ZELO EXIGÍVEL NO PREPARO. É preciso insistir na necessidade do zelo exigível no preparo da defesa, porquanto, ao intento de comprovar os fatos em discussão, não basta a simples juntada de várias cópias de documentos, sem o cuidado de referi-las adequadamente na peça recursal, despidas de explicação detalhada de cada elemento de prova e dos fatos que lhes são implícitos. **(Processo n.º 11065.000966/2009-55. Acórdão n.º 1301-002.102. Sessão de 09/08/2016)**

Existe até mesmo precedente no sentido inverso, quer dizer, não basta ao Fisco em sede de autuação fiscal juntar documentos sem demonstrar de que modo eles comprovariam os fatos alegados, veja-se:

PROVAS. COMPROVAÇÃO DOS FATOS ALEGADOS. PROCESSO. ORGANIZAÇÃO DOS AUTOS. INDICAÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DE DOCUMENTOS. Compete a fiscalização comprovar os fatos que afirma. Não basta juntar documentos e fazer afirmações, é preciso demonstrar como esses documentos comprovam os fatos afirmados. Não é razoável juntar dezenas de volumes de documentos sem fazer referência às páginas que localizam os documentos e sem demonstrar como comprovam a acusação.

ORGANIZAÇÃO DOS AUTOS. INDICAÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DE DOCUMENTOS. Se o relatório não identifica o documento referido, e se são juntados milhares de documentos, se o julgador buscar por si os documentos que entende comprovar os fatos alegados pela fiscalização, corre o risco de estar fazendo uma nova auditoria ou de substituir a fiscalização na fundamentação do auto de infração. **(Processo n.º 10530.721612/2011-66. Acórdão n.º 1101-000.852. Sessão de 05/03/2013)**

Não custa repisar que, consoante identificado pelo acórdão recorrido, *a contribuinte praticamente repete a apresentação dos mesmos documentos já apreciados pela fiscalização, as tabelas com reembolsos e repasses já haviam sido consideradas pelo fiscal* (fls. 1524 do *e-processo*), o que, por óbvio, é incapaz de suprir a sua contabilidade deficitária.

Por esta mesma razão, tampouco seria possível a recomposição da base de cálculo para exclusão dos valores considerados pelo contribuinte em defesa como “repasses e reembolsos” em razão da absoluta ausência de comprovação nesse sentido.

Desqualificação da multa de ofício

Ao cabo, o contribuinte ainda pleiteia pela desqualificação da multa de ofício aplicada no percentual de 150%. Alega que inexistem nos autos a comprovação da prática de qualquer conduto doloso, sendo, quando muito, possível se falar apenas em desconhecimento das regras contábeis, o que, aliás, era totalmente compreensível, tendo em vista se tratar de pessoa jurídica submetida ao regime simplificado.

Nesse sentido, vejamos o que consta do recurso voluntário (fls. 1567/1568 do *e-processo*):

[...] a empresa, de longa data vinha apurando seus resultados pelo regime do SIMPLES, por se tratar de EPP, regime este que dispensa de escrituração completa de suas operações e, no ano de 2005, por ter ultrapassado o limite de receita para este enquadramento, optou pelo regime de LUCRO REAL. É compreensível que, em se tratando de uma pessoa jurídica que não estava habituada ao complexo regime do LUCRO REAL, possa ter cometido falhas ante a inesperada alteração de sistemática de tributação.

Diga-se de passagem, na maioria das vezes, que o empresário entende muito do objeto de seu negócio, porém pouco sabe de contabilidade e, muito menos da intrincada e complexa legislação tributária.

Só para exemplificar; quem destes microempresários, empreendedores de médio e pequeno porte sabe o que é "método de partidas dobradas"; "patrimônio líquido"; "ativo disponível"; "ativo realizável"; "balanço patrimonial"; "balanço de resultados"; "ativo diferido"; "contas de compensação"; "regimes de tributação"; "o que é o LALUR"; "quais os regimes de tributação?"; "quais os requisitos e prerrogativas de um e de outro regime tributário?"; "quantos tributos há no sistema tributário nacional?"; "quantos tributos cada tipo de negócio está obrigado a pagar?".

Esta reflexão faz-se necessária para compreender que no caso em evidência não houve a prática da infração qualificada. Não há dolo, que é o elemento subjetivo do tipo infracional, essencial para caracterização do fato delituoso que se quer impingir a situação presente. A ausência de dolo é excludente da caracterização do tipo penal, capaz de permitir majoração de multa para 150%.

Nesta linha, a empresa, por orientação deficiente, desconhecimento, interpretou desnecessária a contabilização de valores que a ela não pertencia, e, somente, considerou valores de receita efetiva de sua atividade.

Ainda que houvesse alguma espécie de infração à legislação tributária, o que se admite, apenas, para argumentação, seria por mera interpretação do modo de proceder, por não observância da melhor técnica de apuração de resultados; inexperiência, assessoramento deficiente, desorganização, etc, mas nunca situação volitiva consciente de prática do ato infracional. Entendiam que os valores de cobranças efetuadas eram valores pertencentes a terceiros e, por isso, não deveriam ser registrados em suas contas, embora transitassem em contas bancárias; somente as receitas próprias da empresa, deveriam ser registradas contabilmente, o que efetivamente foi feito. Portanto não houve prática dolosa por parte da recorrente e a ausência de dolo é excludente de ilicitude.

[...]

Como já dito, não houve negativa de apresentação de documentos. Foram atendidas e/ou respondidas todas as intimações emanadas da Fiscalização, tendo sido entregues os livros diário e razão, bem como, demais documentos para justificar os depósitos em suas contas bancárias. Giza-se que a contribuinte apenas deixou de apresentar os extratos bancários e as cópias dos contratos firmados para com os Bancos e Financeiras, posto que ditos documentos estavam na posse desses - bancos/financeiras -, não tendo obtido êxito ante ao curto lapso temporal dado pelo Fisco.

É diferente de dizer que houve negativa de apresentação. Não se pode entregar documento que não existe em poder da pessoa intimada. Ademais esta deficiência foi eficazmente suprida pela ação da Fiscalização da RFB, que requisitou das fontes detentoras destas informações, as quais constam dos autos do PAF em referência, não tendo gerado prejuízo ao Fisco.

Porquanto, há que perdurar a presunção de boa-fé e de inocência da impugnante no julgamento da sanção qualificada que lhe foi imposta, em razão de inexistir qualquer comprovação de fraude.

Para melhor compreender a questão, vejamos o que consta do relatório fiscal para fins de qualificação da multa de ofício (fls. 851/852 do *e-processo*):

A conduta do contribuinte, de não escriturar suas contas bancárias em seus livros comerciais, não pode ser atribuída a um erro. Não há como se pensar que uma movimentação financeira em torno de 80 milhões de Reais fosse esquecida quando da confecção dos livros.

A não escrituração teve a clara intenção de ocultar do fisco outros negócios e receitas, as quais ficariam diluídas em meio à movimentação de recursos oriundos da cobrança de títulos em atraso.

E este procedimento foi de tal modo compensador que o contribuinte abriu mão de computar despesas bancárias (taxas, juros, tarifas, IOF, CPMF), que no período de 2005 e 2006 totalizaram algo próximo a 600 mil Reais.

Também deve ser mencionado que, conforme resposta à intimação desta fiscalização, as instituições financeiras Portonovo Companhia Securitizadora de Créditos Financeiros, Orbis Trust Securitizadora de Créditos S/A e Banco Finasa S/A informaram que efetuaram pagamentos de notas fiscais que não foram escrituradas pela fiscalizada (folhas 626 a 638, 644 a 646 e 666 a 675). E os valores referidos foram efetivamente localizados pela fiscalização como créditos nas contas bancárias da Proal.

Tais condutas evidenciam a intenção do agente de reduzir a base de cálculo dos tributos e contribuições devidos, causando prejuízo ao fisco.

As ações e omissões praticadas enquadram-se nos conceitos legais de fraude e sonegação.

Muito embora a autoridade fiscal tenha tentado demonstrar em seu relatório que a qualificação não decorreria única e exclusivamente da omissão de receita, entendemos inaplicável ao caso a multa aplicada no percentual de 150%.

Segundo o Fisco, a não escrituração teve a clara intenção de ocultar do fisco outros negócios e receitas, as quais ficariam diluídas em meio à movimentação de recursos oriundos da cobrança de títulos em atraso. Todavia, a nosso ver, a não escrituração não denota outra coisa que não a omissão de receitas, a qual, ressalte-se, já impõe um severo ônus ao contribuinte.

Destaque-se que a simples constatação da omissão de receita não significa que referida conduta tenha sido praticada de maneira dolosa. Em outras palavras, a omissão de receitas não pressupõe o dolo, de modo que este necessita ser provado e não presumido

Veja-se nesse sentido o conteúdo das Súmulas CARF n.º 14 e 25:

Súmula CARF n.º 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF n.º 25. A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Para Alberto Xavier, a figura da fraude exige três requisitos. Primeiro que a conduta tenha finalidade de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento. Segundo o caráter doloso da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito. E por último que tal ato seja o meio que gerou o prejuízo ao fisco.

Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição sine qua non para enquadrar determinada prática como fraudulenta. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, veja-se o quanto exposto nos fundamentos do acórdão n.º 1201-004.563 de relatoria do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto e julgado a unanimidade em 19/01/2021 para afastar a qualificação e agravamento de multa de ofício com base na mera alegação de omissão de receita:

[...] o motivo da qualificação e agravamento da multa foi a entrega de documentos fiscais zerados, isto é, a mera omissão de receita.

Não se pode agravar ou qualificar uma multa com base na omissão de receitas.

In casu, não entendo comprovada de maneira inequívoca a prática da conduta dolosa por parte do contribuinte, muito embora caracterizada a omissão de receita.

Conclusão

Por todo o exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte para cancelar o auto de infração referente ao ano calendário de 2006, diante da indevida exclusão do contribuinte do regime do Simples Federal. Já com relação aos valores lançados para o ano calendário de 2005, deve-se tão somente proceder à redução da multa de ofício de 150% para o percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo