



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

Processo n° 12571.000045/2008-54
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.311 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2014
Matéria SIMPLES
Recorrente LAMINADOS E COMPENSADOS SANTA CATARINA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. TRIBUTU SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO PRÉVIO. APLICABILIDADE DO ART. 150, § 4º, DO CTN. DECISÃO DO STJ NO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 62-A DO RICARF.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. Decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733, no regime do art. 543-C do CPC. Aplicabilidade do art. 62-A do Regimento Interno do CARF. No caso concreto, a prova nos autos da existência de pagamento foi decisiva para que a contagem do prazo decadencial fosse feita a partir da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

SIGILO BANCÁRIO. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

É lícito ao Fisco requisitar dados bancários, sem autorização judicial, na vigência do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PROCEDÊNCIA.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante

documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Marcelo de Assis Guerra, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Eduardo de Andrade, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

LAMINADOS E COMPENSADOS SANTA CATARINA LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 06-25.446, de 10/02/2010, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ–Simples; Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS–Simples; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins–Simples; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL–Simples e Contribuição para Seguridade Social – INSS–Simples, referentes ao ano calendário de 2003.

2. O **auto de infração de IRPJ – Simples** (fls. 208/215) exige o recolhimento de R\$ 16.194,85 de imposto e R\$ 12.146,09 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 249/256:

Omissão de Receitas – Depósitos Bancários não Escriturados: nos períodos de 01/2003 a 12/2003. Enquadramento legal [...]. Multa de 75%;

Insuficiência de Recolhimento: nos períodos de 02/2003 a 12/2003. Enquadramento legal [...]. Multa de 75%;

3. Os demais autos de infração são decorrentes das mesmas infrações apuradas em relação ao IRPJ-Simples, sendo que resultaram na exigência dos seguintes valores, além dos encargos legais;

[...]

4. Cientificada em 03/04/2008, conforme fls. 208, 216, 224 e 232, tempestivamente, em 30/04/2008, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, às fls. 301/310, que se resume a seguir;

Nulidade

a. Alega que o artigo 2º do Decreto nº 70.235/72 determina que os atos e termos processuais serão formalizados “sem espaço em branco”, mas que o relatório de ação fiscal foi elaborado com inúmeros espaços em branco, o que gera nulidade do processo, eis que implica preterição do direito de defesa, pois tornam-se absolutamente incompreensíveis as diversas autuações efetuadas, sendo impossível confrontar as folhas indicadas no relatório com as folhas existentes no processo;

Decadência

b. Recorre à regra do art. 150, §4º do CTN, que determina a extinção do crédito tributário após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador;

c. Cita julgados do TRF4 e da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

d. Alega que o fato gerador ocorreu entre janeiro e dezembro de 2003, sendo que a intimação deu-se apenas em 02/04/2008, ou seja, quando já havia expirado o prazo decadencial de cinco anos, contados do fato gerador, relativo aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2003;

e. Requer o reconhecimento da decadência, dado que a tributação do Simples é mensal;

Tributação de depósitos bancários

f. Explica que, durante a fase instrutória, esclareceu que os depósitos bancários foram originados por receitas contabilizadas, descontos de duplicatas e empréstimos bancários, e transferências bancárias entre valores de terceiros, ou seja, os depósitos bancários não demonstravam receitas omitidas;

g. Afirma que a autoridade fiscal tributou os depósitos bancários como omissão de receitas, mediante presunção; e entende se inadmissível, no direito tributário, exigir tributo amparados em presunção, já que os princípios da legalidade e da tipicidade impositiva, aliados ao princípio da verdade material, geram absoluta nulidade do lançamento tributário escorado em presunção;

h. Cita doutrina e a súmula 182 do TRF;

i. Lembra que foi editado o decreto-lei nº 2.471, de 01/09/1988, cujo art. 9º, inciso VII ordenou que fossem cancelados os débitos originados de cobrança de imposto de renda arbitrado com base em valores de extratos bancários ou depósitos bancários;

j. Cita entendimento do Conselho de Contribuinte;

k. Conclui que é ilegítima a cobrança de tributos com base em depósitos bancários, ante sólida jurisprudência e doutrina que repelem a incidência fiscal desses casos;

Descumprimento de normas legais e regulamentares

l. Assinala que os autos de infração descumprem diversas normas legais e regulamentares instituidoras do Simples;

m. Aponta que, inicialmente, os lançamentos agridem frontalmente a Lei 9.317/96, porque o art. 3º, §1º expressamente prevê o “pagamento mensal unificado” de diversos tributos, já que foram lavrados cinco autos de infração, sendo notório que “unificado” não implica em tributação plural, fragmentada, em cinco autos de infração;

n. Acrescenta que a autoridade fiscal não aplicou corretamente as alíquotas progressivas estabelecidas pelo art. 7º e 10 da IN SRF nº 355/2003, já que: a) não houve aplicação dos percentuais estabelecidos pelos incisos I e II do art 7º da referida IN; b) não houve aplicação dos percentuais estabelecidos pelos incisos I e VI da mesma IN;

o. Segue alegando que também se desrespeitou o art. 18 da Lei 9.317/96, que ordena aplicar às microempresas e às EPPs as presunções de omissão de receita “desde que apuráveis com base em livros e documentos a que se estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas”; e que tal regra não autoriza tributação com base em depósitos bancários pois permite tributação de omissões de receitas desde que apuradas nos livros e documentos dos contribuintes;

p. Finalmente, sendo a receita apurada total no valor de R\$ 2.657.165,66, e dado que o tratamento diferenciado e simplificado aplica-se unicamente às empresas com receita bruta inferior a R\$ 1.200.000,00, conclui que, logicamente, o regime simplificado não poderia ser aplicado nos cinco autos de infração, visto que a receita bruta tributada é flagrantemente superior a R\$ 1.200.000,00, devendo prevalecer, no caso, as regras dos arts. 118, I e 126, III do CTN;

Tributação de diferenças

q. Menciona que os autos de infração tributam diferenças entre os valores recolhidos e os escriturados como saídas no livro de apuração de ICMS, e ao considerar como receita bruta tais saídas, os autos de infração indevidamente tributaram as saídas (são tributáveis apenas as saídas geradoras de receita bruta);

r. Acrescenta que é tributável unicamente a receita bruta auferida, ou seja, nos termos do art. 2º, §2º da Lei 9.317/96, “o produto da venda de bens”, em respeito ao princípio da capacidade contributiva e em obediência à necessária obtenção de riqueza nova para efetuar contribuições tributárias;

s. Explica que a Lei 9.317/96 somente autoriza tributação sobre valores decorrentes de receita bruta efetivamente recebidos: o regime de caixa, regra geral da tributação do Simples, somente permite imposição sobre a receita bruta à medida do recebimento junto a clientes.

5. Foi lavrado processo de Representação Fiscal para Fins Penais nº 12571.000046/2008-07.

A 2ª Turma da DRJ em Curitiba/PR analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 06-25.446, de 10/02/2011 (fls. 312/320v), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL COM ESPAÇOS EM BRANCO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCABIMENTO.

É infundada a argüição de nulidade dos lançamentos, sob a alegação de existência de espaços em branco no Termo de Verificação Fiscal, eis que a regra que a proíbe não prescreve qualquer consequência, nem mesmo a nulidade do ato, cujo reconhecimento requer, em observância ao princípio da instrumentalidade das formas, a prova do prejuízo sofrido.

DECADÊNCIA. IRPJ-SIMPLES.

Nos lançamentos por homologação, a contagem do prazo decadencial, de cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador, não se aplica aos casos de dolo, fraude ou simulação.

DECADÊNCIA. PIS-SIMPLES, COFINS-SIMPLES, CSLL-SIMPLES, INSS-SIMPLES. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF.

Com a edição da súmula vinculante nº 8, editada pelo STF, as contribuições sociais para a Seguridade Social submetem-se às regras de prescrição e decadência gerais ditadas pelo CTN.

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples

Ano-calendário: 2003

MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. INSUFICIÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. CONTAS DE TITULARIDADE DE SÓCIOS. AUTUAÇÃO EM NOME DO TITULAR DOS RECURSOS.

Correto o lançamento fundado na insuficiência de comprovação da origem dos depósitos bancários, por constituir-se de presunção legal de omissão de receitas, expressamente autorizada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996, devendo a autuação ser lavrada contra pessoa jurídica, em caso de contas bancárias em nome de sócios e comprovada titularidade dos recursos pela empresa.

AUSÊNCIA DE LIVRO CAIXA. OBRIGATORIEDADE DE LIVROS COMERCIAIS. AUTORIZAÇÃO DE LANÇAMENTO POR OMISSÃO DE RECEITAS COM BASE EM LIVROS DO ICMS.

Não cabe alegar inobservância do art. 18 da Lei 9.317, de 1996, quando o contribuinte opta por não manter Livro Caixa, o que o obriga a escriturar os livros comerciais, situação esta que autoriza o lançamento por omissão de receitas, com base na contabilidade.

MICROEMPRESA. EXCESSO DE RECEITAS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTAS DAS EPP'S.

Às microempresas aplicam-se as alíquotas previstas para as EPP's, a partir, inclusive, do mês em que verificado o excesso de receitas acumulada de R\$ 120.000,00.

SIMPLES. REGIME DE CAIXA. CONDIÇÕES.

A legislação tributária autoriza empresas optantes do Simples a adotar o regime de caixa, impondo, contudo, as condições de emitir nota fiscal, manter escrituração do livro Caixa, com indicação, em registro individual, da respectiva nota fiscal correspondente ao recebimento, ou, em caso de opção pela escrituração contábil, controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, com indicação da nota fiscal a que corresponder o recebimento.

DECRETO Nº 2.471/1988. NÃO APLICAÇÃO PARA FATOS POSTERIORES À EDIÇÃO DA LEI Nº 9.430/96.

O comando do art. 9º, VII do Decreto-lei nº 2.471/1988, que afasta o imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários, não se aplica aos lançamentos efetuados com base na presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42 da Lei no 9.430/1996.

Ciente da decisão de primeira instância em 01/03/2010, conforme Aviso de Recebimento à fl. 327, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 24/03/2010 conforme carimbo de recepção à folha 328.

No recurso interposto (fls. 328/341), a recorrente:

- Reitera, com as mesmas palavras, a arguição de nulidade do processo, diante do Relatório de Ação Fiscal com pluralidade de espaços em branco, o que implicaria preterição do direito de defesa.
- Sustenta que inexistiria prova inequívoca, nos autos, de dolo, fraude ou simulação, pelo que à decadência seriam aplicáveis as disposições do art. 150, § 4º, do CTN. O lançamento teria sido parcialmente alcançado pela decadência (meses de janeiro a março de 2003).
- Insurge-se contra a tributação de depósitos bancários, argumentando com os mesmos termos trazidos na peça impugnatória. Acrescenta que seria necessária prévia ordem judicial para a obtenção de seus extratos bancários pela Autoridade Administrativa junto a instituição financeira. Cita precedentes do Poder Judiciário

que entende cabíveis, e conclui que os extratos bancários assim obtidos seriam prova ilícita, o que acarretaria nulidade do processo administrativo.

- Repisa, com as mesmas palavras, os argumentos aduzidos em sede de impugnação sob os títulos “*Descumprimento de normas legais e regulamentares*” e “*Tributação de diferenças*”.

Em 14/03/2012 o processo foi levado a julgamento perante a Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF. Naquela ocasião, mediante a Resolução nº 1301-00.046, o Colegiado resolveu sobrestar o julgamento, nos termos do art. 62-A, § 1º, do Anexo II do RICARF, c/c art. 2º, § 2º, inciso I, da Portaria CARF nº 001/2012.

O mencionado § 1º do art. 62-A do Anexo II do RICARF veio a ser revogado pela Portaria MF nº 545, de 18/11/2013 (DOU de 20/11/2013). Com isso, o processo retorna para prosseguimento do julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A recorrente reitera, com as mesmas palavras, a arguição de nulidade do processo, diante do Relatório de Ação Fiscal com pluralidade de espaços em branco, o que implicaria preterição do direito de defesa.

Tal argumento, já fundamentadamente rejeitada em primeira instância (itens 8 a 13 do voto condutor do acórdão recorrido, fls. 314v/315), não traz nada de novo e revela seu caráter meramente procrastinatório. Com efeito, o Relatório da Ação Fiscal foi lavrado mediante o uso de computador, e as linhas em branco que ali aparecem são resultado da formatação eletrônica do processador de texto empregado. Por certo que o comando do art. 2º do Decreto nº 70.235/1972, ao determinar que as peças processuais não contenham espaços em branco, é dirigido a termos manuscritos e tem por objetivo evitar ou dificultar a inserção maliciosa, por quem quer que seja, de entrelinhas, rasuras ou observações estranhas ao texto original.

Não se observam, nem o contribuinte alega, quaisquer entrelinhas, rasuras ou emendas no Relatório da Ação Fiscal. A alegação do contribuinte é no sentido de que seria incompreensível. Ora, os espaços normais entre linhas e parágrafos, ao contrário, facilitam a clareza e compreensão do texto. E, como bem afirmou o julgador *a quo*, desde a peça impugnatória e agora no recurso voluntário o contribuinte se defende das infrações com desenvoltura, combatendo os mais diversos aspectos do lançamento e demonstrando perfeita compreensão das acusações que lhe são imputadas. Exerceu, pois, de forma ampla seu direito à defesa e ao contraditório.

Diante disso, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento ao direito à ampla defesa.

Prossegue a recorrente, insistindo em que os tributos correspondentes aos períodos de apuração de janeiro a março de 2003 teriam sido atingidos pela decadência, aplicáveis as disposições do art. 150, § 4º, do CTN.

A decadência, especialmente no que toca aos tributos sujeitos ao lançamento dito por homologação, é matéria tormentosa, que tem suscitado interpretações variadas mesmo no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Em oportunidades anteriores, tenho me manifestado no sentido de que o critério aplicável para se distinguir se um lançamento é por homologação ou de ofício deve ser a própria sistemática de apuração do tributo. Os tributos sujeitos a lançamento por homologação seriam aqueles para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. Seria essa sistemática, a atividade exercida pelo contribuinte, que faria com que o lançamento fosse por homologação, e não a mera presença ou ausência de pagamento.

Entretanto, com o louvável fito de fazer com que as decisões administrativas se conformassem à jurisprudência pacificada do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, o Regimento Interno deste Conselho (RICARF) sofreu alterações, especialmente a introdução do art. 62-A no Anexo II da Portaria MF nº 256/2009, com a redação a seguir transcrita:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Introduzido pela Portaria MF nº 586/2010, publicada no DOU de 22/12/2010)

Ocorre que a matéria sob exame, a saber, a aplicabilidade do art. 150, § 4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN, já foi objeto de decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, em regime de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), nos autos do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0). O julgamento se deu em 12/08/2009 e o acórdão foi publicado no DJe de 18/09/2009, restando assim ementado (grifos constam do original):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o

mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EREsp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: **(i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.**

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

De se ver, portanto, de que forma essa decisão deve ser reproduzida no caso sob exame, em cumprimento das novéis disposições regimentais.

O Superior Tribunal de Justiça aponta, inequivocamente, para a contagem do prazo decadencial segundo as disposições do art. 173, I, do CTN, como regra geral. Esse seria também o dispositivo aplicável quando a lei determine o pagamento antecipado do tributo e o contribuinte não cumpra com essa obrigação e, ainda, inexistindo declaração prévia do débito.

No caso concreto, trata-se de tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e INSS, apurados na sistemática do SIMPLES) para os quais a lei claramente estipula o dever de antecipar a exação. Compulsando os autos, encontro à fl. 259 o demonstrativo, elaborado pelo próprio Fisco, dos valores pagos, confirmado mediante consulta ao sistema SINAL de controle de pagamentos da RFB (fls. 281/282) o que considero prova inequívoca de cumprimento do dever legal.

Nos termos da decisão do STJ que deve ser reproduzida por este Colegiado, tenho que a circunstância verificada quanto à existência de pagamentos é suficiente para fazer com que o regramento aplicável à contagem do prazo decadencial seja aquele do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o *dies a quo* deve ser considerado como a data da ocorrência do fato gerador.

Observo ainda, quanto a esta matéria, que devo divergir da autoridade julgadora em primeira instância, quanto à verificação de dolo na conduta do contribuinte como fator capaz de alterar o termo inicial da contagem do prazo decadencial. A infração apurada foi a omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, por presunção legal. Apuradas também diferenças decorrentes das alíquotas aplicáveis, o lançamento foi feito com a aplicação de multa de ofício de 75%. A Auditora-Fiscal encarregada do procedimento fez consignar em seu relatório (fls. 255/256, item 3) que, não obstante tratar-se de presunção legal, o contribuinte teria tido o intuito de suprimir tributo, pelo que fez lavrar a competente Representação Fiscal para Fins Penais. Mas não encontro nos autos aprofundamento do tema nem maiores esclarecimentos sobre os fatos que teriam conduzido à convicção sobre o intuito doloso do contribuinte de reduzir tributo.

Para fatos geradores ocorridos nos meses do ano-calendário 2003, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal é, então, o último dia do período de apuração mensal. Desde que a ciência do lançamento se deu em 03/04/2008 (fl. 208), constato que os fatos geradores ocorridos até o mês de março de 2003 foram alcançados pela decadência e as exações correspondentes devem ser afastadas.

No mérito, a recorrente se insurge contra a tributação de depósitos bancários, argumentando com os mesmos termos trazidos na peça impugnatória. Acrescenta que seria necessária prévia ordem judicial para a obtenção de seus extratos bancários pela Autoridade Administrativa junto a instituição financeira. Cita precedentes do Poder Judiciário que entende cabíveis, e conclui que os extratos bancários assim obtidos seriam prova ilícita, o que acarretaria nulidade do processo administrativo.

A acusação trata de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, a seguir transcrito:

Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente

intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à recorrente. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja, a ocorrência de depósitos bancários de origem não comprovada. Não há dúvidas de que os depósitos efetivamente ocorreram. No entanto, regularmente intimada, a recorrente poderia afastar a presunção de omissão de receitas, desde que apresentasse, nos termos da lei, documentação hábil e idônea que comprovasse, individualizadamente, a origem dos valores creditados nas conta-correntes da pessoa jurídica.

A obrigação de escriturar toda a movimentação financeira, inclusive bancária e, ainda, de guardar todos os documentos e demais papéis que sirvam de base para a escrituração está prevista na legislação fiscal, e aplica-se, com pequenas variações, aos contribuintes tributados com base no lucro real, presumido ou optantes pelo SIMPLES.

Ao descumprir a obrigação de escriturar, a interessada queda sem meios hábeis para comprovação da origem dos valores que transitaram por suas contas-correntes. Não tendo a interessada qualquer cautela em documentar adequadamente os fatos, ficam por sua conta e risco as conseqüências de tal negligência. No caso, a conseqüência é a aplicação da presunção legal de omissão de receitas, nos estritos termos da lei, conforme anteriormente mencionado.

Resta, afinal, claramente demonstrada a inaplicabilidade ao caso em tela da Súmula 182 do extinto TRF, a qual se refere a legislação pretérita àquela que embasou a presente autuação. O mesmo se aplica ao Decreto-Lei nº 2.471/1988. Os fatos descritos e comprovados nos autos são aqueles necessários e suficientes para que se mantenha o presente lançamento de omissão de receitas.

A seguir, a recorrente alega que a quebra de sigilo bancário no processo administrativo seria ilegal e inconstitucional. Invoca a aplicabilidade dos incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal como garantia do sigilo bancário como direito fundamental do indivíduo. Somente mediante ordem judicial o sigilo poderia ser quebrado. Os arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 seriam, portanto, inconstitucionais. Pede o cancelamento dos créditos tributários lançados.

A Turma Julgadora, em primeira instância, não lhe deu razão. Também assim o faço. Examinemos as disposições dos arts. 1º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, a seguir transcritos (grifos não constam do original)

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...]

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

[...]

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

[...]

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

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

Como facilmente se observa, a Lei autoriza o acesso das autoridades tributárias diretamente aos registros das instituições financeiras, sem que haja violação do dever de sigilo, desde que haja procedimento fiscal em curso, e que os exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

A regulamentação do art. 6º, ou seja, a perfeita delimitação das condições a que a lei se refere, foi feita pelo Poder Executivo mediante o Decreto nº 3.724/2001.

Não há que se falar, portanto, em reserva de jurisdição. Aliás, mesmo para aqueles que entendem que o sigilo bancário pode ser compreendido como espécie do direito à intimidade, em um sentido amplo, protegido pelo inciso X do art. 5º da Constituição Federal de 1988 (o que não é pacífico), há que se notar que o texto constitucional, neste caso, é silente quanto à necessidade ou não de prévia autorização judicial. Quando quis, o legislador constitucional fez constar explicitamente a competência exclusiva do Poder Judiciário para determinadas matérias, como, por exemplo, a busca domiciliar, prevista no inciso XI, a interceptação telefônica (inciso XII) e a decretação de prisão de qualquer pessoa, ressalvada a hipótese de flagrância (inciso LXI, todos do art. 5º).

Eis o texto dos dispositivos constitucionais invocados pelos recorrentes:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

[...]

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

Ainda quanto ao conceito de intimidade, conquanto possa ser tido de maneira mais ampla, quase como sinônimo de privacidade, abrangendo também a vida privada, a honra e a imagem, o fato é que a Constituição fez questão de separar esses aspectos, o que nos leva a adotar um conceito mais restrito. José Afonso da Silva, citando René Ariel Dotti, ensina que a intimidade se caracteriza como “*a esfera secreta da vida do indivíduo na qual este tem o poder legal de evitar os demais*”¹. O mesmo autor cita conceito de Adriano de Cupis, que define a intimidade como “*o modo de ser da pessoa que consiste na exclusão do conhecimento de*

¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15ª ed. rev. e atual., São Paulo, Malheiros Editores, 1998, pág. 210.

*outrem de quanto se refira à pessoa mesma*². Veja-se que estes conceitos não têm precisa linha demarcatória, correndo o risco de ambigüidade ou de referências circulares. No entanto, a linha comum a ser observada é que a intimidade vela sobre segredos e particularidades do foro moral e íntimo do indivíduo.

Já quanto à vida privada, separada da intimidade pelo texto constitucional, mais uma vez é de se recorrer a José Afonso da Silva³:

... a vida das pessoas compreende dois aspectos: um voltado para o exterior e outro para o interior. A vida exterior, que envolve a pessoa nas relações sociais e nas atividades públicas, pode ser objeto das pesquisas e das divulgações de terceiros, porque é pública. A vida interior, que se debruça sobre a mesma pessoa, sobre os membros de sua família, sobre seus amigos, é a que integra o conceito de vida privada, inviolável nos termos da Constituição.

A próxima etapa da análise é verificar se a movimentação bancária estaria abrangida pela proteção constitucional. Considerando o exposto anteriormente, seria uma distorção admitir que sim. Afinal, os dados bancários de uma pessoa refletem aspectos de seu patrimônio, que em princípio nenhuma relação têm com seu foro moral e íntimo, e apenas indiretamente poderiam ser aspecto da vida interior a que se refere José Afonso da Silva. Seria mais adequado caracterizar o sigilo bancário como um dos instrumentos de defesa da propriedade, como proteção contra a curiosidade sem justo motivo de terceiros ou concorrentes.

Essa linha de raciocínio ganha ainda mais força ao analisar a possível aplicabilidade do dispositivo constitucional às pessoas jurídicas, no que tange à proteção à intimidade e à vida privada. Ora, trata-se de valores típicos da pessoa humana, de conceitos atinentes à dimensão interna da entidade (pessoa). Inaplicáveis, assim, às pessoas jurídicas, criações abstratas do Direito, despossuídas de intimidade. Em se tratando de empresas, fica ainda patente que a movimentação bancária pode revelar tão somente aspectos patrimoniais, não abrangidos pelo inciso X do art. 5º da CF/88.

Passemos, então, à análise do inciso XII do art. 5º, que trata da proteção das comunicações.

O segredo das correspondências desde longa data tem reclamado proteção, praticamente ao mesmo tempo da criação de um serviço postal. A facilidade de comunicação surgida para os particulares trouxe fundados receios da divulgação e da utilização indevida das informações. O surgimento de novas formas de comunicação, como o telégrafo e o telefone, fez com que a proteção fosse ampliada, com os mesmos fundamentos. A Constituição anterior (1967) estabelecia que “*é inviolável o sigilo de correspondência e das comunicações telegráficas e telefônicas*”.

O constituinte de 1988 inovou, ao introduzir a palavra “*dados*”. A propósito, cabe transcrever o comentário de Bastos e Martins⁴ em 1989, ainda no calor do surgimento do novo texto constitucional:

² SILVA, José Afonso da. Obra citada, pág. 210.

³ SILVA, José Afonso da. Obra citada, pág. 211.

De logo faz-se mister tecer críticas à impropriedade desta linguagem. A se tomar muito ao pé da letra, todas as comunicações seriam invioláveis, uma vez que versam sempre sobre dados. Mas pela inserção da palavra no inciso vê-se que não se trata propriamente do objeto da comunicação, mas sim de uma modalidade tecnológica recente que consiste na possibilidade das empresas, sobretudo financeiras, fazerem uso de satélites artificiais para comunicação de dados contábeis.

Em que pese a existência de opiniões em contrário, a melhor interpretação é a de que a proteção de que trata esse inciso recai sobre as comunicações, em suas diversas modalidades, e não sobre os dados ou informações que estão sendo comunicados. Assim também pensa Ferraz Jr.⁵: “*Obviamente, o que se regula é comunicação por correspondência e telegrafia, comunicação de dados e telefonia*”. Quanto às informações contidas nessa comunicação, sua proteção se dará pela legislação constitucional ou mesmo infraconstitucional específica, conforme seu conteúdo. Assim, se a comunicação versar sobre aspectos íntimos das pessoas, estarão sob o manto da proteção à intimidade (inciso X do art. 5º). Se foram informações sobre movimentação bancária, será aplicável a legislação que rege essa matéria. O que a Constituição veda é que um terceiro, que nada tem a ver com a relação comunicativa, entre na transmissão (por qualquer de seus modos) e acesse indevidamente os dados transmitidos.

Se, por hipótese, um magistrado, em situação prevista legalmente, determina o acesso do fisco à movimentação financeira de um determinado contribuinte, não se há de cogitar da interceptação das ordens de pagamento feitas eletronicamente, emitidas pelo titular da conta. Deve, entretanto, o banco repassar ao fisco as informações armazenadas em sua base de dados. Não cabe falar, aqui, em sigilo de dados.

Em reforço dessa linha interpretativa, de que apenas o ato comunicacional está protegido pelo inciso XII, Ferraz Jr.⁶ lembra que o texto constitucional estabelece essa vedação em caráter absoluto, com ressalva apenas quanto às comunicações telefônicas. E o faz em face de sua volatilidade. Nas comunicações por correspondência, telegráfica e de dados, na presença do interesse público, é possível a reconstituição das informações transmitidas e a obtenção de provas com base nos vestígios materiais da comunicação: a carta guardada, o telegrama, as informações armazenadas em um computador. Ao contrário, o conteúdo das conversas telefônicas se perderia por completo, se não fosse a permissão, nos casos especificados, de suas gravações, comumente denominadas “*grampos telefônicos*”.

Pelo exposto, resta demonstrada a inaplicabilidade dos incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988 ao sigilo bancário.

Observe-se, ademais, que o acesso do fisco às informações bancárias é, em última análise, um mero teste de veracidade e consistência das informações já anteriormente oferecidas à administração tributária. O dever original de informar sobre suas operações sujeitas ou não à incidência tributária é do contribuinte, antes mesmo de iniciado qualquer procedimento fiscal. Assim, o acesso a tais informações não deve ser encarado como quebra de

⁴ BASTOS, Celso Ribeiro, e MARTINS, Yves Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. vol. 2, São Paulo, Editora Saraiva, 1989, pág. 73.

⁵ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Sigilo Fiscal e Bancário*. In: PIZOLIO, Reinaldo, e GAVALDÃO Jr., Jayr Viégas (Coordenadores). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo, Quartier Latin, 2005, pág. 25.

⁶ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Obra citada*, pág. 127.

sigilo ou prerrogativa excepcional, e sim como forma de se aferir a veracidade das informações que originariamente deveriam ter sido prestadas pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária.

Em se tratando de pessoas físicas, as informações já deveriam constar de suas declarações anuais de rendimentos, quer se trate de rendimentos auferidos, tributáveis ou não, quer se trate de informações sobre variações patrimoniais tais como aquisição e/ou alienação de bens, saldos de contas bancárias e de aplicações financeiras, entre outras. Se for o caso de pessoas jurídicas, com muito mais razão as informações já deveriam estar disponíveis ao fisco, em face da obrigação de escriturar detalhadamente todas as suas operações (inclusive bancárias/financeiras) e de comprovar sua escrituração com documentação hábil e idônea.

No caso em tela, ressalte-se, a movimentação financeira objeto de autuação não se encontrava adequadamente escriturada no livro Caixa nem suportada por documentos hábeis e idôneos, como seria obrigação da recorrente, a teor do disposto na alínea “a” do § 1º do art. 7º da Lei nº 9.317/1996 (grifos não constam do original):

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;

b) Livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário;

c) todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros referidos nas alíneas anteriores.

Adicionalmente, devem ser observadas as disposições do art. 145, § 1º, da Constituição Federal vigente:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, ...;

III - contribuição de melhoria,

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar,

respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O *caput* do artigo traz a competência para a instituição dos tributos, fonte de recursos para o Estado. Seu parágrafo primeiro delimita parâmetros para a exigência tributária, no que é conhecido na doutrina como o *princípio da capacidade contributiva*, embora o constituinte tenha preferido a expressão capacidade econômica. Não obstante o fato de que o texto constitucional se refere aos impostos, não são poucos os autores que estendem sua aplicação às demais espécies tributárias.

Esse conceito está subordinado à idéia de justiça distributiva, busca fazer com que cada um pague de acordo com sua riqueza, e encontra raízes no vetusto preceito do direito romano de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*).

Ao estabelecer esse parâmetro para a exigência tributária, o constituinte se preocupou com a efetividade de sua aplicação. Para que esse dispositivo constitucional não viesse a se tornar letra morta, à administração tributária foi facultado, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Quando o art. 145 da Constituição Federal faculta (ou, em se tratando de um *poder-dever*, ordena) à administração a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas dos contribuintes, nada mais faz do que reforçar o princípio da igualdade, permitindo a tributação em paridade de condições daqueles que se encontram em situação econômica semelhante.

Nesse diapasão devem ser compreendidos os artigos 195 e 197 do Código Tributário Nacional:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam.

[..]

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

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

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

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Afasto, assim, as alegações dos recorrentes quanto à necessidade de ordem judicial para a obtenção de informações acerca de sua movimentação bancária.

Finalmente, a recorrente repisa, com as mesmas palavras, os argumentos aduzidos em sede de impugnação sob os títulos “*Descumprimento de normas legais e regulamentares*” e “*Tributação de diferenças*”. Mais uma vez, constato que todos esses tópicos foram apreciados e fundamentadamente rejeitados em primeira instância, e que é patente o caráter procrastinatório do recurso, ao nada trazer de novo, nem combater especificamente as razões de decidir da autoridade julgadora *a quo*.

Diante disso, considero suficiente transcrever os parágrafos correspondentes a essas matérias da decisão recorrida (fls. 318v/320v, itens 36 a 42), enfatizando que adoto, também aqui, as mesmas razões de decidir para rejeitar os argumentos da recorrente.

36. É igualmente descabida a aventada afronta ao art. 3º, §1º da Lei 9.317/96, o qual prevê o “pagamento mensal unificado” de diversos tributos. Tal regra é endereçada ao contribuinte, e diz respeito ao recolhimento espontâneo dos tributos, ou seja, de forma alguma implica em vedação à lavratura de autos de infração separados por tributo.

Quanto a este item, acrescento que o processo foi formalizado em março de 2008, em estrito cumprimento ao disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235/1972⁷. A autorização para lançamento único de que trata o parágrafo 5º do mencionado dispositivo legal, no caso de regime especial unificado de arrecadação de tributos, somente adveio em 2009.

37. Tampouco procede a reclamação de que a autoridade fiscal não teria aplicado corretamente as alíquotas progressivas estabelecidas pelo incisos I e II do art 7º da IN SRF nº 355/2003, abaixo transcrita. [...]

⁷ Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

38. O motivo da não aplicação dos percentuais estipulados pelos incisos I e II do art 7º da IN SRF nº 355/2003 é o comando do art. 9º da mesma instrução normativa, o qual determina que as microempresas que excederem o limite de R\$ 120.000,00 sujeitam-se aos percentuais previstos para as EPPS, o que ocorreu no caso já para o mês de janeiro de 2003.

[...]

39. Rejeito também a alegação de que teria sido desrespeitado o art. 18 da Lei 9.317/96, que ordena aplicar às microempresas e às EPPs as presunções de omissão de receita “desde que apuráveis com base em livros e documentos a que se estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas”. No caso, a empresa apresentou os livros Diário e Razão, ou seja, apesar de desobrigada, optou por apresentar contabilidade ao invés do Livro Caixa. O § 1º do art. 7º da Lei 9.317/96 enuncia expressamente que:

[...]

2. Ou seja, a dispensa da escrituração comercial encontra-se condicionada à existência de Livro caixa, de Livro de Registro de Inventário e de todos os documentos que serviram de base para a escrituração deles. Não consta nos autos do presente processo a existência desses livros, já que, além dos livros contábeis, o contribuinte apresentou somente o Livro de Apuração do ICMS. Ora, se o contribuinte não mantém Livro Caixa, então não está dispensado da escrituração comercial, o que significa dizer que está obrigado à escrituração dos livros contábeis/fiscais, incluindo o Livro Registro de ICMS e o Livro Diário; tanto assim que a empresa escriturou-os e encaminhou-os à fiscalização. Se esses livros lhe são obrigatórios, correta a autuação da autoridade fiscal, que fez incidir o art. 18 da Lei 9.317, de 1996. Em síntese, não cabe alegar inobservância do art. 18 da Lei 9.317, de 1996, quando o contribuinte opta por não manter Livro Caixa, o que o obriga a escriturar os livros comerciais, situação esta que autoriza o lançamento por omissão de receitas, com base nos livros contábeis.

Quanto a este item, acrescento que a apuração se deu diante não apenas dos livros, mas da ausência das informações que neles deveriam estar escrituradas, especificamente, a movimentação bancária completa, bem assim da falta de documentos que comprovassem de forma individualizada a origem dos créditos bancários. Não faria qualquer sentido, nem é o que diz a lei, imaginar que aquilo que não consta dos livros não pode ser objeto de lançamento.

3. Não prospera também a tese de que a tributação não poderia ter sido efetuada pelo regime do Simples sob o argumento de que o tratamento diferenciado e simplificado aplica-se unicamente às empresas com receita bruta inferior a R\$ 1.200.000,00, considerando-se que o receita bruta tributada foi flagrantemente superior a esse limite. É que o contribuinte foi excluído de ofício do Simples, com efeitos a partir de 01/01/2004, em observância à regra do art. 14, I da Lei 9.317/96, de modo que, para o ano calendário de 2003, a empresa permanece sujeita ao regime simplificado.

4. Não há como aceitar ainda a reclamação de que a fiscalização tributou as saídas no livro de apuração de ICMS, quando deveria considerar apenas as saídas geradoras de receita bruta. Ora, verifica-se que, confrontando-se

os valores registrados no Livro de Apuração do ICMS com os escriturados no Razão (conta “Venda de Mercadorias”), tem-se que os totais coincidem, mês a mês, conforme demonstrativo de fl. 250.

[...]

5. Finalmente, afasto a alegação de que o regime de caixa seria regra geral da tributação do Simples, o qual somente permite imposição sobre a receita bruta à medida do recebimento junto a clientes. O regime de caixa é opção do contribuinte, conferida em caráter excepcional, através da Instrução Normativa SRF nº 104, de 24 de agosto de 1998, que estabelece normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa. O art. 2º dessa IN estende a opção para as empresas optantes do Simples. Contudo, foram fixadas condições para o exercício desse direito, que inclui emissão de nota fiscal, manutenção da escrituração do livro Caixa, com indicação, em registro individual, da respectiva nota fiscal correspondente ao recebimento; na hipótese de opção pela escrituração contábil, deverá a empresa controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, com indicação da nota fiscal a que corresponder o recebimento. Observa-se que o contribuinte não preencheu nenhum dos requisitos exigidos, o que o impede de postular a utilização do regime de caixa. Confirmam-se os dispositivos:

[...]

Em conclusão, por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, acolher a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos até o mês de março de 2003, inclusive e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha