



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

Processo nº 13982.000477/2010-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.873 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2013
Matéria Simples Nacional - Exclusão decorrente de Omissão de Receitas
Recorrente LATICÍNIOS GALVÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2007

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. EFEITOS RETROATIVOS.

A constatação de que a pessoa jurídica deixou de escriturar sua movimentação financeira é suficiente para exclusão do Simples Nacional, com efeitos a partir do mês de ocorrência da infração.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

OMISSÕES DE RECEITAS. PRESUNÇÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO ANTERIOR À EXCLUSÃO DEFINITIVA DO SIMPLES. A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão (Súmula CARF nº 77).

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL/LIVRO CAIXA. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. A falta de escrituração contábil, ou de Livro Caixa, que contenha a movimentação financeira realizada por meio das contas bancárias de titularidade da pessoa jurídica, implica o arbitramento do lucro.

MULTA QUALIFICADA. A prática de informar ao Fisco, em períodos consecutivos, valores de tributos significativamente menores do que aqueles apurados, caracteriza evidente intuito de fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



EDELI PEREIRA BESSA – Presidente Substituta e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente substituta da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), José Sérgio Gomes, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Marcelo de Assis Guerra.

Relatório

LATICÍNIOS GALVÃO LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE tanto a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 05/07/2010, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 1.436.136,89, como a manifestação de inconformidade apresentada contra a decorrente exclusão de ofício do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, objeto do Ato Declaratório Executivo DRF/JOA nº 52/2010.

A contribuinte foi excluída do Simples Nacional a partir de 01/07/2007 *em razão da constatação de prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar 123/2006, da falta de escrituração da movimentação financeira e da falta de emissão de documento fiscal de venda, com fundamento nos art. 3º, 17 e 29 da referida lei, observadas as alterações posteriores e de acordo com o disciplinamento constante da Resolução CGSN nº 15, de 23 de julho de 2007.*

Na data de ciência do referido ato de exclusão (05/07/2010), foi também formalizado lançamento de créditos tributários referentes ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL devidos na sistemática do lucro arbitrado, por se reputar imprestável a escrituração da contribuinte, ante a falta de emissão de notas fiscais de vendas de seus produtos e de contabilização da maioria de suas receitas. Foi aplicada a multa de 75% sobre os tributos apurados em razão das receitas escrituradas, e a multa de 150% sobre os tributos decorrentes de receitas omitidas, em razão de a conduta da contribuinte ter *por desiderato impedir o conhecimento por parte da administração tributária do total das exações devidas pela empresa em epígrafe, mediante as seguintes ações/omissões: a) não escriturar em seus livros contábeis a totalidade das receitas auferidas (fls. 995 a 1015 e 1084 a 1093); b) declarar na DASN respectiva (fls. 1058 a 1069), enquanto receitas, valores inferiores ao efetivamente auferido; c) manter à margem de sua escrituração regular a movimentação bancária, conforme extratos bancários juntados às fls. 173 a 384, durante todo o período fiscalizado, de 2005 a 2008. As receitas consideradas omitidas nesta autuação foram 6,5 vezes superior ao faturamento do período informado pelo contribuinte nas DASN.*

Em sua manifestação de inconformidade, a contribuinte questionou a caracterização de prática reiterada de infração, dada a ausência de notificações fiscais anteriores, bem como a imputação de falta de escrituração da movimentação financeira e de emissão de documento fiscal de venda, por decorrerem de presunção da auditoria fiscal, inexistindo qualquer julgamento neste sentido. Na impugnação ao lançamento, discordou de sua lavratura enquanto pendente manifestação de inconformidade contra a exclusão de ofício do Simples Nacional, bem como apontou sua nulidade por inexistência de delimitação do alcance do procedimento fiscal e por carência de investigação. Questionou, também, a incidência sobre depósitos bancários; apontou a necessidade de uma investigação minuciosa do reflexo destes depósitos no resultado do período; e discordou da qualificação da penalidade, porque não caracterizado o evidente intuito de fraude.

67

A Turma Julgadora de 1ª instância rejeitou as alegações da contribuinte em acórdão assim ementado:

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2007, 2008

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 2006. OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. EFEITOS RETROATIVOS.

Exclui-se de ofício do Simples Nacional - por determinação legal -, com efeitos a partir do mês de ocorrência da infração, posteriormente reiterada, a pessoa jurídica que, em todos os períodos de apuração mensal dos anos-calendário objeto do procedimento fiscal de ofício, omitiu grande parte de sua receita bruta mensal auferida (base de cálculo do Simples Nacional), constatada pela falta de escrituração das contas bancárias de sua titularidade e pela falta de comprovação, mediante documentos hábeis e idôneos, da origem dos valores depositados/creditados nas mesmas, bem como pela falta de emissão de documentos fiscais.

EMPRESA DE PEQUENO PORTE. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.

OMISSÕES DE RECEITAS. PRESUNÇÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PRELIMINAR. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO ANTERIOR À EXCLUSÃO DEFINITIVA DO SIMPLES. ATIVIDADE VINCULADA.

Em homenagem ao princípio jurídico da indisponibilidade do crédito tributário, este deve ser constituído de ofício pela autoridade administrativa em atividade vinculada, tão logo constatada qualquer infração à legislação, a fim de preservá-lo da decadência; é garantido ao sujeito passivo o exercício de seu direito ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes, entre esses o direito à suspensão dos efeitos da exclusão do Simples Nacional e da exigibilidade do crédito tributário lançado - até tornarem-se definitivas a exclusão do Simples Nacional e a constituição do crédito tributário na instância administrativa.

OMISSÃO DE REGISTRO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Os valores creditados em conta corrente bancária de sua titularidade, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, caracterizam omissão de registro de receita, que será adicionada à base já declarada, para o arbitramento do lucro, quando o contribuinte deixar de registrar

em sua escrituração contábil (ou, alternativamente, em Livro Caixa) a existência e a movimentação financeira de contas bancárias de sua titularidade.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL/LIVRO CAIXA. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA.

A falta de escrituração contábil, ou de Livro Caixa, que contenha a movimentação financeira realizada por meio das contas bancárias de titularidade da pessoa jurídica, implica o arbitramento do lucro.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO DECORRENTE. EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e o que lhe é decorrente (CSLL), devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação deste, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E DE ILEGALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, e são incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade.

Cientificada da decisão de primeira instância em 21/03/2011 (fl. 1348), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 14/04/2011 (fls. 1349/1367), no qual reprisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e na impugnação, pedindo que seja desobrigada ao pagamento dos valores indicados no auto de infração.

Reitera que *enquanto não julgado definitivamente a insurgência contra a exclusão do Simples Nacional, não é juridicamente possível se usar do pressuposto de que a empresa foi excluída do regime simplificado, sob pena de se negar vigência aos ditamos do Código Tributário Nacional* (art. 151). Observa que *nem de longe o prazo decadencial encontrava-se em risco*, restando infundada a justificativa apresentada pela decisão recorrida. Ademais, se fosse o caso, necessária seria a aplicação da Súmula CARF nº 17, afastando-se a penalidade aplicada.

Novamente transcreve doutrina para afirmar inocorrência de prática reiterada de infração, ante a necessidade de notificações reiteradas contra a requerente para tanto. Diz que a imputação de falta de escrituração da movimentação financeira e de emissão de documento fiscal de venda depende do reconhecimento, em julgamento administrativo, destas infrações, sob pena de se presumir a culpa da recorrente e desrespeitar os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Reporta-se a entendimento do Supremo Tribunal Federal (Ag.Rg.AI 241.201-2/SC) e deste Conselho (Acórdão nº 101-93.294), neste sentido.

Argumenta que a interpretação da decisão recorrida, contrária ao Princípio da Objetividade da Ação Fiscal em razão da inaplicabilidade da Súmula STF nº 439 a partir da edição do Código Tributário Nacional, opõe-se ao posicionamento da doutrina e da jurisprudência pátria, contrário a devassas promovidas em procedimentos fiscais.

Reporta-se a entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais contrário à utilização de presunção simples, defendendo que ela somente pode ser usada em casos

excepcionais, e transcrevendo doutrina e jurisprudência contrárias a lançamentos baseados exclusivamente em informações de extratos bancários. De toda sorte, defende a aplicação da Súmula CARF nº 38, para que a caracterização de omissão de receitas somente seja possível em 31 de dezembro do ano-calendário.

Observa que não pretende discutir a inconstitucionalidade ou ilegalidade do art. 42 da Lei nº 9.430/96, como disse a decisão recorrida, mas apenas argumentar que o imposto de renda não pode ser cobrado sobre o próprio patrimônio do contribuinte, o que faz citando doutrina e jurisprudência acerca do que caracteriza do fato gerador daquele imposto, e anotando que depósitos bancários são apenas indícios para identificação dos acréscimos patrimoniais não oferecidos à tributação. A partir daí, o dever de prova incumbe ao Fisco, na forma do art. 142 do CTN.

Acrescenta a necessidade de prova de renda consumida por meio de sinais exteriores de riqueza, à semelhança do que já estabelecido em face de legislação anterior, e cita doutrina acerca da necessidade de intimação de que mencione, depósito a depósito, ou crédito a crédito, os depósitos cuja origem deve ser comprovada. Diz que a intimação feita no caso concreto foi genérica, abrangendo vários anos e milhares de operações não especificadas, e novamente citando doutrina aponta que *a fiscalização deve conciliar todos os depósitos e créditos com os registros contábeis, identificando os valores dos mesmos e buscar dentre os lançamentos contábeis a existência dos mesmos*, ainda que não tenha havido a contabilização das contas bancárias. *Inexistente este aprofundamento necessário da fiscalização, o auto infracional merece anulação, facultando-se a sua renovação, desde que obedecidos os pressupostos acima aduzidos.*

Também reproduz doutrina afirmando que, *quando, mesmo com omissões, as demonstrações contábeis possam ser ajustadas de forma a representar a situação patrimonial e financeira da empresa, bem como refletir seus resultados, é o caso de manter a opção de tributação do contribuinte, deixando-se de arbitrar.* Em seu entendimento, *a falta de registro contábil das contas bancárias não impediam a fiscalização de identificar na contabilidade (a partir dos extratos dos depósitos) o lançamento das movimentações bancárias, mesmo que irregularmente.* A presunção legal seria o último recurso depois de esgotadas todas as possibilidades de identificação das operações realizadas.

Contra o entendimento da autoridade julgadora de 1ª instância, de que o evidente intuito de fraude não seria mais necessário para o agravamento da multa, bastando a falta de lançamento contábil da movimentação financeira, opõe o art. 112 do CTN e a Súmula CARF nº 25. Pertinente a redução da multa de ofício, na medida em que *a empresa apenas deixou de informar ao Fisco receita obtida, sem utilização de subterfúgios, falsificações ou adulterações de documentos, bem como levando-se em conta que a própria autoridade fiscal reconhece expressamente que durante o procedimento fiscal a reclamante cumpriu com todas as solicitações do o Fisco.*

Em razão de requerimento desta Conselheira, foi promovida a distribuição por conexão dos processos administrativos nº 13982.0001407/2009-36 e 13982.001109/2009-46, os quais tratam de exigências correlatas em razão de depósitos bancários de origem não comprovada pertinentes, respectivamente, ao ano-calendário 2005 e ao período de 01/01/2006 a 30/06/2007, este último associado à exclusão da contribuinte do Simples Federal a partir de 01/01/2006.

68

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Com referência ao primeiro ponto abordado pela defesa, a matéria já se encontra pacificada nesta instância administrativa de julgamento, em razão da recente aprovação da Súmula CARF nº 77, ocorrida na Sessão Extraordinária da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 10 de dezembro de 2012: *A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.*

E isto porque, em razão da presunção de legitimidade dos atos administrativos, os recursos administrativos contra eles opostos, à falta de previsão expressa em outro sentido, têm apenas efeito devolutivo da matéria recorrida. Por sua vez, o invocado art. 151 do Código Tributário Nacional cogita, apenas, de suspensão da exigibilidade do **crédito tributário lançado**, e não se presta como regra geral para definição dos efeitos de qualquer ato administrativo praticado no âmbito tributário.

Inócua, portanto, a invocação da Súmula CARF nº 17, cujos efeitos limitam-se aos casos nos quais há suspensão da exigibilidade do crédito tributário em razão de decisão judicial (incisos IV ou V do art. 151 do CTN).

Quanto à inexistência da causa que fundamenta o ato de exclusão questionado, tem-se na primeira parte destes autos a reprodução dos elementos que ensejaram a exclusão da contribuinte do Simples Federal a partir de 01/01/2006, sintetizados no Ato Declaratório Executivo DRF/JOA nº 62/2009 de seguinte teor (fl. 15):

Art. 1º. O contribuinte abaixo citado fica excluído da sistemática de pagamento de impostos e contribuições de que trata o artigo 3º da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, denominada Simples Federal, face ao disposto nos artigos 9º ao 16 da supracitada lei, observadas as alterações posteriores e de acordo com o disciplinamento constante da Instrução Normativa SRF n.º 608, de 09 de janeiro de 2006, em razão da constatação de excesso de receita bruta no ano-calendário 2005.

Art. 2º. Os efeitos da exclusão obedecem ao disposto no artigo 15 e 16 da Lei nº 9.317, de 1996, observadas as alterações posteriores, o disciplinamento constante no art. 24 da Instrução Normativa SRF d 608, de 09 de janeiro de 2006.

Art. 3º. Fica intimada, ainda, de que no prazo de 30 (trinta) dias da ciência deste poderá manifestar, por escrito, sua inconformidade relativamente ao procedimento acima, assegurando, assim, o contraditório e a ampla defesa.

Art. 4º. Não havendo manifestação no prazo indicado no artigo anterior a exclusão tornar-se-á definitiva.

Referido excesso de receita bruta no ano-calendário 2005 resultou de procedimento fiscal consubstanciado nos autos do processo administrativo nº 13982.001407/2009-36, também distribuído a esta Relatora, no qual constatou-se omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada no montante de R\$ 4.381.748,89, ao passo que a receita declarada no período foi de R\$ 515.859,38. Embora

617

impugnando o lançamento, a contribuinte não manifestou inconformidade contra o ato de exclusão.

Na impugnação e no recurso voluntário vinculados àquele lançamento, ou mesmo naqueles vinculados ao auto de infração lavrado para exigência de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2006 e 1º semestre de 2007 (processo administrativo nº 13982.001109/2009-46, também distribuído a esta Relatora), inexistiu qualquer questionamento contra os efeitos da referida exclusão, limitando-se a contribuinte a discutir a validade do procedimento fiscal para a exigência que lhe foi imputada, mas com vistas, apenas, a desconstituir o crédito tributário exigido, e não restabelecer sua condição de optante pelo Simples Federal. Aliás, vê-se à fl. 1144 destes autos que a própria contribuinte desfez sua opção pelo Simples Nacional a partir de 31/12/2008.

Acrescente-se que nesta segunda autuação, a autoridade fiscal demonstra que as receitas consideradas omitidas importaram em R\$ 10.378.652,99, ao passo que as receitas declaradas em 2006 e no 1º semestre de 2007 totalizaram R\$ 637.624,80.

Diante deste contexto, nestes autos, a Seção de Fiscalização representou à autoridade competente, informando-lhe a falta de contabilização da movimentação bancária da contribuinte nos períodos fiscalizados (2005 a 2008), contrariando o disposto no art. 26 da Lei Complementar nº 123/2006, bem como as evidências da prática de *vender sem nota fiscal ou de venda fria*, com base na presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada nos anos-calendário fiscalizados. Além disso, reproduziu os seguintes trechos da Solução de Consulta Interna COSIT nº 17/2004:

(...)

2.5. O CTN não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada reiteradamente pela autoridade administrativa, devendo-se, todavia, entender como tal uma prática repetida, renovada.

2.6. As práticas reiteradas das autoridades administrativas nada mais são do que os usos e costumes da Administração. Nesse sentido, para que se forme uma prática reiterada devem estar presentes o uso, ou seja, a conduta reiterada e a convicção jurídica de que aquela conduta é a que deve ser observada.

2.7. Presentes o uso e a convicção jurídica, surge a norma jurídica que deriva da longa prática uniforme, pública e geral de determinado ato, com a convicção de sua necessidade jurídica. Não se pode precisar ao certo, entretanto, a partir de que exato momento ela surge. É necessária, pois, a consolidação da prática caso a caso.

2.8. Do exposto, para fins de exclusão de empresa do Simples, pode-se conceituar prática reiterada de infração à legislação tributária como sendo aquela prática habitual e repetida, de tal forma que fique caracterizado o seu uso freqüente, consubstanciando-se em um costume.

(...) (grifo nosso)

Na medida em que restou clara a intenção da empresa de não tributar parte considerável de suas receitas, omitindo sistematicamente valores recebidos durante, pelo menos, quarenta e oito meses sucessivos, concluiu que houve prática reiterada de infração à legislação tributária. Tendo em conta que a contribuinte excedeu os limites de receita bruta para permanência no Simples Nacional, afirmou caracterizadas quatro hipóteses de exclusão de ofício: falta de emissão de documento fiscal de venda; prática reiterada de infração ao disposto

na Lei Complementar nº 123/2006; impossibilidade de identificação da movimentação bancária na escrituração; e falta de comunicação de exclusão obrigatória por ter excedido ao limite de receita bruta (art. 29, incisos I, V, VIII e XI da Lei Complementar nº 123/2006).

Observando que o art. 29, §1º, daquela mesma Lei, estabelece que nas hipóteses previstas em seus incisos II a XII do caput daquele mesmo artigo, *a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas*, e reputando estas infrações mais graves que a falta de comunicação de exclusão obrigatória, a autoridade administrativa concluiu que as evidências das demais ocorrências desde 2005 eram suficientes para que a exclusão produzisse efeitos desde a opção da contribuinte pelo Simples Nacional (fls. 1145/1149).

Dai a exclusão da contribuinte do Simples Nacional, por meio do Ato Declaratório Executivo DRF/JOA nº 52/2010, *em razão da constatação de prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar 123/2006, da falta de escrituração da movimentação financeira e da falta de emissão de documento fiscal de venda*, com efeitos a partir de 01/07/2007 (fl. 1150).

Em sua defesa, a recorrente discute o conceito de “prática reiterada de infração”, mas procura incluir neste debate, também, as imputações de falta de escrituração da movimentação financeira e de emissão de documento fiscal de venda, de modo que estas ocorrências somente se verifiquem depois do reconhecimento, em julgamento administrativo, destas infrações. Contudo, mesmo sem adentrar ao mérito dos argumentos da recorrente, já é possível adiantar que as Leis Complementares nº 123/2006 e 127/2007, com efeitos desde 01/07/2007, exigem apenas, a constatação fiscal de falta de escrituração da movimentação financeira, ou de falta de emissão de documento fiscal de venda, para a exclusão aqui questionada:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I – emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

II – manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

[...]

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

I – verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;

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

III – for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;

IV – a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;

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

VI – a empresa for declarada inapta, na forma dos arts. 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores;

VII – comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;

VIII – houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

IX – for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

X – for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade.

XI - houver descumprimento da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26 desta Lei Complementar; (Incluído pela Lei Complementar nº 127, de 2007)

XII - omitir da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 127, de 2007)

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes. (Redação dada pela Lei Complementar nº 127, de 2007)

Constatado o fato previsto em lei, a exclusão deve ser promovida, e a garantia do devido processo legal e do contraditório se estabelecem mediante a possibilidade de discussão administrativa e judicial do ato de exclusão. Logo, neste ponto, é impróprio falar-se em presunção de culpa da contribuinte, mas apenas de atos administrativos que produzem efeitos imediatos que devem ser praticados pela autoridade competente, independentemente do direito ao contencioso conferido ao contribuinte.

De outro lado, em momento algum a contribuinte nega a falta de escrituração de sua movimentação bancária. Tangencia a questão ao discordar do arbitramento dos lucros, mas apenas para afirmar que *a falta de registro contábil das contas bancárias não impediam a fiscalização de identificar na contabilidade (a partir dos extratos dos depósitos) o lançamento das movimentações bancárias, mesmo que irregularmente.*

A autoridade fiscal, por sua vez, assim relata no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1267/1281:

Compulsando o livro razão e o livro diário dos anos calendários de 2006 a 2008, (cópias às fls. 995 a 1015 e 1084 a 1093), verifica-se que NÃO HÁ contas contábeis indicativas de movimentação bancária, tampouco a conta CAIXA apresenta lançamentos referentes a tais movimentações.



Por meio da declaração prevista no parágrafo 2º do artigo 11 da Lei nº 9.311/96¹, verificou-se que a fiscalizada foi titular de movimentação bancária junto ao Banco do Brasil S/A, Banco Bradesco S/A, Banco do Estado de Santa Catarina S/A — BESC, Cooperativa de Crédito de Livre Admissão de Associados - SICOOB Noroeste-SC, Cooperativa de Crédito de Livre Admissão São Cristóvão — SICREDI, daí o motivo de solicitarmos os extratos bancários das contas de depósito mantidas pela autuada junto a essas instituições (fls. 212 a 994).

Conforme já mencionado, para o período de 2006 a 2008, a empresa ora autuada foi optante pelo SIMPLES FEDERAL (Lei nº 9.317/96) e SIMPLES NACIONAL (Lei Complementar nº 123/2006), conforme Declarações Simplificadas (fls. 1016 a 1069 e 1155 a 1204).

Apesar da exclusão do SIMPLES NACIONAL (Ato Declaratório Executivo nº 052 de 09/06/2010 juntado às fls. 1150), enquanto naquela sistemática estava, o contribuinte em observância ao artigo 26 da Lei Complementar nº 123/2006, quanto às obrigações acessórias a que estão sujeitas às pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES NACIONAL, deveria observar que:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

[...]

§ 2º As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do caput deste artigo, deverão, ainda, manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária.

[...]

§ 6º Na hipótese do § 1º deste artigo:

I - deverão ser anexados ao registro de vendas ou de prestação de serviços, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, os documentos fiscais comprobatórios das entradas de mercadorias e serviços tomados referentes ao período, bem como os documentos fiscais relativos às operações ou prestações realizadas eventualmente emitidos;

II - será obrigatória a emissão de documento fiscal nas vendas e nas prestações de serviços realizadas pelo empreendedor individual para destinatário cadastrado no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ, ficando dispensado desta emissão para o consumidor final.

O contribuinte respondeu de forma regular ao requestado pela fiscalização, encaminhando os extratos bancários cujas cópias estão adunadas às fls. 212 a 994.

Analizando os extratos das contas correntes de depósito de titularidade do contribuinte em tela, constatou-se que TODAS as contas bancárias foram mantidas à margem de sua escrituração regular, o que em tese, vislumbra-se a intenção do

¹ (.....) § 2º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.

contribuinte em burlar o Fisco Federal pela omissão das receitas ali identificadas, razão principal desta autuação.

A movimentação das contas bancárias não foi escriturada pelo contribuinte, conforme se apura do livro razão e do livro diário às fls. cópias às fls. 995 a 1015 e 1084 a 1093.

Importante destacar que o contribuinte prestou duas declarações, às fls. 210 e 1083, confirmando NÃO possuir contabilidade regular (no caso, deficitária), esclarecendo que os depósitos creditados em suas contas bancárias são decorrentes das atividades comerciais normais da empresa, qual seja, fabricação de queijo mussarela e posterior venda de sua produção.

Diante dessas declarações firmadas, a Fiscalização pôde firmar convicção quanto a origem dos créditos efetuados em favor do contribuinte nessas contas bancárias NÃO contabilizadas, SÃO decorrentes das operações comerciais normais da empresa, seu faturamento/receita conhecida.

Logo, é fato inconteste que a contribuinte não contabilizou sua movimentação bancária. A pretensão de que a Fiscalização identificasse *na contabilidade (a partir dos extratos dos depósitos) o lançamento das movimentações bancárias, mesmo que irregularmente*, possivelmente diz respeito, apenas, à ínfima parcela de receitas declaradas que, eventualmente, também teria transitado por conta bancária, embora contabilizada como recebimento em espécie. Contudo, esta discussão em nada afeta o ponto relevante para a sua exclusão do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/07/2006, que é a constatação de que a escrituração da contribuinte não permite **a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária**, na forma do art. 29, inciso VIII da Lei nº 123/2006, c/c o §1º deste mesmo artigo.

Irrelevante, portanto, discutir o conceito de “prática reiterada de infração” – muito embora a contribuinte já tivesse sido notificada da mesma infração aqui cometida, relativamente os períodos de janeiro/2005 a junho/2006, nos autos dos processos administrativos nº 13982.001407/2009-36 e 13982.001109/2009-46 –, ou a efetiva ocorrência de falta de emissão de documento fiscal de venda – em que pese o reconhecimento, durante o procedimento fiscal, de que os depósitos bancários não escriturados decorriam de efetiva atividade operacional da contribuinte. Não foi desconstituída a afirmação fiscal de que a escrituração da contribuinte não permite **a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária**, e este fato é suficiente para determinar a exclusão da contribuinte, do Simples Nacional, a partir de 01/07/2006.

No mais, a recorrente apenas insiste em invocar o Princípio da Objetividade da Ação Fiscal, asseverando que a doutrina e a jurisprudência pátria *repudiam com veemência qualquer procedimento fiscal que assuma o caráter de devassa*, exigindo-se que *as razões e os objetivos declarados devam ser expostos anteriormente ao início do procedimento fiscalizatório, a fim de que se possa aferir sua adstrição bem como para impedir que motivos criados posteriormente sejam utilizados para funcionar como motivos que, no início da ação fiscal, eram absolutamente desconhecidos.*

Relata a autoridade lançadora que o procedimento fiscal teve início com a lavratura do Termo de fls. 17/18, que se reporta apenas ao período de apuração de 2006. Contudo, já na segunda intimação, o período fiscalizado foi ampliado para abranger as apurações de 2005 a 2008. E, de fato, consulta ao Mandado de Procedimento Fiscal disponível no sítio da Receita Federal na Internet (<http://www.receita.fazenda.gov.br/aplicacoes/>

atpae/mpf/confieWeb.asp), por meio do código informado ao contribuinte desde o Termo de Início da Fiscalização, evidencia que referida ordem foi alterada em 08/05/2009 para permitir as exigências feitas por meio da intimação lavrada em 14/05/2009.

Por sua vez, a análise de livros e documentos da escrituração de contribuintes é direito assegurado pelo Código Tributário Nacional às autoridades fiscais, como bem disse a autoridade julgadora de 1ª instância:

Inicialmente, convém situar no tempo o enunciado de Súmula invocado. Com efeito, referido enunciado foi aprovado em sessão plenária realizada no dia 1º de outubro de 1964 (Diário da Justiça de 8 de outubro de 1964, p. 3.645), com o seguinte texto:

Súmula 439

ESTÃO SUJEITOS À FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA OU PREVIDENCIÁRIA QUAISQUER LIVROS COMERCIAIS, LIMITADO O EXAME AOS PONTOS OBJETO DA INVESTIGAÇÃO.

Entretanto, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (dois anos posterior à aprovação do referido enunciado), reconhecida como lei complementar material, publicada no Diário Oficial da União, de 27 de outubro de 1966 e que passou, por força do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, a denominar-se “CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL” trouxe, em seu art. 195, disposições que tornam inaplicável, por superada, a mencionada Súmula; eis seus termos, ainda vigentes em toda sua inteireza:

TÍTULO IV

Administração Tributária

CAPÍTULO I

Fiscalização

Art. 194.

[...]

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 refiram.

No caso sob exame verifica-se que o agir fiscal foi rigorosamente pautado pelas disposições legais e regulamentares aplicáveis à espécie; ademais, não trouxe a impugnante qualquer prova ou indicio concreto do que seria, nem de que teria ocorrido, a alegada “devassa”.

As alterações no escopo do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF (alegação à f. 1.307) foram efetuadas e implementadas de forma regular, sem que se lhes possa impingir mácula de irregularidade; sobre o assunto, assim dispõe a Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, na cabeça de seu art. 9º (destaque acrescido):

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem

examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

É de ser, portanto, rejeitada a preliminar de nulidade arguida.

A autoridade fiscal nada mais fez do que examinar a compatibilidade da escrituração contábil e da movimentação bancária da contribuinte com as informações prestadas em suas declarações, valendo-se do poder-dever que a lei lhe confere. Se os indícios de irregularidade que motivaram o procedimento fiscal no ano-calendário 2006 também se verificaram em outros períodos ainda não alcançados pela decadência, a Administração Tributária tem o direito de ampliar as verificações fiscais e também questionar a apuração dos tributos devidos nestes outros períodos. E, no presente caso, assim se fez mediante a ampliação da ordem inicialmente expedida, para que também fossem fiscalizados os períodos de 2005, 2007 e 2008. Logo, não há qualquer vício que macule o procedimento fiscal.

Por estas razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exclusão da contribuinte do Simples Nacional.

Quanto às exigências de IRPJ e CSLL daí decorrentes, a recorrente opõe-se à utilização de presunção simples, mas, como bem anota a autoridade julgadora de 1ª instância, trata-se, aqui, de presunção legal, instituída por meio do art. 42 da Lei nº 9.430/96:

***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.

Assim, é impertinente a jurisprudência por ela invocada, no sentido de que *cabe a fiscalização apresentar um conjunto de indícios que permita ao julgadora alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias, mesmo que improváveis.* A lei estabeleceu que o indício necessário à caracterização de omissão de receitas é a existência de depósito bancário acerca do qual o titular, regularmente intimado, não comprove sua origem.

Não se trata, aqui, de mero arbitramento de imposto de renda com base em extratos ou depósitos bancários, a teor da doutrina citada pela recorrente. A pessoa jurídica manteve contas bancárias em instituições financeiras, mas não escriturou os depósitos ali creditados, reconheceu em procedimento fiscal que tal movimentação financeira decorria de suas atividades operacionais, e intimada por mais de uma vez não logrou demonstrar a origem dos valores recebidos, de modo a atribuir-lhes outra natureza que não a de receitas de sua atividade, como legalmente estabelecido.

Ademais, tais valores não são tributados diretamente como renda, valendo-se a Fiscalização de critérios também estabelecidos em lei para, a partir deles, identificar a riqueza tributável pelo IRPJ e pela CSLL. Por esta razão não há que se falar em tributação de patrimônio, mas sim de acréscimo patrimonial, *in casu* equivalente a 9,6% dos valores efetivamente creditados em favor da contribuinte, no âmbito da tributação do IRPJ, e a 12% daqueles créditos, no âmbito de incidência da CSLL.

A recorrente também invoca a Súmula CARF nº 38 (“O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário”), mas claro está que sua aplicação restringe-se à tributação de pessoas físicas. A imputação de omissão de receitas contra pessoas jurídicas deve observar a periodicidade a forma de apuração de lucro a ela aplicável, no caso, trimestral, em razão do arbitramento dos lucros.

Recorde-se, ainda, o que diz a Súmula CARF nº 26: *A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.*

Resta patente, assim, que o procedimento fiscal não se limitou a identificar o *ponto de partida para o trabalho de investigação*, mas sim trilhou o caminho necessário para caracterização da matéria tributável, inexistindo qualquer ofensa ao art. 43 do Código Tributário Nacional. No mais, cabe apenas endossar as razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância:

PRELIMINAR – “NULIDADE DA AUTUAÇÃO EM DECORRÊNCIA DE CARÊNCIA DE INVESTIGAÇÃO” (f. 1.308 a 1.310)

Em outra arguição preliminar alega a impugnante nulidade (f. 1.308 a 1.310 - “Nulidade da Autuação em decorrência de Carência de Investigação”) da autuação por “indícios e de mera presunção, como prova absoluta a favor do fisco”, não podendo simples ingressos nas contas bancárias da contribuinte constituir receita

tributável; “o sinal exterior de riqueza que consubstanciam os depósitos bancários deve ser o marco inicial da investigação do Fisco e não o objetivo final” (TRF 4ª Região, AC 2002.04010493277, DJU 15.03.2006).

A constatação fiscal de omissão do registro de receita bruta baseou-se na incapacidade da pessoa jurídica de comprovar documentalmente a origem dos recursos aplicados nos depósitos bancários especificados.

Para tais casos, a legislação tributária corretamente estabelece a presunção relativa correspondente, como se transcreve a seguir, com destaque:

[...]

A despeito da opinião contrária da impugnante, trata-se de uma presunção legal de que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, não comprovados com documentação hábil e idônea, se caracterizam como receita omitida.

A partir da vigência da Lei nº 9.430, de 1996 (1º de janeiro de 1997), deixou de ser condição para aplicação da referida presunção a verificação de sinais exteriores de riqueza, exigida em legislação tributária anterior.

Em relação às presunções de omissão de receita, destaca-se que essas são classificadas pela doutrina como provas indiretas. A doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (jure et de jure) ou relativas (juris tantum). As presunções absolutas não admitem prova em contrário do fato presumido; já as relativas, caso dos autos, admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove em contrário.

As presunções legais relativas provocam a redução do ônus da prova a cargo da autoridade administrativa, cabendo ao contribuinte, em defesa de seu interesse, provar que o Fisco está equivocado quanto à existência, no caso, das condições previstas em lei para aplicação da presunção. A falta de adequada comprovação da origem dos depósitos/créditos impede o acolhimento do pleito ora deduzido na impugnação, pois mantém intacta a presunção legal aplicada.

A comprovação da origem dos valores depositados em conta-corrente bancária deve ser detalhada, conforme individualização em intimação, e coincidente em datas e valores, constantes em documentos hábeis e idôneos.

No caso presente, a fiscalização intimou a empresa a esclarecer e comprovar adequadamente a origem dos recursos depositados em suas contas-correntes (por exemplo, Termos de Intimação Fiscal, às f. 20 e 21, 25 e 26, e seus anexos).

Ficou claro no processo que não restou comprovada essa origem durante a ação fiscal, como se transcreve, com destaque, do Termo de Verificação Fiscal, às f. 1.270 a 1.273:

[...]

Também em sede de impugnação falhou a contribuinte em fazê-lo. Portanto, a materialidade dos fatos ficou estabelecida para fins de aplicação da presunção legal.

Assim analisados os fatos relatados pela autoridade fiscal, e que a levaram à aplicação da presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, no exercício de sua atividade vinculada, bem como os argumentos expendidos pela impugnante, que deixou de apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse a origem dos recursos empregados nos depósitos bancários objeto do lançamento, é de ser rejeitada a arguição preliminar de nulidade e, quanto a isso,



integralmente mantida a exigência fiscal constante nos Autos de Infração impugnados.

PRELIMINAR – “IMPOSTO DE RENDA, ACRÉSCIMO PATRIMONIAL DISPONÍVEL E LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS” (f. 1.310 a 1.313)

Neste passo, pretende a impugnante discutir a própria constitucionalidade do conteúdo normativo do já referido art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que estabeleceu presunção juris tantum de “omissão do registro de receita” de pessoa jurídica, de forma a reduzir o ônus probatório a cargo da autoridade fiscal, sempre que constatada a ocorrência de depósitos/créditos em conta(s) corrente(s) de titularidade da pessoa jurídica, cuja origem não venha a ser por ela comprovada.

Da mesma forma que acontece no tocante à tributação pelo Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza dos rendimentos de pessoas físicas (embora não obrigadas à emissão de documentos fiscais e de manutenção de escrituração comercial de suas operações industriais/comerciais/financeiras), no caso de pessoas jurídicas, caso dos presentes autos, a falta (omissão) de registro/declaração/tributação de suas receitas – constatada pela falta de comprovação da origem/causa de créditos ou depósitos em suas contas correntes (ou de investimentos) bancárias corresponde a redução indevida do valor que deveria ser pago/recolhido ao erário federal; destarte, a própria legislação tributária estabelece o modo de accertamento da insuficiência ou falta de tributação de acréscimo patrimonial que deixou de ser reconhecido pela própria pessoa jurídica.

Desde o dia 1º de janeiro de 1997, quando entrou em vigor a Lei nº 9.430, de 1996, ficou a autoridade fiscal dispensada da provar, se aplicável o seu art. 42 ao caso concreto, o efetivo consumo da renda ou sinais exteriores de riqueza, como no sistema anterior.

[...]

Ao dirigir a impugnante sua argumentação no sentido da ilegalidade ou inconstitucionalidade de legislação tributária regularmente editada, e em vigor (e de uso obrigatório, vinculado, a teor do que dispõe o art. 142 do CTN²), pouco pode fazer esta instância administrativa de julgamento. Em casos como este, em que a única forma de afastar uma determinada exigência fiscal é a de negar validade aos atos legais que a preveem, bastante limitada resta a atuação do julgador administrativo. É que em razão de o assunto estar disciplinado em disposição literal de leis regularmente editadas e em face de às instâncias administrativas, pelo caráter vinculado de sua atuação, não ser dada a atribuição de apreciar questões relacionadas com a legalidade ou com a constitucionalidade de qualquer ato legal, descabidas se tornam quaisquer manifestações desta instância administrativa de julgamento.

[...]

Definida tal limitação, cumpre que se declare, nesta instância, a improcedência das alegações de inconstitucionalidade/ilegalidade formuladas pela impugnante, e se referende o feito fiscal naquilo que se relaciona com a aplicação da hipótese de presunção juris tantum estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

É, portanto, de ser rejeitada também a arguição preliminar de nulidade por alegado uso de presunção ilegal ou inconstitucional.

A recorrente diz, ainda, que a intimação feita no caso concreto foi genérica, abrangendo vários anos e milhares de operações não especificadas. Todavia, as intimações juntadas aos autos evidenciam que os depósitos foram perfeitamente identificados e individualizados, e em que pese o volume de operações, o fato é que a Fiscalização

permaneceu no aguardo dos esclarecimentos exigidos desde 16/06/2009 até 29/03/2010, momento no qual a contribuinte declara *que não possui documentos hábeis para comprovar a origem dos depósitos e movimentação efetuada nas contas bancárias da referida empresa, também não possui contabilidade regular por isso os livros contábeis não foram apresentados a Receita Federal conforme solicitado.*

Logo, a Fiscalização agiu com parcimônia e oportunizou a prestação de esclarecimentos por parte da contribuinte, o que não se verificou por culpa exclusiva desta, que não manteve escrituração regular de suas operações e não se empenhou durante os vários meses que teve à sua disposição para atender às requisições fiscais. Em verdade, o procedimento fiscal apresenta-se exatamente como descrito na doutrina citada pela recorrente:

Segundo o exame efetuado junto a diversos acórdãos, a interpretação que se faz do texto legal é extremamente extensiva, no sentido de que a omissão de receita não se caracteriza tão só com a 'existência de depósitos bancários em conta de titularidade do contribuinte e existência de intimação para demonstração da origem dos valores que não fora atendida.' Exige-se que os depósitos bancários estejam acompanhados de outros elementos, tais como a cópia dos registros fiscais do contribuinte, da qual não constem os referidos créditos." (CURTY, Leonardo Menezes. A Extensão do Fato Indiciário Relativo à Presunção de Omissão de Receitas Decorrentes de Depósitos Bancários. In A Prova no Processo Tributário. NEDER, Marcos Vinicius. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. FERRAGUT, Maria Rita. (Coordenadores). Dialética, 2010, p. 187).

A Fiscalização constatou que a movimentação bancária da contribuinte não estava escriturada, e a própria contribuinte reconheceu a imprestabilidade de sua escrituração para fins de identificação da origem dos depósitos bancários. Logo, nenhuma outra conferência cabia ao Fisco antes da conclusão de que os depósitos bancários de origem não comprovada representavam receitas omitidas. A confrontação dos depósitos com a contabilidade tem por pressuposto a escrituração dos depósitos bancários e, por consequência, a possibilidade de identificação de sua origem nos livros contábeis.

Quanto à necessidade de *uma análise minuciosa para verificar se os seus reflexos* (dos depósitos bancários não escriturados) *alteram ou não o resultado do período*, pretende a recorrente que a Fiscalização tivesse demonstrado que seus valores *não integraram as receitas do contribuinte ou ainda não se referiram a operações não registradas, mas sem efeitos nos resultados*. Ignora, assim, que a lei impõe ao sujeito passivo esta demonstração, com evidenciado no dispositivo que fundamenta o lançamento: a presunção legal inverte o ônus da prova neste ponto, e permite caracterizar como receita o depósito bancário que o sujeito passivo não comprove tratar-se de receita oferecida à tributação ou crédito decorrente de operação não tributável.

A recorrente também se opõe ao arbitramento de seus lucros, defendendo a possibilidade de *reconstituição e aproveitamento das demonstrações contábeis existentes*, mantendo-se *a opção de tributação do contribuinte*. Todavia, como apontado pela autoridade lançadora, cabe ao Fisco arbitrar os lucros quando *a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária* (art. 530, inciso II, alínea "a" do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99). Em tais condições, portanto, a Fiscalização está impedida de ajustar as demonstrações contábeis e buscar, por outros meios, o resultado tributável. O lucro, assim, é

determinado por meio dos coeficientes de presunção de lucro, acrescidos de 20%, na forma do também citado art. 532 do RIR/99.

No mais, cabe apenas consignar que a presunção legal foi utilizada, aqui, como último recurso depois de esgotadas todas as possibilidades de identificação das operações realizadas, na medida em que a contribuinte não forneceu à Fiscalização qualquer elemento que lhe permitisse perquirir junto aos depositantes a real natureza dos valores creditados nos períodos fiscalizados.

Neste sentido também argumentou a autoridade julgadora de 1ª instância:

*Já se assentou neste voto que “Compulsando o livro razão e o livro diário dos anos calendários de 2005 a 2008 (cópias às fls. 995 a 1015 e 1084 a 1093), verifica-se que **NÃO HÁ contas contábeis indicativas de movimentação bancária**, tampouco a conta CAIXA apresenta lançamentos referentes a tais movimentações.” (f. 1. 270)*

Como se vê, a autoridade fiscal procedeu com acurácia e cautela ao verificar a realidade apenas parcialmente refletida na escrita comercial da impugnante, bem como ao constituir de ofício o crédito tributário da Fazenda Pública federal em relação às receitas não reconhecidas nem declaradas, com base no critério legal do lucro arbitrado, como disposto no art. 530, II do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), como consta no Auto de Infração do IRPJ (f. 1.239) e se reproduz a seguir:

[...]

Sobre as condições efetivas de sua escrita, assim se pronunciou a impugnante, em duas oportunidades em que a autoridade fiscal a instou a apresentá-la:

À f. 210:

DECLARAÇÃO

Declaramos para os devidos fins, que a Empresa Laticínios Galvão Ltda., [...] que não possui documentos hábeis para comprovar a origem dos depósitos e movimentação efetuada nas contas bancárias da referida empresa, também não possui contabilidade regular por isso os livros contábeis não foram apresentados a Receita Federal conforme solicitado. Assim, declara que todos os depósitos e movimentação são referentes à atividade exercida pela empresa Laticínios Galvão, a qual tem como atividade a Fabricação de Queijo Mussarela (produtos derivados do leite), sendo esta isenta de Pis/Cofins, conforme assegura a Lei n. 10.925/04.

E, à f. 211 e 1.083:

RESPOSTA AO TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 0009 A Empresa Laticínios Galvão Ltda, [...] vem através deste dar resposta ao termo de intimação nº 0009, realizada no dia 20 de abril de 2010:

Quanto ao item nº 01:

- Informamos que os depósitos relacionados no anexo I do TIF nº 0009 de 20/04/2010, conforme já respondido no TIF nº 0008, são decorrentes das atividades comerciais normais da empresa, ou seja, a fabricação e comercialização de queijos.

Quanto ao item nº 02:

- Não possuímos os livros contábeis Diários e razão, nem o Caixa, portanto não o apresentamos;



Importante é também a constatação de falta de correspondência entre a escrita comercial e a realidade financeira da impugnante, feita pela autoridade fiscal, e constante à f. 1.319, em item dedicado à Multa de Ofício, transcrito a seguir, com destaque:

Relevante notar que a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido pela ação fiscal, 2005 a 2008, destacando-se que esta autuação se dá de **01/07/2007 a 31/12/2008**, e que, pela quantidade de lançamentos demonstra que não houve um mero erro de fato.

Neste sentido basta atentar ao fato de que as receitas consideradas como omitidas na presente autuação importaram em **R\$ 15.219.843,63** (... – fls. 1209 e 1234) cerca de **6,5 vezes superior** ao faturamento do período informado pelo contribuinte nas DASN no respectivo período, 01/07/2007 a 31/12/2008, **R\$ 2.349.268,10** (...).

Correta, pois, a aplicação da presunção relativa (juris tantum) estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, ao presente caso e de ser rejeitada, portanto, a correspondente arguição preliminar de nulidade.

Relativamente à qualificação da penalidade, a recorrente opõe-se ao entendimento da autoridade julgadora de 1ª instância, de que o evidente intuito de fraude não seria mais necessário para o agravamento da multa, mas cabe esclarecer que ao assim afirmar, a autoridade julgadora apenas reportou-se à alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.488/2007, ressaltando, porém, que subsistiu exigível a verificação de ocorrência das circunstâncias descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. E, assim exposto o contexto legal, apenas refutou o argumento da impugnante de que a multa qualificada somente seria atribuível a pessoa física, na forma do inciso II do art. 137 do CTN, tese não reproduzida em recurso voluntário. No mais, endossou a acusação fiscal de ocorrência de sonegação e fraude, por ter restado *provado que a impugnante se conduziu, durante o período compreendido entre 1º de julho de 2007 e 31 de dezembro de 2008, de forma a omitir os registros contábeis referentes à sua movimentação financeira por intermédio de instituições bancárias; demonstrou-se, também, que tal movimentação supera em aproximadamente seis vezes e meia os valores de receita bruta mensal oferecidos à tributação pelo Simples Nacional, de sua opção, sistema de apuração dos tributos federais favorecido e cuja base de cálculo é, justamente, a receita bruta mensal.*

A recorrente invoca o art. 112 do CTN e a Súmula CARF nº 25, e defende a redução da multa de ofício, na medida em que a *empresa apenas deixou de informar ao Fisco receita obtida, sem utilização de subterfúgios, falsificações ou adulterações de documentos, bem como levando-se em conta que a própria autoridade fiscal reconhece expressamente que durante o procedimento fiscal a reclamante cumpriu com todas as solicitações do o Fisco.*

Contudo, não há que se falar, aqui, de interpretação mais favorável à contribuinte, ou de qualificação de penalidade apenas em razão da constatação de presunção legal de omissão de receita, a teor da Súmula CARF nº 25. O trabalho fiscal a partir das operações da contribuinte de 2005 a 2008, e as declarações da contribuinte em resposta às intimações que lhe foram formuladas, deixaram patente que sua prática não resultou de erros na determinação de seus recolhimentos ou de interpretação equivocada da legislação. A contribuinte tinha conhecimento do volume de suas operações, mas preferiu escriturar apenas uma parcela ínfima de suas receitas, de modo também a se manter como optante do Simples Federal, e depois do Simples Nacional.

Neste sentido, diversos julgados da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais reconhecem que a prática de informar ao Fisco, em períodos consecutivos, valores de tributos significativamente menores do que aqueles apurados, caracteriza evidente intuito de fraude e autoriza a aplicação de multa de ofício qualificada:

MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco. (Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009)

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada. (Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009)

MULTA QUALIFICADA DE 150%. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96, vigente à época. O fato de o contribuinte ter apresentado ao fisco federal, de forma reiterada, declaração com valores significativamente menores do que o apurado a partir de documentação obtida junto ao fisco estadual, legitima a aplicação da multa qualificada. (Acórdão nº 9101-00.227, sessão de 28/07/2009)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude. (Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009)

MULTA QUALIFICADA DE 150%. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96, vigente à época. O fato de o contribuinte ter apresentado ao fisco federal, de forma reiterada, declaração com valores significativamente menores do que o apurado a partir de documentação obtida junto ao fisco estadual, bem como ter omitido receitas para se manter no regime SIMPLES, legitima a aplicação da multa qualificada. (Acórdão nº 9101-00.362, sessão de 01/10/2009)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo. (Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009)

Nestas circunstâncias há evidente intuito de fraude, na medida em que este agir reduz a possibilidade de um procedimento fiscal dirigido à conferência da regularidade dos valores declarados. É apenado com maior gravidade aquele que tem conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido, e opta por declará-lo e recolhê-lo em valores significativamente menores, para ostentar aparente regularidade no cumprimento das obrigações acessórias e principais.

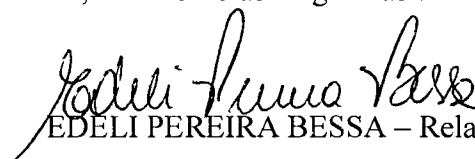


É bem verdade que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo, elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal, já está presente quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurge da reiteração de atos que tenham por escopo, iniludivelmente, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

De fato, a conduta artilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores do que aqueles que de fato seriam os verdadeiros, sem que nenhuma justificativa plausível para tanto seja apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que aquele contribuinte está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Correta, portanto, a qualificação da penalidade.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, de modo que subsista a exclusão da contribuinte do Simples Nacional a partir de 01/07/2007, bem como as exigências de IRPJ e CSLL aqui formuladas.


EDELÍ PEREIRA BESSA – Relatora