



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15563.000245/2006-32  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.365 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de dezembro de 2022  
**Recorrente** KEREMA TÊXTIL EIRELI - EPP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2003, 2004

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE ANÁLISE DE ARGUMENTO SUBSIDIÁRIO NÃO ESSENCIAL AO DESLINDE DO CASO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

o julgador administrativo não está obrigado a analisar e decidir sobre todos os argumentos de defesa se já expôs motivos suficientes para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio e, ainda mais, quando se trata daquelas hipóteses em que o argumento apresentado, isoladamente considerado, não é hábil ou essencial à solução da lide ou não é relativo a um dos potenciais efeitos da decisão a ser proferida

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

Ano-calendário: 2003, 2004

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO SIMPLES. RECEITAS DECLARADAS. RECEITAS OMITIDAS. BASE DE CÁLCULO QUANDO CONHECIDA A RECEITA BRUTA. LUCRO ARBITRADO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

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

De acordo com o artigo 532 do Decreto nº 3.000/99, o lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, §11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento.

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 comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. HIPÓTESES LEGAIS. DEIXAR DE APRESENTAR À AUTORIDADE DOCUMENTOS QUE AMPARARIAM A TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL. CABIMENTO.

De acordo com o artigo 530, inciso I do RIR/99, o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. DE OFÍCIO. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI Nº 9.317/1996. EFEITOS. PRAZO A QUO.

Nos termos do artigo 14, inciso V da Lei nº 9.317/96, a exclusão do SIMPLES dar-se-ia de ofício quando a pessoa jurídica incorresse nas hipóteses de prática reiterada de infração à legislação tributária, de modo que a exclusão surtia efeitos a partir, inclusive, do mês de ocorrência da prática reiterada.

MOMENTO DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. PENDÊNCIA DE EXCLUSÃO DEFINITIVA DO SIMPLES. IRRELEVÂNCIA. IMPOSIÇÃO DE MULTA. SUSPENSÃO DA DECISÃO DEFINITIVA DO SIMPLES. INOCORRÊNCIA.

O lançamento tributário pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado, de modo que, no momento em que a autoridade constata todos esses elementos, ela deve, por obrigação legal, efetuar-lo, sob pena de responsabilidade funcional.

De acordo com o artigo 63 da Lei nº 9.430/1996, apenas não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

ARTIGO 24 DA LEI Nº 11.457/2007. INOBSERVÂNCIA DO PRAZO DE 360 DIAS. NORMA PROGRAMÁTICA. ALEGAÇÃO DE PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 11.

A norma que dispõe pela obrigatoriedade de que a decisão administrativa deve ser proferida no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias apresenta natureza jurídica programática e não estabelece qualquer tipo de sanção nas hipóteses em que o prazo ali previsto é supostamente descumprimento por parte da autoridade administrativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, quanto ao mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário,

apenas para considerar os efeitos da exclusão do Simples, a partir de 1º de fevereiro de 2003, nos termos do relatório e voto do relator. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões do relator quanto à exclusão dos juros e da inexistência de decisão proferida no prazo de 360 dias.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sergio Magalhães Lima, Flávio Machado Vilhena Dias, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

## Relatório

Trata-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IPRJ (fls. 283/293), Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/PASEP (fls. 294/304), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 305/315) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 316/326), relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004 e cujas exigências abarcam a cobrança dos tributos (principal), a incidência dos juros de mora e aplicação de multa de ofício de 75%.

Conforme se verifica da Representação Fiscal de fls. 07/09, o procedimento fiscalizatório foi inaugurado através do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 07.1.03.00-2006-00145-8, de 24 de junho de 2006 (fls. 02/05) que, a rigor, abrangia o período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, de modo que, na sequência, a empresa foi devida e regularmente intimada através do Termo de Início de Fiscalização, de 15/03/2006, a apresentar (i) o Contrato Social com as alterações ocorridas nos últimos 5 anos, (ii) os Livros comerciais e Fiscais exigidos pela legislação tributária de acordo com a forma de tributação exercida pela contribuinte em face da Lei n.º 9.528/77 e leis posteriores que disciplina VAm a sistemática do Simples, (iii) Documentação contábil e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos respectivos livros e, por fim, (v) Extratos bancários e aplicações financeiras (fls. 66).

E, aí, durante a ação fiscal, a autoridade constatou, a partir da análise da documentação contábil consubstanciada nos extratos bancários fornecidos pela interessada, que a empresa tinha por prática reiterada e habitual a omissão de receitas perpetrada nos meses de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, conforme se verifica abaixo:

Ano de 2003	Receita Declarada	Receita Omitida	Receita total
Janeiro	13.493,02	132.476,11	145.969,13
Fevereiro	20.254,80	174.033,85	194.288,65
Março	18.268,65	112.708,07	130.976,72

Abril	26.611,77	161.112,86	187.724,63
Mai	38.765,48	125.753,70	164.519,18
Junho	36.391,41	192.122,85	228.514,26
Julho	34.024,32	155.643,67	189.667,99
Agosto	39.163,02	193.487,27	232.650,29
Setembro	44.253,19	173.301,05	217.554,24
Outubro	51.964,01	248.162,78	300.126,79
Novembro	69.641,05	226.982,97	296.624,02
Dezembro	35.070,56	222.068,85	257.139,41
<b>Ano de 2004</b>	<b>Receita Declarada</b>	<b>Receita Omitida</b>	<b>Receita total</b>
Janeiro	43.261,83	205.912,12	249.173,95
Fevereiro	41.187,33	191.260,73	232.448,06
Março	41.093,60	268.999,28	310.092,88
Abril	33.064,80	219.948,98	253.013,78
Mai	65.421,70	213.314,84	278.736,54
Junho	40.091,82	268.080,36	308.172,18
Julho	52.841,12	306.416,97	359.258,09
Agosto	32.790,27	384.773,80	417.564,07
Setembro	34.685,62	123.541,09	158.226,71
Outubro	39.764,88	256.198,77	295.963,65
Novembro	52.578,19	249.596,63	302.174,82
Dezembro	40.818,32	320.989,14	361.807,46

Quando da elaboração dos referidos demonstrativos, a autoridade fiscal acabou obedecendo os pressupostos legais previstos nos artigos 27, inciso I e 42 da Lei nº 9.430/96 e, também, nos artigos 287, 532 e 537 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 28 de março de 1999, e, assim, desconsiderou os créditos decorrentes de transferências interbancárias. Na oportunidade, a autoridade apontou que a receita declarada era aquela constante das Declarações Simplificadas da Pessoa Jurídica – SIMPLES e que, por outro lado, a receita omitida era definida com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, a qual restou apurada a partir da análise dos extratos bancários fornecidos pela própria empresa no curso do procedimento fiscalizatório, de modo que a receita total mensal resultaria da soma entre a receita declarada e a receita omitida.

Com efeito, a autoridade constatou que a receita omitida superava o limite fixado na lei que dispunha sobre o enquadramento da empresa no SIMPLES e que, portanto, tal anomalia implicaria na exclusão da empresa da referida sistemática a partir de janeiro de 2003, nos termos do que dispunham os artigos 9º, inciso I, com redação dada pela Lei nº 9.779/1999, 12, 13, 14 e 15, alterado pela Lei 9.372/1998, todos da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996. E, aí, a Representação fiscal foi formalizada para fins de expedição de Ato Declaratório

Executivo – ADE de exclusão da empresa da sistemática de pagamentos de tributos de que tratava o artigo 3º referida da Lei nº 9.317/1996, com redação dada pela Lei nº 9.372/1998.

A partir da Representação Fiscal, o Delegado da Receita Federal de Nova Iguaçu – RJ expediu o Ato Declaratório Executivo nº 084, de 06 de novembro de 2006, por meio do qual declarou a exclusão da empresa da sistemática de tributação simplificada (fls. 10), conforme trechos abaixo transcritos:

“ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 084 DE 06 DE NOVEMBRO DE 2006.

Art. 1º - o contribuinte acima identificado fica EXCLUÍDO da sistemática, denominada SIMPLES, de pagamento dos impostos e contribuições de que trata o artigo 3º da Lei supracitada, pelo motivo infraposto:

I - No curso dos trabalhos de fiscalização amparados pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 07.1.03.00.2005.00145-8, restaram incomprovadas as origens de recursos depositados em contas-corrente bancárias movimentadas junto ao Banco Rural, agência 0042, contas 06-000456-4 e 91-0267-8; Banco Mercantil do Brasil, agência 0044, conta 02-079089-3; Banco Itaú, agência 3133, conta 03-838-4 e Banco Bradesco, agência 1791-4, conta 22.350-6, caracterizando a presunção de omissão de receitas, a teor do art. 42, da Lei 9430/96. Observe-se que tal procedimento perpetuou-se por todo o período de apuração dos anos-calendários de 2003 e 2004, caracterizando, desta forma, prática reiterada de infração à legislação tributária, hipótese prevista no inciso V, do art. 14, da Lei 9.317/96, como suficiente para a exclusão do SIMPLES.

An. 2º - As opções já exercidas serão mantidas até 31 de dezembro de 2002 à luz do estatuído no bojo do artigo 15, inciso V, da Lei 9.317/96.

Art. 3º - Consoante o disposto no artigo 15, inciso IV, combinado com artigo 13, alínea “a”, da Lei nº 9.317/96, tal exclusão surtirá efeito a partir do ano-calendário seguinte àquela em que não se satisfizeram as condições legais para a manutenção no regime, ou seja, 01/01/2003

Art. 4º - O contribuinte, caso não se conforme, poderá, no prazo de 30 (trinta) dias da cientificação deste ato, manifestar-se, por escrito, nos termos do artigo 15, do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo artigo 1º, da Lei nº 8.748/93, combinado com o preceituado no item II, da Portaria SRF nº 3.608/94, contra o presente procedimento.

Art. 5º - Não havendo manifestação nesse prazo, a exclusão tornar-se-á definitiva.

Art. 6º - Este ato entrará em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.”

Em 28/11/2006, a autoridade autuante, obedecendo todos os trâmites usuais no que diz com a documentação trazida aos autos pela interessada, lavrou, a partir do MPF nº 07.1.03.00-2006-00145-8 (fls. 04), os respectivos autos de infração de IRPJ (fls. 283/293), Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 294/304), Contribuição para a COFINS (fls. 305/315) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 316/326), cuja motivação dos respectivos lançamentos podem ser assim sintetizadas:

001. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

BREVE HISTÓRICO E CRONOLOGIA DOS FATOS

Através de Termo de Início de fiscalização (fls. 66), na data de 15/03/2006, a empresa acima identificada foi intimada a apresentar, entre outros os seguintes elementos: a)

livros comerciais e fiscais exigidos pela legislação tributária de acordo com a forma de tributação exercida/ em face da Lei n.º 9.528/97 e posteriores, que institui e disciplinam a sistemática do Simples; b) todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos, respectivos livros. Entre os documentos e papéis estão os extratos bancários de conta-corrente e de investimentos.

Através de correspondências datadas de 09/05/2006 (fls. 67) e 01/06/2006 (fls. 68) a empresa apresentou os extratos bancários das seguintes contas: Banco Rural, contas 91-000267-8 e 06-000456-4; Banco Mercantil do Brasil, conta 02-079089-3; Banco Itaú, conta 03838-4 e Banco Bradesco, conta 223506. Não houve a apresentação dos livros Diário/Razão/Caixa e inventário.

Assim, com base nos extratos bancários fornecidos pela fiscalizada, foi elaborada planilha de movimentação (débito e crédito), sendo excluídas as operações que não representavam créditos, tais como, tarifas, pagamentos diversos, CPMF, etc.

Em seguida, efetuadas as reconciliações entre as diversas contas, foram desconsiderados os estornos de depósitos, as transferências interbancárias e os valores creditados em retorno de aplicações financeiras.

Os créditos restantes, ordenados por data, resultaram na planilha denominada "Demonstrativo de Valores Creditados - Extratos Bancários Analíticos" (fls.71 a 87).

A planilha relaciona todos os valores creditados, apresentando de forma discriminada: o banco, a agência, o número da conta, a data, o histórico, o número do documento e o valor.

[...]

Em 13/09/2006 (fls. 70), o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos valores creditados/depositados, discriminados na planilha citada. Ultrapassado o prazo fixado, o contribuinte foi reintimado na data de 03/10/2006 (fls. 88). Em ambos os termos o contribuinte foi cientificado que a não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de créditos relacionados no demonstrativo, na forma e prazo estabelecidos, ensejaria lançamento de ofício, a título de omissão de receita ou de rendimento, nos termos do artigo 849, do RIR/99, sem prejuízo de outras sanções legais que couberem. Através dos citados termos o contribuinte foi cientificado que, nos termos do disposto no artigo 845, do RIR/99, o não atendimento, ensejaria lançamento com as informações disponíveis.

Quanto aos livros, a empresa foi novamente intimada em 13/09//2006 (fls.69) para apresentação dos mesmos. Naquela oportunidade foi cientificada que, as empresas optantes pelo SIMPLES são dispensadas de escrituração comercial para fins fiscais, desde que mantenham, em boa ordem e guarda, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, os livros obrigatórios, na forma e condição a seguir: a) Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda movimentação financeira, inclusive bancária; b) Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário.

[...]

#### DA LEGISLAÇÃO E DO ENQUADRAMENTO LEGAL

A Lei 9430/96 inovou em seu art. 42, relacionando como nova hipótese de presunção legal para a omissão de receitas os depósitos bancários cuja origem dos recursos o contribuinte não lograr comprovar, *in verbis*:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.

Complementam a base legal do lançamento o art. 27, inciso I, da mesma Lei n.º 9.430/96, e os arts. 532 e 537 do RIR/99, Decreto 3.000/99.

## DA MATÉRIA SUBSTANTIVA

### 1 – ARBITRAMENTO

Conforme já expandido o contribuinte foi excluído do SIMPLES pela prática reiterada de infração à legislação tributária, ficando assim, ficou sujeito à tributação pelo lucro real ou presumido. Ambas as modalidades, porém, condicionadas a manutenção, em boa guarda e ordem de livros e documentos.

No entanto, resultaram frustradas todas as seguidas tentativas de obtenção dos livros obrigatórios e dos documentos fiscais da empresa, pelo que fica evidenciada a recusa na entrega ou a possível inexistência dos elementos contábeis e fiscais que amparariam a tributação pelo lucro real ou presumido.

Faz-se, assim necessário, o arbitramento do lucro. É o comando da Lei 8981/95, em seu art. 47, inciso III e art. 1.º da Lei 9430/96, regulamentada pelo inciso III, do art. 530 do RIR/99.

### 2 – BASES DE CÁLCULOS

As bases de cálculos para os lucros a serem arbitrados serão as conhecidas, assim entendidas as receitas declaradas mais as omitidas. As informadas nas Declarações Simplificadas. As receitas omitidas são pelos totais, mensais, dos valores creditados em conta de depósito ou de apuradas na forma do artigo 42, da Lei 9.430/96.

### DOS RECOLHIMENTOS DO SIMPLES

Relativamente aos períodos sob exame, o contribuinte efetuou recolhimentos relativos ao SIMPLES (código 6106), os quais não foram considerados para efeito da apuração dos tributos exigidos neste lançamento. Tais recolhimentos, no entanto, poderão ser aproveitados através de compensação, da parte relativa aos tributos administrados por esta Secretaria, com a compensações futuras, ou, ainda, ser objeto passivo.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa 75%
31/03/2003	RS 145.969,13	75,00
31/03/2003	RS 194.288,65	75,00
31/03/2003	RS 130.976,72	75,00
30/06/2003	RS 187.724,63	75,00
30/06/2003	RS 164.519,18	75,00
30/06/2003	RS 228.514,26	75,00
30/09/2003	RS 189.667,99	75,00
30/09/2003	RS 232.650,39	75,00
30/09/2003	RS 217.554,24	75,00
31/12/2003	RS 300.126,79	75,00
31/12/2003	RS 296.624,02	75,00
31/12/2003	RS 257.139,41	75,00
31/03/2004	RS 249.173,95	75,00
31/03/2004	RS 232.448,06	75,00
31/03/2004	RS 310.092,88	75,00

30/06/2004	RS 253.013,78	75,00
30/06/2004	RS 278.736,54	75,00
30/06/2004	RS 308.172,18	75,00
30/09/2004	RS 359.258,09	75,00
30/09/2004	RS 417.564,07	75,00
30/09/2004	RS 158.226,71	75,00
31/12/2004	RS 295.963,65	75,00
31/12/2004	RS 302.174,82	75,00
31/12/2004	RS 361.807,46	75,00

A empresa tomou ciência da autuação fiscal através do Termo de Encerramento de fls. 330, o qual restou assinado pelo seu sócio gerente em 28/11/2006, e, aí, apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade / Impugnação de fls. 334/364 por meio da qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Da prova Ilícita:

Que a autoridade não observou os ditames da Lei nº 105/2003 no que diz com a obtenção dos dados bancários, bem assim que as informações bancárias obtidas sem que tenha sido observado o procedimento estabelecido no Decreto nº 3.724/2001 eram ilícitas, de modo que as provas deveriam ser banidas do processo e, portanto, considerando a ilicitude dos extratos bancários, o auto de infração e o Ato Declaratório Executivo de exclusão do SIMPLES deveriam ser considerados nulos.

(ii) Da nulidade da exclusão do SIMPLES:

Que antes de ter sido formalizada a citada Representação Fiscal deveria ter havido a formalização da autuação por omissão de receitas nos termos dos artigos 9º e 11 do Decreto nº 70.235/72, já que, previamente à representação, os fatos não estavam validamente formalizados enquanto infrações devidamente apuradas, o que caracterizaria o descumprimento do devido procedimento que, quando ocorre no bojo de uma atividade plenamente vinculada, acaba tornando o ato final nulo; e

Que o Ato Declaratório não foi fundamentado no mesmo suporte fático utilizado na Representação Fiscal, qual seja, no excesso de receitas, já que teria sido editado com base na suposta “prática reiterada de infração à legislação tributária” e, além disso, se não era possível elaborar uma representação sem que já tivesse sido lavrado a motivação tampouco poderia ter sido excluída do SIMPLES pela prática reiterada de infração, já que, no caso, não havia auto de infração lavrado e sequer qualquer infração formalizada.

(iii) Da não ocorrência da prática reiterada de infração à legislação tributária:

Que, em 06/11/2006, data da edição do ADE não havia sido aplicada nenhuma penalidade nos termos do artigo 142 do CTN e, portanto, ainda que o auto de infração tivesse sido lavrado, deveria ser considerado apenas enquanto proposta de aplicação de penalidade, bem assim que o Delegado da Receita Federal de Nova Iguaçu não detinha competência para apreciar e decidir se houve ou não infração à legislação tributária;

Que a expressão “prática reiterada de infração à legislação tributária” era por demais amplas e indeterminada, sendo que tal procedimento deveria ser pautado pela estrita legalidade, bem assim que, ao tratar da reincidência, o artigo 70 da Lei nº 4.502, de 1964, prescrevera que a “prática reiterada” seria aquela em que o contribuinte tenha sofrido condenação dentro de cinco anos data em que passar em julgado e, além disso, que a jurisprudência do STJ fixava o entendimento de que as infrações administrativas apuradas em uma única autuação deveriam ser tratadas como infrações continuadas e não como “práticas reiteradas”; e

Que as supostas omissões de receitas não poderia ser tratadas como “práticas reiteradas” pra fins de exclusão do SIMPLES, sem contar que a motivação do ADE apresentava uma série de vícios.

(iv) A exclusão do SIMPLES somente poderia surtir efeitos a partir do ano de 2005:

Que já na edição da Lei nº 7.256/1984, as pequenas empresas tinham um tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, de modo que a distinção entre as pequenas empresas das outras empresas no que dizia respeito ao tratamento jurídico favorecido era efetivada em razão da receita bruta anual inferior de R\$ 10.000, bem assim que, após o advento da Lei nº 9.317/96, que instituiu o SIMPLES, acabou definindo o conceito de micro e pequenas empresa como sendo respectivamente aquelas cuja receitas bruta anual fosse igual ou superior a R\$ 120.000,00 e R\$ 720.000,00;

Que, posteriormente, a Lei nº 9.732/1998 alterou para R\$ 1.200.000,00 o limite para que uma empresa pudesse ser considerada como pequena empresa, bem como que a Lei nº 9.317 acabou a regulando a exclusão do Simples por motivo de excesso de receita bruta e os respectivos efeitos da exclusão e tantas foram as Leis que foram publicadas na sequência visando regular a atividade das micro e pequenas empresas; e

Que se é houve excesso de receita durante os anos de 2003 e 2005, o desenquadramento do SIMPLES somente deveria surtir efeitos a partir do ano-calendário subsequente, ou seja, 01/01/2005.

(v) Não houve excesso de receita bruta anual:

Que a partir da edição do Decreto nº 5.028, de 31 de março de 2004, o limite superior da receita bruta das pequenas empresas foi alterado para R\$ 2.133.222,00 inclusive em relação ao ano de 2004, mas a empresa jamais ultrapassou o referido limite no ano de 2003, sem contar que a Lei nº

11.196 alterou para R\$ 2.400.000,00 o limite da isenção da receita, cuja aplicação deveria ocorrer retroativamente.

(vi) A lavratura de auto de infração enquanto pendente recurso com efeito suspensivo acarretaria a sua nulidade:

Que o processo de exclusão do SIMPLES obedeceu o rito previsto no artigo 15 da Lei nº 9.317/1996 e, no caso, o ADE foi editado em 06/11/2006 e publicado no D.O.U. em 17/11/2006, enquanto a ciência ao ato ocorreu em 23/11/2006, dia em que, de acordo com o restou consignado no ato, começou a correr o prazo para a apresentação de recurso, daí por que a lavratura do auto de infração foi injurídica por 3 motivos: (i) porque a exclusão não era definitiva; (ii) porque foi efetuada enquanto pendente recurso com efeito suspensivo nos termos do artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, de modo que o ADE não era exigível porque não existia obrigação tributária principal; e (iii) a partir da publicação do ADE, a Delegacia da Receita de Nova Iguaçu já não detinha competência para praticar quaisquer atos executórios, vez que, nos termos do artigo II da Portaria SRF nº 3.608, de 1994, a competência sobre a matéria foi transferida para a Delegacia de Julgamento.

(vii) Da base de cálculo do Auto de infração:

Que a “omissão de receitas” tinha previsão no artigo 281 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, que dispunha sobre a “omissão no registre de receita”, e que, tratando-se de uma presunção apurada à vista dos livros que as pequenas empresas estariam obrigadas a escriturá-los e guardá-los, era utilizada pela legislação para facilitar a prova e viabilizar a arrecadação, tal como ocorria quando não comprovadas as origens dos depósitos bancários;

Que, no caso, por descontrolado da empresa, os livros não foram apresentados à fiscalização, e que tal estaria sendo realizado no momento, sendo que, uma vez que a fiscalização não dispunha dos livros, não poderia presumir que a receita declarada não estivesse contida na totalidade dos depósitos bancários que, a partir da presunção, foram considerados como omissão de receitas, bem assim que a conduta de utilizar a suposta receita omitida com a receita declarada, que não tinha base legal, agravaria a situação da empresa, violando, assim, os princípios da capacidade contributiva e da estrita legalidade;

Que se tanto o ADE quanto o auto de infração fossem considerados válidos e legais, somente seriam passíveis de tributação os valores dos depósitos cujas origens, segundo a fiscalização, não foram comprovadas, e não como ocorreu no caso ao se tributar os depósitos e a receita declarada, bem como deveriam ser expurgados da apuração as seguintes transferências e os respectivos empréstimos bancários discriminados na planilha de fls. 362/363, os quais foram tomados junto aos Bancos Bradesco, Banco Rural e Banco Itaú nos anos de 2003 e 2004, e que, no

final, compuseram, indevidamente, o que foi considerado como omissão de receitas; e

Que, no caso, o arbitramento do lucro era descabido, uma vez que os livros obrigatórios estariam sendo juntados aos autos.

Com base em tais alegações, a empresa requereu o cancelamento do Ato Declaratório Executivo n.º 084, de 06 de novembro de 2006, e do auto de infração.

Os autos foram encaminhados para a autoridade julgadora de 1ª instância para que a impugnação fosse apreciada. E, aí, em Acórdão de n.º 12-25.657 (fls. 399/427), a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ entendeu por não acolher a Manifestação de Inconformidade relativamente à exclusão do SIMPLES e por acolher, parcialmente, a impugnação, uma vez que, ante a comprovação da origem de alguns dos depósitos, a turma concluiu que as transferências bancárias que foram realizadas entre as contas da empresa não deveriam integrar a receita omitida, conforme se verifica das planilhas de fls. 420/422, de modo que os lançamentos foram alterados e restaram mantidos nos respectivos montantes: (i) IRPJ, sob o código da rubrica n.º 2917, no valor de R\$ 94.603,93; (ii) PIS, código 2986, no valor de R\$ 37.577,55; (iii) COFINS, código 2960, no valor de R\$ 170.941,36; e, por último (iv) CSLL, código 2973, no valor de R\$ 60.813,71, sobre os quais deveriam incidir a multa proporcional de 75% e os demais gravames legais cabíveis. Ao final, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2003, 2004**

**NULIDADE DO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO - ADE. DESCABIMENTO.**

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, é incabível falar em nulidade do ADE emitido por autoridade fiscal competente, quando, na fase litigiosa do procedimento, também regida pelo mesmo diploma legal, foram observadas as normas e os princípios processuais do contraditório e da ampla defesa.

**REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

O lançamento que atende integralmente aos requisitos obrigatórios contidos na legislação tributária não pode ser declarado nulo.

**QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INFORMAÇÕES FINANCEIRAS FORNECIDAS PELA INTERESSADA. CONSTITUIÇÃO DE CREDITO TRIBUTÁRIO. LEGALIDADE.**

Não constitui violação do dever de sigilo bancário a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso da pessoa jurídica envolvida. Porém, a confidencialidade dessas informações continua preservada pelo sigilo fiscal previsto no art. 198 do CTN.

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

**Ano-calendário: 2003, 2004**

**SIMPLES. EXCLUSÃO DE OFÍCIO.**

Comprovada a ocorrência de prática reiterada de infrações a legislação tributária, configurada pela falta de escrituração da movimentação bancária no livro caixa e pela omissão de receitas, procede a exclusão da contribuinte de ofício do SIMPLES.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS.**

Os valores creditados em contas bancárias cuja origem não foi comprovada com documentação hábil e idônea se enquadram na presunção legal de omissão de receitas.

Deixando a interessada de demonstrar que o numerário creditado não é receita tributável há de se considerar a omissão de receita lançada.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

**Ano-calendário: 2003, 2004**

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS COMERCIAIS E FISCAIS. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A pessoa jurídica excluída do SIMPLES está sujeita, a partir do período em que persistirem os efeitos da exclusão, às normas de tributação comum, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Ante a falta de apresentação dos livros obrigatórios, quando requisitados, por ocasião de ação fiscal, que permita a apuração do lucro tributável, qualquer que seja a modalidade a que esteja submetida a pessoa jurídica, toma-se plenamente cabível o arbitramento do seu lucro.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A partir do ano-calendário de 1997, caracterizam-se, também, como 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.

OMISSÃO DE RECEITAS. BASE DE CÁLCULO.

Na determinação da base tributável, decorrente da omissão de receitas, em razão de depósitos bancários sem origem, deverão ser desconsiderados aqueles oriundos de transferências de contas de mesma titularidade.

**Assunto: Outros Tributos ou Contribuições**

**Ano-calendário: 2003, 2004**

Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. CSLL e COFINS.

Subsistindo o lançamento principal de IRPJ, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência daquele, na medida que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.” (grifei).

A empresa tomou conhecimento do resultado do Acórdão n.º 12-25.657 por via postal em 01/04/2011, conforme se verifica do AR juntado às fls. 442, e, na sequência, apresentou Recurso Voluntário de fls. 445/453 por meio do qual sustenta as seguintes alegações:

(i) **Alegações Preliminares**

Da nulidade da decisão de 1ª instância por cerceamento ao direito de defesa:

Que, nos termos do artigo 31 do Decreto n.º 70.235/72, a decisão deverá conter relatório resumido do processo, bem como referir-se expressamente a todas as razões de defesa tais quais suscitadas, de modo que tal dever é imposto à autoridade decisória por corolário do preceito vinculado no artigos 16 e 17 do mesmo diploma, que dispõem que o impugnante deve contestar todos os pontos de discordância, não havendo espaço, portanto, para a apresentação de impugnação genérica, sendo que, no caso, a

autoridade *a quo*, fazendo pouco caso da lei, acabou não apreciando algumas razões de defesa tidas por fundamentais, o que acabou acarretando o cerceamento ao direito de defesa;

Que apresentou impugnação específica colacionando seu entendimento a respeito das exigências e suscitou, dentre outras, as seguintes alegações:

Item I – Da prova Ilícita:

1. Ausência nos autos do “relatório circunstanciado”;
2. Falta de apreciação pelo Poder Judiciário da Requisição; e
3. O Decreto n.º 3.724 não poderia regular as “hipóteses de indispensabilidade”, vez que o artigo 145, § 1º da Constituição Federal exige que tal somente pode ser levado a efeito por meio de lei em sentido formal.

Item II – Da nulidade da Exclusão do Simples:

1. O conceito de “reiterado” é por demais indeterminado e amplo, dado que não existira critério objetivo previsto na Lei n.º 9.317, de modo que deveria ser interpretado harmoniosamente com outros preceitos legais e, no caso, deveria ter sido adotado o conceito de “reincidente” previsto no artigo 70 da Lei n.º 4.502/64, porquanto a Administração Tributária estaria subordinada ao princípio da legalidade;
2. As supostas infrações deveriam ter sido tratadas como infração continuada, nos termos da jurisprudência do STJ;
3. Deveria prevalecer, por sua especialidade, a previsão contida no artigo 14, inciso I da Lei n.º 9.317, que dispunha sobre a exclusão do Simples nas hipóteses que o limite da receita é ultrapassado, e não a hipótese do inciso V que previa a exclusão pela “prática reiterada”
4. O ADE não determinava o momento em que a prática da infração havia se tornado “reiterada”; e
5. O ADE nunca poderia ter apontado que os efeitos da exclusão do SIMPLES deveriam ocorrer a partir de 01/01/2003, haja vista que não havia nenhuma evidência do cometimento, em 2002 ou antes, de infração à legislação tributária e, portanto, se a infração ocorreu, no mínimo ela ocorreu em 2003.

Que, apesar de ter apresentado impugnação específica, as alegações acima elencadas não constaram no Relatório da decisão recorrida e não foram apreciadas, bem assim que, quanto aos fundamentos da impugnação que constaram no relatório, a decisão *a quo* os apreciou da seguinte maneira:

Item I. *“a decisão apreciou questão totalmente diversa da que fora apontada - falta de demonstração da ocorrência de quaisquer das hipóteses de indispensabilidade prevista no Decreto n.º 3.724 e que se traduz na falta de motivação do ato requisitório dos extratos bancários*

- e que ocorre em momento totalmente diverso da intimação: a da seleção de contribuintes.

Portanto, nesse ponto, não houve apreciação do relatado argumento de defesa.”

Item II. “quanto a desconformidade do motivo da Representação Fiscal com o do ADE aduz que ‘o ADE está tipificado na mesma omissão de receitas, que sem dúvida é uma prática infracional, com o agravante de ter sido desenvolvida por diversos períodos mensais’. Ora, se a Lei tratasse ‘omissão de receitas’ ou o ‘excesso de receitas em relação ao limite’ como sendo o mesmo que ‘prática reiterada’ os efeitos atribuídos pela Lei 9.317 se fariam sentir no mesmo momento. No caso, há aqui uma clara e patente divergência, onde deveria haver univocidade, entre o motivo da Representação Fiscal e o critério do confuso ADE, sendo que este não guarda qualquer adequação aos critérios da Lei 9.317. De maneira que, a decisão a quo deveria ter verificado se o que foi realizado, concretizado pela autoridade lançadora estaria ou não perfeitamente adequado ao critério previsto em Lei e não, como se depreende da recorrida decisão, tentar ‘salvar’ as exigências.”

Item III. “não houve qualquer apreciação sobre alegada e demonstrada falta de competência da Delegacia de Nova Iguaçu, nos termos do item II, da Portaria SRFB n.º 3.608, de 1994, executar – lavrando o auto de infração – a exclusão do Simples que naquele momento não era definitiva nos termos do próprio ADE.”

Que em razão da falta de apreciação da totalidade das razões de defesa e em consonância com a jurisprudência deste E. Conselho, a decisão recorrida deve ser considerada nula pelo evidente cerceamento ao direito de defesa.

(ii) **Alegações de Mérito**

Da Base de cálculo:

Que discorda da decisão *a quo* ao manter como base tributável da eventual cobrança o somatório da receita declarada com a receita considerada omitida, haja vista que há provas de que os valores omitidos não compuseram a receita declarada, de modo que a base de cálculo deve ser composta apenas dos valores considerados como omitidos.

Do Arbitramento:

Que o motivo do arbitramento do lucro foi a não apresentação dos livros comerciais e fiscais, bem como a documentação contábil que possibilitaria a tributação com base no lucro real ou presumido, sendo que, no caso, considerando que o auto de infração foi lavrado em 28/11/2006, ou seja, quase que imediatamente à exclusão do Simples, que ocorreu em

26/11/2006, não era factível que a empresa, em apenas três dias, pudesse aprontar e apresentar toda a documentação fiscal e contábil que permitiria à autoridade fiscal tributar com base no lucro real.

#### Dos efeitos da exclusão do Simples:

Que, no tocante ao exato momento em que a suposta prática de infração tornou-se “reiterada”, o artigo 15, inciso V da Lei nº 9.317 dispunha que os efeitos da exclusão ocorreriam a partir do mês da ocorrência da tal “prática reiterada”, sendo que, no seu entendimento, os efeitos da exclusão não poderiam operar a partir de 01/01/2003, pois, se alguma infração supostamente ocorreu, ou foi porque a empresa deixou de escriturar suas operações em fevereiro de 2003 ou foi porque deixou de pagar o respectivo débito, em fevereiro de 2003, relativo à competência de janeiro de 2003, de modo que, no caso, o mais adequado seria a manutenção da tributação pelo regime do simples durante o ano de 2003, nos termos do que dispunha o artigo 23, § 3º da Lei nº 9.317.

#### Do momento da lavratura do auto de infração na pendência da exclusão definitiva do Simples:

Que o auto de infração foi lavrado enquanto a exclusão do SIMPLES não era definitiva, já que a sua definitividade estava condicionada à não apresentação de manifestação, de modo que, no caso, ainda transcorria prazo para o exercício da ampla defesa e do contraditório em relação à exclusão do SIMPLES, do que se conclui que a autuação, lavrada enquanto transcorria prazo para a apresentação de manifestação, deveria ter aguardado a exclusão se tornar definitiva para que, apenas posteriormente, a cobrança do crédito fosse levada a cabo.

#### Da suspensão da exigibilidade da exclusão do Simples e da não imposição de multas:

Que, nos casos em que é concedida liminar ou tutela antecipada, o lançamento tributário é efetuado para prevenir a decadência e, aí, a aplicação da multa é descabida nos termos do que dispõe o artigo 63 da Lei nº 9.430/96, sendo que, no caso, ainda que não houvera a concessão de medida liminar ou tutela antecipada que suspenderia a exigibilidade do crédito, a própria Lei e o ADE atribuíram efeito suspensivo à exigibilidade da exclusão, já que, naquele momento, a exclusão não era definitiva, do que se conclui pela não imposição das multas no auto de infração; e

#### Da exclusão dos juros e da inexistência de decisão proferida no prazo de 360 dias:

Que os juros devem ser excluídos do cômputo do débito, porquanto o artigo 24 da Lei nº 11.457, de 2007, dispõe que as decisões devem ser proferidas no prazo máximo de 360 dias a conta do protocolo das petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Com base em tais alegações, a empresa requereu que os autos de infração fossem cancelados como medida de justiça.

Na sequência, os autos foram encaminhados a este E. CARF para que o Recurso Voluntário seja apreciado.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

### **1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário**

De início, devo analisar se o presente Recurso Voluntário preenche os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos para concluir se, de fato, o recurso pode ser conhecido e analisado.

A começar pela análise do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que a empresa havia sido intimada do resultado do Acórdão n.º 12-25.657 por via postal em 01/04/2011, conforme se verifica do AR juntado às fls. 442, e, em 03/05/2011, entendeu por encaminhar seu recurso à Receita Federal por via postal, conforme se verifica das fls. 443/444.

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas pela empresa recorrente, as quais, a rigor, e por questões didáticas serão tratadas em tópicos apartados.

### **2. Das Alegações preliminares e meritórias formuladas no Recurso**

#### **2.1. Da nulidade da decisão de 1ª instância por cerceamento ao direito de defesa**

Registre-se, de plano, que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos. Confira-se:

#### **“Decreto n.º 70.235/72**

**Art. 59.** São nulos:

**I** - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal.

É de se reconhecer que a hipótese do inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem ser sempre proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas em decorrência da falta de elemento essencial à sua formação.

Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka<sup>1</sup>,

“[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.”

Como se pode observar, o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72 contempla a nulidade das decisões que são proferidas com preterição ao direito de defesa que, a rigor, pode ser consubstanciada (i) no indeferimento de provas pertinentes e necessárias aos esclarecimentos dos fatos e, ainda, (ii) na falta de apreciação de algum argumento de defesa do contribuinte.

No caso concreto, a recorrente aduz, inicialmente, que, a despeito de ter apresentado Impugnação cujos pontos de discordância e razões de defesa foram formulados de forma específica, a 4ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ, ao proferir o Acórdão nº 12-25.657, acabou não apreciando, de maneira adequada, as alegações que restaram ventiladas nos itens *I – Da prova Ilícita* e *II – Da nulidade da Exclusão do Simples* da sua peça de defesa.

Quanto à análise da suposta falta de apreciação da alegação constante no item *I – Da prova Ilícita*, entende-se por bem reproduzir alguns dos trechos elencados nas fls. 337/341 da impugnação que sintetizam, com precisão, a respectiva alegação e que, no final, acabam facilitando a compreensão deste ponto específico com hialina clareza:

“Para que fosse possível concluir pela ocorrência de omissão de receitas foi necessário que a fiscalização acessasse as informações bancárias do contribuinte.

Ocorre que, o modo juridicamente regulado, o modo autorizado por lei para a fiscalização tributária ter acesso àquelas informações e que é previsto na Lei Complementar 105, de 2001, não foi observado.

[...]

Assim, o requisito legal é a que a indispensabilidade seja previamente demonstrada.

[...]

---

<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

Na sistemática adotada pela Lei Complementar 105, de 2001, tem-se que a “indispensabilidade” é verificada no curso, durante, ao longo do procedimento fiscal, e não logo na inauguração do mesmo:

[...]

Este é o modo juridicamente regulado, que torna legítimo e legal o acesso as informações bancárias, para que no bojo de um procedimento plenamente vinculado, possa o auditor fiscalizar os rendimentos do contribuinte.

Contudo, a primeira providência da fiscalização, foi a de requisitar os mesmos, banalizando medida tão drástica quanto é a quebra de sigilo bancário, sem que também houvesse sido demonstrada a indispensabilidade.

Não há previsão legal para que a fiscalização requeira diretamente ao contribuinte e com inobservância do procedimento os dados da movimentação bancária.

Ademais, tanto a Lei Complementar quanto o artigo 3º do Decreto 3.724, de 2001, somente autorizam a requisição se demonstrada a indispensabilidade, nas taxativas hipóteses nele estabelecidas, subtraindo do auditor qualquer consideração:

[...]

Como os extratos bancários foram requeridos logo na primeira intimação também era impossível a determinação do fato elencado taxativamente pelo citado Decreto, demonstrando a indispensabilidade e autorizador da requisição dos mesmos.

Não há nos autos o necessário relatório circunstanciado para que ficasse demonstrado, com precisão e clareza, tratar-se de hipótese de indispensabilidade elencada pelo Decreto e não pelo livre arbítrio da fiscalização.

[...]

Ou seja, considerando a ilicitude na obtenção dos extratos bancários devem ser decretada a nulidade tanto do ato declaratório quanto do auto de infração.” (grifei).

Veja-se que o núcleo da alegação supra reside no fato de que, segundo a empresa recorrente, a autoridade fiscal não teria observado o rito previsto tanto no artigo 6º, parágrafo único da Lei Complementar nº 105/2001, como, também, no artigo 4º, § 5º e § 6º do Decreto nº 3.724/2001 e, portanto, não tendo demonstrado, com precisão e clareza, e de forma prévia, a indispensabilidade no que diz com o acesso aos dados das suas movimentações bancárias, teria agido arbitrariamente, já que não há previsão legal para que a fiscalização requeira diretamente ao contribuinte os dados da sua movimentação bancária.

Pois bem. Em relação a esse ponto, note-se, em primeiro lugar, que a autuação fiscal aqui discutida foi lavrada com base nos dados bancários da empresa que ela própria acabou fornecendo à fiscalização quando foi instada a fazê-lo através do Termo de Início de Fiscalização de fls. 66, conforme se verifica da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal constante em cada um dos autos de infração, de modo que, diferentemente do que a empresa leva a crer, não houve qualquer desobediência ao rito previsto nos artigos 6º, parágrafo único da Lei Complementar nº 105/2001 e 4º, § 5º e § 6º do Decreto nº 3.724/2001, justamente porque, no caso concreto, a autoridade não se valeu de qualquer Requisição de Movimentação Financeira – RMF para acessar os dados das movimentações bancárias da empresa.

Em segundo lugar, registre-se que a autoridade julgadora *a quo* acabou enfrentando esse ponto específico constante no item *I – Da prova Ilícita* da impugnação ao dispor que os dados bancários haviam sido obtidos com o consentimento expresso da interessada, nos termos do que prescreve o artigo 1º, § 3º, inciso V da Lei Complementar nº 105/2003, de modo que, no seu entendimento, a preliminar deveria ser rejeitada, conforme se verifica dos trechos extraídos das fls. 414/415 do acórdão recorrido. Confira-se:

“No que diz respeito à afirmação supradita, aventada pela interessada, tenho a dizer que quanto a esta sua nova investida, no sentido de prejudicar a apreciação do mérito, uma vez mais improcede a sua alegação, já que no que concerne à obtenção dos dados bancários, em valendo do mesmo dispositivo legal invocado, em seu inciso V, do § 3º, do art. 1º, reza que, *in verbis*:

Art. 1º (...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

(...)

V - a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados:

(...)

Assim, nesses termos, nada a fazer senão rejeitar, de novo, mais esta preliminar, o que deixará de causar danos não somente ao auto de infração, como também ao ADE, o que, sem dúvidas, frustrará as pretensões da interessada nesse sentido.”

É de se concluir que a autoridade julgadora *a quo* enfrentou a alegação sustentada pela ora recorrente no item *I – Da prova Ilícita* da sua impugnação e, no final, concluiu que não havia qualquer nulidade acerca da obtenção dos dados das movimentações bancárias da ora recorrente, os quais, a rigor, foram fornecidos oportunamente pela própria empresa.

Em relação à suposta falta de apreciação de alegação constante no item *II – Da nulidade da Exclusão do Simples*, a recorrente sustenta que há uma clara e patente divergência entre o motivo exposto na Representação Fiscal e o critério utilizado no Ato Declaratório Executivo de exclusão do Simples, de modo que a decisão recorrida deveria ter verificado se o que foi realizado, concretizado pela autoridade lançadora, estaria ou não perfeitamente adequado ao critério previsto na Lei, bem assim que não houve qualquer apreciação sobre a alegação de que a Delegacia de Nova Iguaçu – RJ não teria competência para, nos termos do item II da Portaria SRF n.º 3.608/94, executar, lavrando-se o auto de infração, a exclusão do Simples naquele momento, a qual não era definitiva.

Do mesmo modo fizemos anteriormente, entende-se por, também aqui, reproduzir alguns trechos formulados nas fls. 343/351 que bem sintetizam a respectiva análise da suposta falta de apreciação por parte da autoridade julgadora *a quo* e que, assim, facilitam a compreensão dessa questão com tamanha clareza:

“Fica evidente que a proposta de exclusão está estribada no fato de que as receitas supostamente auferidas pela requerente EXCEDERAM o limite para permanência no SIMPLES:

[...]

A impugnante entende que antes da formalização da representação fiscal deveria ter havido a formalização, por meio de notificação de lançamento, da figura ‘omissão de receitas’.

[...]

Ainda que a representação fiscal tenha por suporte fático a ocorrência de excesso de receitas, o ADE não foi fundamentado no mesmo e sim porque teria ocorrido, pasmem, ‘prática reiterada de infração à legislação tributária’:

[...]

Se já não era juridicamente possível representar sem que tivesse sido lavrado a notificação de lançamento com mais razão ainda não era possível a impugnante ser excluída do SIMPLES por 'prática reiterada de infração' posto que sequer havia auto de infração de lavrado.

[...]

E, nos termos em que está regulamentado o contencioso na esfera da Receita Federal, o Delegado de Nova Iguaçu não detém competência para, no caso concreto, apreciar e decidir se ocorreu ou não infração à legislação tributária.

[...]

Desta maneira, as supostas omissões de receitas não podem ser tratadas, para efeito de exclusão do SIMPLES, como 'prática reiterada de infração'. Inclusive porque a aplicação de sanção deve ser efetuada de modo restrito e proporcional.

Mas, o que salta aos olhos são as contradições entre a Representação Fiscal e o Ato Declaratório.

[...]

No entanto, a Representação Fiscal estribou-se em um suposto excesso de receitas causado pela suposta prática de omissão de receitas. Contudo, pasmem, o Ato Declaratório entendeu ter ocorrido 'prática reiterada de infração à legislação tributária', quando sequer existia um único auto de infração lavrado.

Assim, os dados levados em consideração na expedição do ato declaratório somente existiam, data vênua, na imaginação do Delegado de Nova Iguaçu.

Portanto, viciado esta o ato declaratória." (grifei).

Destaque-se, em primeiro lugar, que, diferentemente do que a recorrente sustenta, a motivação da Representação Fiscal de fls. 07/09 e a motivação do Ato Declaratório Executivo de exclusão do Simples (fls. 10) partem da mesma premissa de que, a partir da análise da documentação contábil consubstanciada nos extratos bancários fornecidos pela fiscalizada, constatou-se que as omissões de receitas foram perpetradas durante os meses janeiro de 2003 a dezembro de 2004 e que, portanto, haviam sido praticadas habitualmente. Veja-se, portanto, o que restou exposto na Representação Fiscal e no próprio ADE:

## 1. REPRESENTAÇÃO FISCAL

### II – DA EXCLUSÃO DO SIMPLES

[...]

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

I - exclusão obrigatória, nas formas do inciso II e § 2º do artigo anterior, quando não realizada por comunicação da pessoa jurídica;

V - prática reiterada de infração à legislação tributária;

[...]

### IV – DESCRIÇÃO DOS FATOS CARACTERIZADORES DAS HIPÓTESES DE EXCLUSÃO

Durante a ação fiscal foi constatada, pela análise da documentação contábil (extratos bancários) fornecida pela fiscalizada, a prática habitual de omissão de receitas, nos meses de janeiro de 2003 a dezembro de 2004 (...)

[...]

Pela análise do demonstrativo verifica-se que somente a receita omitida já superou o limite fixado na lei, para enquadramento da empresa no SIMPLES. Tal anomalia implica na exclusão da empresa da sistemática do SIMPLES, a partir de janeiro de 2003.

## 2. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 084 DE 06 DE NOVEMBRO DE 2006

[...]

I - No curso dos trabalhos de fiscalização amparados pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 07.1.03.00.2005.00145-8, restaram incomprovadas as origens de recursos depositados em contas-corrente bancárias movimentadas junto ao Banco Rural, agência 0042, contas 06-000456-4 e 91-0267-8; Banco Mercantil do Brasil, agência 0044, conta 02-079089-3; Banco Itaú, agência 3133, conta 03-838-4 e Banco Bradesco, agência 1791-4, conta 22.350-6, caracterizando a presunção de omissão de receitas, a teor do art. 42, da Lei 9430/96. Observe-se que tal procedimento perpetuou-se por todo o período de apuração dos anos-calendários de 2003 e 2004, caracterizando, desta forma, prática reiterada de infração à legislação tributária, hipótese prevista no inciso V, do art. 14, da Lei 9317/96, como suficiente para a exclusão do SIMPLES.

An. 2º - As opções já exercidas serão mantidas até 31 de dezembro de 2002 à luz do estatuído no bojo do artigo 15, inciso V, da Lei 9.317/96.” (grifei).

Em segundo lugar, frise-se que a autoridade julgadora de piso não apenas enfrentou os fundamentos formulados pela empresa no item *II – Da nulidade da Exclusão do Simples* da manifestação de inconformidade / impugnação, como, também, acabou concluindo que a preliminar de nulidade tal qual levada a efeito pela impugnante era absolutamente inapropriada e não gozava de qualquer amparo legal, daí por que deveria ser rechaçada. Confira-se os trechos abaixo transcritos:

### “DAS PRELIMINARES

[...]

Quanto à Representação fiscal (fls.06/08), mencionada pela interessada, sobre a qual a mesma faz alusão de que esta, em seu item IV, segundo o AFRFB, estaria calcada na omissão de receitas, já que a mesma teria extrapolado, e de forma reiterada, nos anos de 2003 e 2004, o limite estabelecido em lei para permanência no regime tributário simplificado e acrescentando, que na ocasião da citada representação os fatos não estavam validamente formalizados.

Do que foi dito, cabe esclarecer que a representação se tomou uma praxe no procedimento da fiscalização, com a finalidade, como no caso, de embasar e não deixar margens a dúvidas a fim de que o administrador, o Delegado da jurisdição da interessada, possa melhor decidir acerca da exclusão ou não de uma empresa do SIMPLES, e outras ocorrências.

[...]

No que respeita a afirmativa da interessada de que o ADE não ter sido fundamentado no mesmo suporte fático do da Representação Fiscal, é bom que se tome claro que a situação tomada como base que ensejou a exclusão do SIMPLES é a obrigatória, de ofício, descrita no art. 14, inciso I, da Lei nº 9.317, de 05/12/1996 (...).

### DA EXCLUSÃO DO SIMPLES

(...)

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

I - exclusão obrigatória, nas formas do inciso II e § 2º, do artigo anterior, quando não realizada por comunicação da pessoa jurídica; (meu destaque)

Quanto, à reclamação da interessada ao afirmar, repito, haver disparidade entre as motivações da representação fiscal e do ato declaratório executivo, resta-me esclarecer que na representação fiscal o AFRFB amparou a autuação na omissão de receitas, que nada mais é do que a presunção legal dos depósitos bancários, que serão abordados mais adiante, enquanto que o ADE está tipificado na mesma omissão de receitas, que sem dúvidas é uma prática infracional, com o agravante de ter sido desenvolvida por diversos períodos mensais, em consonância com a apuração do imposto pela modalidade do SIMPLES, que assim o exige, tendo ocorrido nos períodos entre 01/01/2003 a 31/12/2004.

Logo, cristalina se faz a conclusão de que o pedido preliminar de nulidade do dito ADE n.º 084, de 06/11/2006 (fi.09), levado a efeito pela interessada, em sua manifestação de inconformidade (fls.331/362), é absolutamente inapropriado e sem qualquer amparo legal, motivo este que me faz rechaçá-lo uma vez mais.” (grifei)

A título de esclarecimentos, entenda-se que, a despeito da autoridade julgadora de piso não ter apreciado a alegação de que o Delegado da Receita Federal de Nova Iguaçu – RJ não detinha competência para efetuar a exclusão do Simples nos exatos termos que foram formulados pela empresa, decerto que, no final, a turma acabou dispondo acerca do ponto relativo à competência do Delegado da jurisdição de Nova Iguaçu para com a expedição do ADE em dois momentos:

- (i) **Fls. 415:** ao apontar que “*a representação se tornou uma praxe no procedimento de fiscalização, com a finalidade, como no caso, de embasar e não deixar margens a dúvidas a fim de que o administrador, o Delegado da jurisdição interessada, possa melhor decidir acerca da exclusão ou não de uma empresa do Simples (...)*”; e
- (ii) **Fls. 417:** ao concluir que “*(...) não procede a propositura da interessada, quanto à sua exclusão ser a partir de 2005, uma vez se encontrar correto o Ato Declaratório Executivo (ADE) n.º 084, de 06 de novembro de 2006, exarado pelo Delegado da DRF em NOVA IGUAÇU, ao excluí-la, retroativamente, a partir de janeiro de 2003, enquanto ficaram mantidas as suas opções exercidas até 31/12/2002.*” (grifei).

E ainda que, *ad argumentandum tantum*, entendêssemos que a alegação de que o Delegado da Receita Federal de Nova Iguaçu não detinha competência para, no caso concreto, apreciar e decidir se ocorreu ou não infração à legislação tributária e, no final, expedir o ADE não teria sido apreciada pela autoridade julgadora *a quo*, é certo que o julgador administrativo não está obrigado a analisar e decidir sobre todos os argumentos de defesa se já expôs motivos suficientes para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio e, ainda mais, quando se trata daquelas hipóteses em que o argumento apresentado, isoladamente considerado, não é hábil

ou essencial à solução da lide ou não é relativo a um dos potenciais efeitos da decisão a ser proferida<sup>2</sup>.

De toda sorte, impende destacar que a autoridade julgadora de piso também acabou apreciando a alegação contida no *II – Da nulidade da Exclusão do Simples* da impugnação acerca da competência do Delegado da Receita Federal de Nova Iguaçu para, no caso concreto, apreciar e decidir se ocorreu ou não infração à legislação tributária e, no final, expedir o ADE.

Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de piso por cerceamento ao direito de defesa.

## 2.2. Da composição da base de cálculo do auto de infração

A recorrente também aduz, em síntese, que a base de cálculo tributável foi apurada a partir do somatório entre a receita declarada e a receita considerada omitida quando, na verdade, deveria ser composta apenas dos valores considerados omitidos.

Veja-se que, a partir da expedição do Ato Declaratório Executivo n.º 084, de 06 de novembro de 2006 (fls. 10), a empresa foi excluída do Simples com fundamento no artigo 14, inciso V da Lei n.º 9.317/96, já que a autoridade fiscal constatou, com base na documentação contábil fornecida pela própria empresa, que, durante os anos-calendários de 2003 e 2004, ela teria omitido receitas de maneira habitual, de modo que, nos termos do artigo 15, inciso V da referida Lei, a respectiva exclusão deveria surtir efeitos a partir de 01/01/2003.

Nos termos do que dispunha o artigo 16 da Lei n.º 9.317/1996, “*a pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas*”, daí por que a autoridade autuante acabou concluindo por tributar tanto as receitas declaradas, as quais restaram apuradas a partir das informações constantes das Declarações Simplificadas da Pessoa Jurídica – SIMPLES, como, também, as receitas omitidas, que, no caso, foram apuradas com base nos depósitos bancários creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais a empresa, regularmente intimada, não comprovou a origem dos recursos utilizados nessas operações, nos moldes do que prescreve o artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, conforme restou discriminado na planilha abaixo reproduzida (fls. 08/09):

Ano de 2003	Receita Declarada	Receita Omitida	Receita total
Janeiro	13.493,02	132.476,11	145.969,13
Fevereiro	20.254,80	174.033,85	194.288,65
Março	18.268,65	112.708,07	130.976,72
Abril	26.611,77	161.112,86	187.724,63
Mai	38.765,48	125.753,70	164.519,18

<sup>2</sup> Essa linha de entendimento encontra amparo na própria jurisprudência deste E. CARF, conforme se verifica, exemplificativamente, dos Acórdãos n.º 1302-001.815, 1402-003.475, 1003-002.340, 1002-000.148, dentre tantos outros.

Junho	36.391,41	192.122,85	228.514,26
Julho	34.024,32	155.643,67	189.667,99
Agosto	39.163,02	193.487,27	232.650,29
Setembro	44.253,19	173.301,05	217.554,24
Outubro	51.964,01	248.162,78	300.126,79
Novembro	69.641,05	226.982,97	296.624,02
Dezembro	35.070,56	222.068,85	257.139,41
<b>Ano de 2004</b>	<b>Receita Declarada</b>	<b>Receita Omitida</b>	<b>Receita total</b>
Janeiro	43.261,83	205.912,12	249.173,95
Fevereiro	41.187,33	191.260,73	232.448,06
Março	41.093,60	268.999,28	310.092,88
Abril	33.064,80	219.948,98	253.013,78
Mai	65.421,70	213.314,84	278.736,54
Junho	40.091,82	268.080,36	308.172,18
Julho	52.841,12	306.416,97	359.258,09
Agosto	32.790,27	384.773,80	417.564,07
Setembro	34.685,62	123.541,09	158.226,71
Outubro	39.764,88	256.198,77	295.963,65
Novembro	52.578,19	249.596,63	302.174,82
Dezembro	40.818,32	320.989,14	361.807,46

E tanto é assim que o auto de infração de IRPJ foi lavrado com fundamento nos artigos 27, inciso I e 42 da Lei nº 9.430/96, combinado com os artigos 532 e 537 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99. Confira-se:

**“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.**

**Seção VII - Lucro Arbitrado**

**Determinação**

**Art. 27.** O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

**I** - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

**Seção IV - Omissão de Receita**

**Depósitos Bancários**

**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.

\*\*\*

#### **Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999**

#### **CAPÍTULO II - BASE DE CÁLCULO**

##### **Base de Cálculo quando conhecida a Receita Bruta**

**Art. 532.** O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 16, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

#### **CAPÍTULO IV - OMISSÃO DE RECEITAS**

**Art. 537.** Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532 (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24).

**Parágrafo único.** No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24, § 1º).”

De fato, a apuração da base de cálculo a partir das receitas declarada e receita omitida foi realizada corretamente pela autoridade autuante que, no caso, por estar vinculada à lei, teve de obedecer, primeiramente, ao que dispunha o artigo 16 da Lei n.º 9.317/1996 e, num segundo plano, aos artigos 142 da Lei n.º 5.172/66 e, ainda, aos artigos 27, inciso I e 42 da Lei n.º 9.430/96, combinado com os artigos 532 e 537 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99.

Com efeito, entendo que a alegação da recorrente no sentido de que a base de cálculo deveria ser composta apenas dos valores considerados omitidos não deve ser acolhida, já que, como visto, a base de cálculo tributável foi apurada em consonância com a legislação tributária.

### **2.3. Do Arbitramento**

A recorrente aduz que o motivo do arbitramento do lucro foi a não apresentação dos livros comerciais e fiscais, sendo que o auto de infração foi lavrado quase que imediatamente à exclusão do Simples e, portanto, não era factível que a empresa, em apenas três dias, aprontasse e apresentasse toda a documentação fiscal solicitada.

Pois bem. O cálculo do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado constitui uma forma simplificada de apuração e ocorre quando a autoridade fiscal verifica o não cumprimento das disposições vigentes quanto à manutenção da escrituração fiscal e de outras

obrigações acessórias. Na verdade, a Lei estabelece o arbitramento como sistema para quantificação da base de cálculo do imposto tão somente em determinadas hipóteses fáticas arroladas *numerus clausus*, as quais refletem situações em que, na ótica legal, não é possível a apuração segura pelo lucro real<sup>3</sup>.

Assim, ao contrário do lucro presumido em que o contribuinte adentra por livre e incondicionada escolha desde que se enquadre no limite da receita que a lei estabelece e não esbarre em quaisquer das hipóteses em que a opção é eliminada pela própria lei, o arbitramento do lucro somente é cabível nas situações previstas no artigo 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o qual, a rigor, foi replicado no artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999<sup>4</sup>. Confira-se:

**“Decreto nº 3.000/1999**

**Subtítulo V – Lucro Arbitrado**

**Capítulo I - Hipóteses de arbitramento**

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

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

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

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

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

**IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;**

**V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);**

**VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.” (grifei).**

Veja-se, pois, que, a partir da constatação da ocorrência de uma das hipóteses acima elencadas, o Fisco tem o poder-dever de arbitrar o lucro da pessoa jurídica sob pena de admitir a incidência do IRPJ e da CSLL sobre montante que, sabidamente, não corresponde ao lucro e, deste modo, acabar ignorando solenemente o princípio da capacidade contributiva. O arbitramento do lucro é, no final, e por assim dizer, um meio de efetivação do princípio

---

<sup>3</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de renda (2020). v. 1. São Paulo: IBDT, 2020, p. 553.

<sup>4</sup> De acordo com o artigo 144 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional, "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada"

constitucional da igualdade tributária, sendo que a autoridade não pode confundir o arbitramento com a arbitrariedade.

No caso concreto, destaque-se que, no momento em que a exclusão da empresa do SIMPLES através do Ato Declaratório Executivo n.º 084, de 06 de novembro de 2006 operou seus efeitos, a empresa passou a sujeitar-se às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, nos termos do que dispunha o artigo 16 da Lei n.º 9.317/1996, e, aí, o lucro a ser apurado deveria seguir as sistemáticas do lucro real ou presumido.

É de se reconhecer que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter a escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, a qual deverá abranger todas as suas operações nos termos do que dispunha o artigo 251 e parágrafo único do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99. A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido também manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou, ao menos, o livro Caixa, no qual deverá estar registrado toda a movimentação financeira, inclusive bancária, consoante estabeleceu o artigo 527 e parágrafo único do RIR/1999.

Com efeito, tem-se que a ora recorrente estaria automaticamente condicionada à manutenção em boa guarda e ordem todos os livros e documentos quaisquer relativos ao regime tributário por ela adotado, sendo que como a empresa não apresentou os documentos comerciais e fiscais, muito embora tenha sido intimada por vezes a fazê-lo, conforme se verifica dos Termos de Intimação Fiscal de fls. 66 e 70, a autoridade acabou concluindo por arbitrar o lucro com fundamento no artigo 530, inciso I do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, ante a recusa quanto à apresentação oportuna dos respectivos documentos ou mesmo em razão da suposta inexistência dos referidos documentos.

A determinação do Lucro Arbitrado foi realizada com base na receita bruta conhecida, nos termos do que dispunha o artigo 532 do RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99. A fiscalização entendeu que a receita bruta da interessada (Valor Total-VT) seria composta pelo somatório das receitas declaradas, as quais restaram apuradas a partir das informações constantes das Declarações Simplificadas da Pessoa Jurídica – SIMPLES, e das receitas omitidas, que foram apuradas com base nos créditos em depósitos bancários consubstanciados nas diversas contas mantidas pela empresa nas quatro instituições financeiras (Banco Rural, Banco Mercantil do Brasil, Banco Itaú e Banco Bradesco).

A rigor, verifique-se que a jurisprudência deste Tribunal administrativo é uníssona quanto à possibilidade de arbitramento do lucro nas hipóteses em que a pessoa jurídica deixa de exibir e apresentar os livros e documentos de sua escrituração comercial e contábil quando é devida e regularmente solicitada pela autoridade fiscal, conforme se verifica do precedente citado a seguir:

**“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário:2005, 2006

ARBITRAMENTO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

Verificadas as características do caso concreto, mandatário o arbitramento do lucro da pessoa jurídica que, durante a ação fiscal, deixou de exibir escrituração que a ampararia na tributação com base no lucro real.

(Processo n.º 19515.002998/2010-95.Acórdão n.º 9101-003.201. Sessão de 07/11/2017. Publicado em 15/12/2017).”

É de se concluir, portanto, que a falta de apresentação de livros e documentos comerciais e fiscais por parte da empresa recorrente acabou ensejando o arbitramento do lucro, o qual, a propósito, foi realizado corretamente pela autoridade fiscal com estrita observância à hipótese prevista no artigo 530, inciso I do Decreto n.º 3.000/99.

Por essas razões, entendo que as alegações lançadas pela recorrente no que diz com o não cabimento do arbitramento do lucro não devem ser aqui acatadas.

#### **2.4. Dos efeitos da exclusão do Simples**

De acordo com a recorrente, os efeitos da exclusão do Simples não poderiam operar a partir de 01/01/2003, já que, se houve a prática de alguma infração reiterada, ou foi porque a empresa deixou de escriturar suas operações em fevereiro de 2003 ou foi porque deixou de pagar, em fevereiro de 2003, o débito relativo à competência de janeiro de 2003.

A exclusão do Simples através do Ato Declaratório Executivo n.º 084, de 06 de novembro de 2006 (fls. 10) foi fundamentada no artigo 14, inciso V da Lei n.º 9.317/1996, conforme se verifica abaixo:

##### **“ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO N.º 084 DE 06 DE NOVEMBRO DE 2006**

[...]

I - No curso dos trabalhos de fiscalização amparados pelo Mandado de Procedimento Fiscal n.º 07.1.03.00.2005.00145-8, restaram incomprovadas as origens de recursos depositados em contas-corrente bancárias movimentadas junto ao Banco Rural, agência 0042, contas 06-000456-4 e 91-0267-8; Banco Mercantil do Brasil, agência 0044, conta 02-079089-3; Banco Itaú, agência 3133, conta 03-838-4 e Banco Bradesco, agência 1791-4, conta 22.350-6, caracterizando a presunção de omissão de receitas, a teor do art. 42, da Lei 9430/96. Observe-se que tal procedimento perpetuou-se por todo o período de apuração dos anos-calendários de 2003 e 2004, caracterizando, desta forma, **prática reiterada de infração à legislação tributária**, hipótese prevista no inciso V, do art. 14, da Lei 9317/96, como suficiente para a exclusão do SIMPLES.

An. 2º - As opções já exercidas serão mantidas até 31 de dezembro de 2002 à luz do estatuído no bojo do artigo 15, inciso V, da Lei 9.317/96.” (grifei).

Nos termos do que dispunha o artigo 14, inciso V da Lei n.º 9.317/96, a exclusão dar-se-ia nas hipóteses de prática reiterada à legislação tributária. Veja-se:

##### **“Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996**

###### **Capítulo VI – Da Exclusão do Simples**

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

[...]

V - prática reiterada de infração à legislação tributária.”

Veja-se que, uma vez materializada a repetição consecutiva da mesma infração à legislação tributária, o contribuinte deveria ser excluído da sistemática de tributação favorecida.

A circunstância material que deu origem à exclusão do SIMPLES da ora recorrente - prática reiterada de infração à legislação tributária - restou inequivocamente demonstrada na Representação Fiscal de fls. 07/09. E conforme a autoridade fiscal bem salientou, embora a interessada estivesse enquadrada no regime tributário simplificado, decerto que, sistematicamente, comportou-se como não optante por tal sistema, tendo em vista que, ao ter sido instada a apresentar a documentação contábil, acabou apresentando os extratos bancários que, no final, demonstravam que sua movimentação financeira nos anos-calendários de 2003 e 2004 tinha ultrapassado o limite permitido pela legislação no que diz com enquadramento das empresas na sistemática de tributação mais favorecida.

No caso, o termo de início dos efeitos da exclusão está, de forma bem clara, regulado no artigo 15, inciso V da Lei n.º 9.317/96, anteriormente citado, que assim dispõe:

**“Lei n.º 9317, de 5 de dezembro de 1996**

**Capítulo VI – Da Exclusão do Simples**

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

[...]

**V** - a partir, inclusive, do mês de ocorrência de qualquer dos fatos mencionados nos incisos II a VII do artigo anterior.”

Os fatos que caracterizaram a prática reiterada de infração à legislação tributária estão consubstanciados não apenas na Representação Fiscal de fls.07/09, como, também, no próprio Ato Declaratório Executivo n.º 084, 06 de novembro de 2006 (fls. 10), e, de acordo com o que restou exposto nos Autos de Infração (fls.283/326), restaram tipificados a partir de janeiro de 2003.

Ocorre que, no caso, apenas em 1º de fevereiro de 2003 é que a exclusão do Simples deveria surtir efeitos, já que não poder-se-ia falar em prática reiterada de infração já mês de janeiro de 2003, muito embora os fatos que caracterizaram a prática reiteração de infração à legislação tributária tenham sido tipificados a partir de janeiro de 2003. Quer dizer, se a exclusão do Simples restou fundamentada no artigo 14, inciso V da Lei n.º 9.317/96, que dispunha sobre a hipótese de “prática reiterada de infração à legislação tributária”, decerto que a reiteração da conduta infratora, enquanto fato que ensejou a exclusão, só veio a ocorrer em 1º de fevereiro de 2003, ou seja, um mês depois do primeiro ato infracional, o qual, a rigor, ocorreu em janeiro de 2003.

A título de informação, saliente-se que, quando da determinação dos valores lançados após a exclusão do Simples, deve haver a dedução de eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuadas sob a sistemática do Simples, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada, conforme estabelece a Súmula CARF n.º 76. Confira-se:

**“Súmula CARF n.º 76**

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Por essas razões, entendo que, nesse ponto, assiste razão parcial à recorrente, já que os efeitos da exclusão do Simples deveriam operar apenas a partir de 1º de fevereiro de 2003, e não a partir de janeiro de 2003.

## **2.5. Do momento da lavratura do auto de infração na pendência da exclusão definitiva do Simples e da não imposição de multas ante a suspensão da exigibilidade do Simples**

A recorrente aduz que o auto de infração foi lavrado enquanto a exclusão do SIMPLES não era definitiva, já que a sua definitividade estava condicionada à não apresentação de manifestação, de modo que, no caso, ainda transcorria prazo para o exercício da ampla defesa e do contraditório em relação à exclusão do SIMPLES, do que se conclui que a autuação, lavrada enquanto transcorria o prazo para a apresentação de manifestação, deveria ter aguardado a exclusão se tornar definitiva para que, apenas posteriormente, a cobrança do crédito fosse levada a efeito.

Pois bem. De acordo com o que restou consignado no Ato Declaratório Executivo n.º 084, de 06 de novembro de 2006 (fls. 10), a exclusão tornar-se-ia definitiva apenas se não houvesse manifestação no prazo de trinta dias contados da cientificação do ato. Confira-se:

“ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO N.º 084 DE 06 DE NOVEMBRO DE 2006.

[...]

Art. 4º - O contribuinte, caso não se conforme, poderá, no prazo de 30 (trinta) dias da cientificação deste ato, manifestar-se, por escrito, nos termos do artigo 15, do Decreto n.º 70.235/72, com redação dada pelo artigo 1º, da Lei n.º 8.748/93, combinado com o preceituado no item II, da Portaria SRF n.º 3.608/94, contra o presente procedimento.

Art. 5º - Não havendo manifestação nesse prazo, a exclusão tornar-se-á definitiva.”

Ainda que a exclusão definitiva do Simples estivesse condicionada à não apresentação de manifestação nos termos do que restou exposto no artigo 5º do ADE, o fato é que nada impediria que, no curso do prazo, a autoridade fiscal lavrasse o respectivo auto de infração visando constituir os respectivos créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, haja vista que, no momento que o ADE foi expedido, a autoridade já havia constatado, através da ação fiscal consubstanciada no Mandado de Procedimento Fiscal n.º 07.1.03.00-2006-00145-8, de 24 de junho de 2006, que, a partir da análise da documentação contábil, a empresa teria omitido receitas, de forma reiterada e habitual, nos meses de janeiro de 2003 a dezembro de 2004.

E, aí, considerando que, no caso, a empresa não gozava de qualquer medida de suspensão de exigibilidade do crédito que vedasse a cobrança dos respectivos tributos nos termos do que prevê o artigo 151 da Lei n.º 5.172/66, a autoridade, por estar vinculada à lei e, mais do

que isso, por estar obrigada, sob pena de responsabilidade funcional, acabou efetuando, corretamente, a lavratura dos autos de infração em consonância com o que estabelece o próprio artigo 142, parágrafo único da referida Lei n.º 5.152/72 – Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

**“Lei n.º 5.172/66**

**Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

**Parágrafo único.** A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

O *verificar a ocorrência do fato gerador* equivale à comprovação do fato tal qual descrito na hipótese de incidência tributária, de modo que, se é certo que o lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado<sup>5</sup>, também é certo que, no momento em que a autoridade constata todos esses elementos, ela deve, por obrigação legal, efetuá-lo, sob pena de responsabilidade funcional.

Isso significa dizer que, diferentemente do que a recorrente sustenta, a autuação fiscal aqui discutida poderia ter sido lavrada enquanto transcorria o prazo para apresentação de manifestação em face do Ato Declaratório Executivo de Exclusão do Simples, porque, como visto, a partir do momento em que a autoridade *verifica a ocorrência do fato gerador*, ela é obrigada, sob pena de responsabilidade funcional, a efetuar o lançamento tributário.

A rigor, registre-se que esse entendimento no sentido de que a discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo – ADE não impede o lançamento de ofício dos respectivos créditos tributários acabou sendo fixado na Súmula CARF n.º 77, cuja redação segue transcrita abaixo:

**“Súmula CARF n.º 77**

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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Subsidiariamente, a empresa recorrente sustenta, ainda, que a Lei e o ADE atribuíram efeito suspensivo à exigibilidade da exclusão do SIMPLES, já que, naquele momento, a exclusão não era definitiva, de modo que a imposição das multas no auto de infração é indevida nos termos do que dispõe o artigo 63 da Lei n.º 9.430/96.

Veja-se, pois, o que dispõe o artigo 63 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. *In verbis*:

---

<sup>5</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

**“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996****Débitos com Exigibilidade Suspensa**

**Art. 63.** Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.”

Observe-se que o artigo 63 da Lei nº 9.430/30 faz menção ao artigo 151, inciso IV da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o qual, por sua vez, prescreve que a exigibilidade do crédito tributário restará suspensa na hipótese de concessão de medida liminar em mandado de segurança<sup>6</sup>.

Com base em tais razões, entendo que não assiste razão à recorrente ao levantar (i) que a autuação, lavrada enquanto transcorria o prazo para a apresentação de manifestação, deveria ter aguardado a exclusão se tornar definitiva para que, apenas posteriormente, a cobrança do crédito fosse levada a efeito, bem assim (ii) que a Lei e o ADE atribuíram efeito suspensivo à exigibilidade da exclusão do SIMPLES, de modo que a imposição das multas no auto de infração é indevida nos termos do que dispõe o artigo 63 da Lei nº 9.430/96.

**2.6. Da exclusão dos juros e da inexistência de decisão proferida no prazo de 360 dias**

Por fim, a empresa recorrente sustenta que os juros devem ser excluídos do cômputo do débito uma vez que a decisão não foi proferida no prazo máximo de 360 dias, nos termos do que dispõe o artigo 24 da Lei nº 11.457, de 2007.

De plano, reconheça-se que, ao instituir a Receita Federal do Brasil por meio da Lei nº 11.457 de 16 de março de 2007, o legislador também acabou dispondo sobre o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias para que a autoridade administrativa profira decisão no âmbito do processo administrativo federal. Confira-se:

**“Lei nº 11.457/2007**

**Art. 24.** É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

O fato é que jamais existiu sanção explícita para o descumprimento do prazo de 360 dias previsto no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, o que significa dizer, pois, que um processo administrativo pode demorar, em tese, tantos anos sem que seja julgado em primeira instância e sem que haja expressamente a aplicação de qualquer sanção. Na verdade, o artigo 24 da Lei nº 11.457/07 é dotado de mínima eficácia e, por isso mesmo, acaba dependendo de regulamentação para que venha a surtir algum efeito prático.

---

<sup>6</sup> Cf. Lei nº 5.172/66. Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

É nesse contexto que se manifesta Sérgio André Rocha<sup>7</sup> ao dispor que

“(…) a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que criou a “Super Receita”, estabeleceu em seu artigo 24 que “é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”. Todavia, a referida Lei não estabeleceu quaisquer sanções para o caso do descumprimento do prazo.

Como se sabe, tais prazos são denominados *impróprios*, já que são prazos em relação aos quais não se opera a preclusão temporal.

O mais importante, portanto, não é a previsão dos prazos em si, mas sim a determinação da consequência pelo seu descumprimento.

[...]

Vê-se, portanto, que a regra contida no novel artigo 24 da Lei nº 11.457/07, que criou a “Super Receita”, não é por si só bastante para a garantia de um processo administrativo fiscal com uma duração razoável, sendo necessário que se regulamentem as consequências do descumprimento do prazo de 360 dias lá previsto para que seja proferida a decisão administrativa.” (grifei).

A rigor, destaque-se que este E. CARF há muito que tem se manifestando no sentido de que a norma constante do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 é meramente programática e não estabelece qualquer tipo de sanção nas hipóteses em que o prazo ali previsto é supostamente descumprimento por parte da autoridade administrativa, conforme se pode verificar das ementas transcritas abaixo:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF**

Exercício: 2005

[...]

NORMA DO ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA.

A norma citada (É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte) é meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento.

[...]

(Processo nº 13748.001953/2008-69. Acórdão nº 2801-002.981. Conselheiro(a) Relator(a) Tânia Mara Paschoalin. Sessão de 16.04.2013. Publicado em 29.04.2013).”

Toda essa linha argumentativa nos leva a concluir que a decisão administrativa proferida em inobservância ao prazo estabelecido no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 não enseja qualquer sanção e muito menos a exclusão dos juros do cômputo do débito.

Por essas razões, entende que o pleito da recorrente no sentido de que os juros devem ser excluídos do cômputo do débito uma vez que a decisão não foi proferida no prazo máximo de 360 dias não deve ser aqui acolhido.

---

<sup>7</sup> ROCHA, Sérgio André. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário n. 142. São Paulo: Dialética, jul. 2007, p. 77-80.

### **3. Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, entendo por dar provimento parcial ao recurso apenas para considerar os efeitos da exclusão do Simples a partir de 1º de fevereiro de 2003.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega