



**Processo nº** 15983.720542/2011-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.634 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de agosto de 2021  
**Recorrente** C. H. M. DE OLIVEIRA CALCADOS - EPP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL**

Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA. ALEGAÇÃO INSUFICIENTE PARA QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Não comprovado nos autos a prática de conduta dolosa por parte do contribuinte, não se pode admitir que a simples constatação de omissão de receita signifique a qualificação da multa de ofício, posto ser imprescindível ao caso a inequívoca comprovação da prática de conduta dolosa pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a qualificadora, reduzindo a multa de ofício ao percentual de 75%, nos termos do Voto do relator. Vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que negavam provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Bianca Felicia Rothschild, Marcelo Jose Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

## Relatório

Trata-se de autos de infração lavrados para constituir créditos tributários de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/PASEP (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados em função da exclusão do contribuinte do regime do Simples Federal no primeiro semestre de 2007 e do Simples Nacional quanto ao segundo semestre deste mesmo ano-calendário.

Ressalte-se que a exclusão do Simples Federal é discutida nos autos do processo administrativo nº 15983.720366/2011-11 e do Simples Nacional no processo administrativo nº 15983.720367/2011-65, ambos sob relatoria deste mesmo Conselheiro Relator e pautados para julgamento nesta mesma sessão de julgamento.

A partir da análise de uma série de documentos apresentados pelo contribuinte em fiscalização, constatou-se que o contribuinte teria omitidos receitas, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, dado que as receitas mensais identificadas representavam valores inferiores aos créditos/depósitos efetivados mensalmente em suas contas correntes bancárias, com exceção para o mês de dezembro.

Em sendo assim, a receita bruta mensal do contribuinte corresponderia:

- a) para o período de fevereiro a novembro, aos valores mensais de depósitos/créditos apurados em contas correntes da empresa; e
- b) para o mês de dezembro, ao valor declarado pela empresa na Declaração Anual do Simples Nacional.

Os lançamentos foram efetuados com base no lucro arbitrado porque a pessoa jurídica deixou de apresentar os livros e documentos de sua escrituração comercial e porque seu livro-caixa não continha toda a movimentação financeira, impedindo a opção pelos lucros real ou presumido (art. 47, III, da Lei 8.981/1995). A exação considerou a diferença de imposto incidente sobre o lucro arbitrado e o que havia sido declarado nas sistemáticas especiais, além das receitas omitidas.

Os valores recolhidos espontaneamente pela empresa com base no Simples foram considerados na apuração das exações; os do Simples Nacional, não, porque, segundo a fiscalização, somente seriam objeto de restituição, conforme a Resolução 39/08.

A fiscalização identificou a intenção da contribuinte de ocultar do fisco o conhecimento das receitas omitidas, objetivando eximir-se, evitar ou diferir o pagamento devido dos tributos. Por isso, aplicou a multa qualificada de 150% sobre a fração de imposto e contribuições que incidiu sobre a omissão de receitas, conforme o art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96.

Em um primeiro momento, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando em síntese:

- a) é invalida a ação fiscal, pois a seleção da impugnante para a fiscalização não observou as determinações das portaria SRF 500/95 e 3.007/02;
- b) descabe a exigência tributária enquanto não forem decididos os processos 15983.720366/2011-11 e 15983.720367/2011-65, nos quais a impugnante discute a sua exclusão do Simples e do Simples Nacional, as quais teriam sido irregulares;
- c) o lançamento é nulo por cerceamento do direito de defesa, pois a fiscalização se valeu de informações de cujo teor não lhe foi dado conhecimento;
- d) é ilícita a prova obtida, já que é impossível a quebra do sigilo bancário da impugnante sem autorização judicial;
- e) a omissão de receita não é causa de exclusão do Simples, devendo a tributação ocorrer segundo as regras do sistema simplificado;
- f) é indevido arbitramento do lucro e a autuada tem o direito à tributação com base no lucro presumido;
- g) não foram considerados os tributos pagos no Simples e no Simples Nacional; e
- h) a multa de 150% é indevida por não ter sido comprovado o evidente intuito de fraude.

Em sessão de 14/10/2013, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (“DRJ/POA”) julgou improcedente a defesa do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

**LANÇAMENTO. PLANEJAMENTO FISCAL. IRRELEVÂNCIA**. A atividade de planejamento efetuada pelos órgãos da administração fazendária é irrelevante para validade e eficácia do lançamento fiscal.

**EXIGÊNCIAS TRIBUTÁRIAS. PREJUDICIALIDADE DOS RECURSOS APRESENTADOS CONTRA AS EXCLUSÕES DO SIMPLES E DO SIMPLES NACIONAL.** As reclamações e recursos contra atos declaratórios de exclusão e contra lançamentos de ofício suspendem a exigibilidade dos créditos tributários derivados de exclusão do Simples ou do Simples Nacional. A legislação não impede o lançamento de ofício nem contempla o sobrerestamento de impugnação enquanto não julgados os recursos contra as exclusões do Simples ou do Simples Nacional.

**AUTO DE INFRAÇÃO. DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA.** O direito ao contraditório e à ampla defesa é exercido no momento da impugnação dos lançamentos.

**NULIDADE. USO DE INFORMAÇÕES DESCONHECIDAS PELO SUJEITO PASSIVO. FALTA DE ENVIO DOS DEMONSTRATIVOS DE OMISSÃO DE RECEITA. NÃO CONFIRMAÇÃO.** A fiscalização pode fazer uso de informações desconhecidas do sujeito passivo durante a fase investigativa sem que se configure ofensa ao contraditório ou à ampla defesa. O processo administrativo fiscal somente admite as provas que estiverem contidas em seus autos. O possibilidade de alcançar as provas do processo administrativo durante o prazo de impugnação afasta a hipótese de cerceamento do direito de defesa sob argumento de inacessibilidade aos demonstrativos de omissão de receitas, principalmente se os elementos de prova foram fornecidos pelo sujeito passivo ou se eles deveriam estar em sua posse.

**PROCEDIMENTO FISCAL. SIGILO BANCÁRIO. ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.** Não há violação do sigilo bancário se o contribuinte fornece os extratos bancários ao fisco.

**EXCLUSÃO DO SIMPLES E DO SIMPLES NACIONAL. EFEITOS.** As pessoas jurídicas que forem excluídas do Simples ou do Simples Nacional sujeitam-se às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão.

**LUCRO ARBITRADO.** A pessoa jurídica que não mantiver o livro-caixa com toda sua movimentação financeira, inclusive bancária, e a escrituração contábil nos termos da legislação comercial sujeita-se à tributação com base no lucro arbitrado.

**APURAÇÃO DOS TRIBUTOS. RECOLHIMENTOS NO SIMPLES NACIONAL.** Os tributos apurados e recolhidos pelo sujeito passivo em sistemática de tributação diversa da que foi adotada na autuação devem ser deduzidos das exigências relativas aos respectivos tributos e períodos de apuração.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. SONEGAÇÃO.** A conduta de não declarar a receita bruta ao fisco configura sonegação, ensejando a qualificação da multa de ofício.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL, PIS e Cofins.** A decisão adotada para a imposição principal estende-se aos demais tributos em decorrência da estreita relação entre causa e efeito.

Nos fundamentos do acórdão recorrido (fls. 555/562 do *e-processo*):

#### **Desrespeito às normas de planejamento fiscal**

A contribuinte objetiva a desconstituição do lançamento, pois entende que houve desrespeito às normas de programação e seleção de contribuintes. Justifica que as ações fiscais devem ser dirigidas uniformemente aos administrados, levando-se em conta os princípios constitucionais da isonomia, da impessoalidade e da imparcialidade. Sustenta não terem sido indicadas as razões ou a origem da fiscalização procedida em relação ao sujeito passivo, o que poderia caracterizar mero capricho, perseguição, animosidade ou puro interesse político.

A defendant não traz prova ou indício de que a ação fiscal tenha infringido os citados princípios constitucionais.

As portarias SRF 500/95 e 3.007/02, indicadas pela contribuinte, não vigoravam ao tempo do início da ação fiscal. O planejamento das atividades fiscais estava regulado, na oportunidade, pela Portaria RFB 11.371/07 [...]

As normas apontadas pela impugnante ou a portaria que as substituiu não geram direito a qualquer contribuinte de ser ou não fiscalizado. Elas apenas constituem parâmetros objetivos para o planejamento das fiscalizações pelos órgãos da administração tributária. Tratam-se de matéria interna corporis, cujo interesse exclusivo é da União.

Portanto, a tese lançada pela impugnante não merece acolhida.

Prejudicialidade dos recursos contra as exclusões do Simples e do Simples Nacional A interessada entende que a exigência tributária seria incabível enquanto não fossem decididos os processos 15983.720366/2011-11 e 15983.720367/2011-65, nos quais é discutida sua exclusão do Simples e do Simples Nacional. Entende que as manifestações de inconformidade apresentadas demonstram a ilegalidade dos respectivos atos declaratórios.

[...]

Não há previsão legal para sobrestrar-se o julgamento do processo de exigência dos créditos tributários até a definitividade do julgamento dos processos de exclusão do Simples e/ou do Simples Nacional. Tampouco é proibido efetuar o lançamento de ofício enquanto pendentes os recursos às exclusões.

As manifestações de inconformidade contra as exclusões do Simples e do Simples Nacional foram julgadas nesta mesma sessão de julgamento, sendo consideradas improcedentes (fls. 540/550).

#### **Cerceamento do direito de defesa**

A impugnante alega cerceamento do direito de defesa porque não lhe foram encaminhados os demonstrativos de apuração da receita omitida, impossibilitando a verificação da origem. Defende que a fiscalização se valeu de informações de cujo teor não lhe foi dado conhecimento.

O processo administrativo fiscal inicia com a ciência do sujeito passivo. Sua fase litigiosa instaura-se somente com a impugnação da exigência [...]

[...]

O termo de verificação fiscal quantificou a omissão de receitas em planilha, contendo dados como os que ora se reproduz:

MÊS	RECEITAS INFORMADAS EM DECLARAÇÃO SIMPLIFICADA	DEPÓSITOS/CRÉDITOS APURADOS EM EXTRATOS BANCÁRIOS	OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE
FEV	56.766,48	268.211,13	211.444,65
MAR	38.998,12	200.029,20	161.031,08
ABR	33.291,90	178.096,66	144.804,76
MAI	58.056,62	165.234,53	107.177,91
JUN	50.190,92	159.795,00	109.604,08
JUL	53.156,15	212.593,02	159.436,87
AGO	69.895,50	279.410,96	209.515,46
SET	98.986,72	225.489,84	126.503,12
OUT	203.087,60	344.667,16	141.579,56
NOV	237.417,00	286.051,91	48.634,91
DEZ	570.951,00	492.958,58	0,00

Os lançamentos tributários tiveram alicerce em provas e elementos contidos no processo, os quais ficaram à disposição da contribuinte durante todo o prazo para formulação da impugnação. Muitos desses elementos, inclusive, foram fornecidos pela própria fiscalizada, estavam ou deveriam estar em sua posse. É o caso das informações bancárias, necessárias à escrituração do livro-caixa, e da Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (DSPJ/2008).

#### **Quebra do sigilo bancário sem autorização judicial**

A impugnante defende que a quebra do sigilo bancário somente pode ocorrer mediante autorização do Poder Judiciário. Assim, a utilização dos extratos bancários da impugnante pela fiscalização caracterizaria utilização de prova ilícita, a ensejar a nulidade dos autos de infração.

[...]

Vale lembrar que os extratos bancários constituem comprovantes de registros contábeis, sobretudo do livro-caixa.

#### **Omissão de receitas como causa de exclusão dos sistemas simplificados de tributação**

A contribuinte sustenta que a omissão de receita não é causa para exclusão do Simples ou do Simples Nacional. Defende que a omissão de receitas não seria uma infração à legislação tributária, pois, do contrário, os artigos 18 e 19 da Lei 9.317/96, assim como os artigos 34 e 35 da Lei Complementar 123/06 – que conferem tratamento especial à omissão de receitas – perderiam a utilidade.

A alegação da interessada não merece análise no seio deste processo. Ela já é objeto de apreciação nos processos 15983.720366/2011-11 e 15983.720367/2011-65, que tratam da oposição aos atos declaratórios que determinaram sua exclusão do Simples e do Simples Nacional. A análise aqui deve ser afastada por litispendência do tema.

#### **Incidência da tributação pelas regras dos sistemas simplificados**

A impugnante defende que a omissão de receitas não poderia ser tributada pelo regime do lucro arbitrado, mas tão somente pelos sistemas de tributação simplificados. Sua tese teria esteio nos arts. 18 e 19 da Lei 9.317/96 e arts. 34 e 35 da Lei Complementar 123/06, que seriam corroborados pelo art. 10 da Resolução CGSN 30/08.

O art. 18 da Lei 9.317/96 e o art. 34 da Lei Complementar 123/06 estabelecem que todas as presunções de omissão de receitas existentes nas legislações dos tributos

incluídos nas sistemáticas simplificadas são aplicáveis às microempresas e empresas de pequeno porte optantes dos regimes simplificados. O art. 19 da Lei 9.317/96 e o art. 35 da Lei Complementar 123/06, por outro lado, estendem às empresas dos regimes simplificados as normas relativas a juros e multas previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.

### **Arbitramento do lucro**

A impugnante reclama que não lhe foi concedida a possibilidade de promover a regularização de sua escrita e de optar pela tributação com base no lucro real ou lucro presumido. Lembra que mantinha o livro-caixa e que a omissão de receita não é motivo para o arbitramento do lucro.

[...]

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido é dispensada da manutenção da escrituração contábil nos termos da legislação comercial desde que mantenha livro-caixa com toda sua movimentação financeira, inclusive bancária (art. 527 do RIR/99). Se o livro-caixa apresentado não continha todos os requisitos legais, a interessada deveria manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

A impugnante foi intimada a apresentar a escrita e não o fez (fls. 414/415 e 418). Não há previsão legal nem é razoável exigir que o fisco conceda prazo para a regularização da escrita. A manutenção da escrita regular é uma obrigação legal, cujo desatendimento enseja o arbitramento do lucro, nos termos do art. 530, III, do RIR/99.

É correta a tributação com base no lucro arbitrado.

### **Exclusão dos tributos pagos no Simples e no Simples Nacional**

A contribuinte reclama por não terem sido excluídos das exigências os tributos pagos nas sistemáticas do Simples e do Simples Nacional. Fundamenta-se no art. 540 do RIR/99, que autoriza a dedução do imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo.

A fiscalização informou que os valores recolhidos espontaneamente, com base no Simples, foram considerados na apuração dos valores exigidos. No caso do Simples Nacional, entretanto, entendeu que o aproveitamento não seria devido, tendo em vista a Resolução CGSN 39/08, que dispõe sobre a restituição no âmbito deste regime.

Os demonstrativos de apuração dos tributos corroboram a informação fiscal em relação ao Simples. Neles constam a dedução dos valores recolhidos, proporcionalmente à destinação de cada tributo. Por outro lado, o entendimento da fiscalização em relação ao Simples Nacional não pode ser acatado.

A Solução de Consulta Interna 23 - Cosit, de 21 de dezembro de 2006, é clara ao afirmar que a autoridade fiscal deve considerar os valores dos tributos referentes ao período de apuração fiscalizado, apurados pelo sujeito passivo sob forma de tributação diferente da que for aplicada no curso da ação fiscal, lançando apenas a diferença de imposto ou contribuição. Essa orientação não questiona se os pagamentos seriam indevidos desde a origem. Ela se impõe tanto em uma exclusão retroativa do Simples Nacional, como para o caso do contribuinte que nunca esteve sob o regime do Simples Nacional, mas que recolheu tributo por quantia incorreta, em razão da adoção equivocada do sistema de tributação.

A Resolução CGSN 39/08, citada pela fiscalização para justificar o não aproveitamento dos valores recolhidos pelo Simples Nacional, foi revogada e substituída pela Resolução CGSN 94/11, em momento posterior à autuação. Esta última, além da restituição, dispõe sobre a compensação, mencionando que esta seria efetuada por aplicativo específico (arts. 117 a 119). Contudo, o que a contribuinte postula não se trata da compensação, instituto jurídico que consiste no encontro de contas entre duas partes, utilizado para extinguir obrigações recíprocas (débitos e créditos), mas do aproveitamento de pagamentos efetuados.

Assim, entendo que a interessada tem direito ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados pelo Simples Nacional, cujos valores recolhidos, segundo os extratos do Simples Nacional, são:

Tributo	Ente federado	jul-07	ago-07	set-07	out-07	nov-07	dez-07
IRPJ	União	207,30	272,59	386,04	792,04	997,15	2.455,08
CSLL	União	207,30	272,59	386,04	792,04	997,15	2.455,08
COFINS	União	616,61	810,78	1.158,14	2.376,12	2.967,71	7.193,98
PIS/PASEP	União	148,83	195,70	277,16	568,64	712,25	1.712,85
INSS	União	1.754,18	2.306,57	3.316,09	6.803,45	8.475,80	20.554,26
ICMS	SP	1.509,63	1.985,03	2.840,91	5.828,61	7.288,70	17.699,48
<b>Total/Valor recolhido</b>		<b>4.443,85</b>	<b>5.843,26</b>	<b>8.364,38</b>	<b>17.160,90</b>	<b>21.438,76</b>	<b>52.070,73</b>

#### Multa de ofício de 150%

A impugnante rechaça a aplicação da multa qualificada de 150%. Sustenta que não houve comprovação cabal da fraude e da evidência do intuito doloso. Alerta que a fraude não pode ser presumida e que o fiscal teria aplicado a multa com base em responsabilidade objetiva.

A fiscalização identificou a intenção da contribuinte de ocultar do fisco o conhecimento das receitas omitidas, com o objetivo de se eximir, evitar ou diferir o pagamento dos tributos devidos. Por isso, aplicou a multa qualificada de 150% sobre a fração de imposto e contribuições que incidiu sobre a omissão de receitas, conforme o art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96.

O autuante interpretou corretamente os fatos ocorridos, identificando os elementos objetivos que concretizam a sonegação, tipificada no art. 71 da Lei 4.502/64, e os elementos subjetivos que demonstram o intuito doloso.

A forma sistemática de ocultação das receitas que transitaram pelas contas de depósitos bancários revela a intencionalidade de impedir o conhecimento da conduta pelo fisco. A reiteração não pode ser atribuída a mero erro. Ao contrário, comprova a vontade livre e consciente de furtar-se ao pagamento do tributo – o que implica dolo de sonegar.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reitera todos os argumentos anteriormente apresentados, inclusive no sentido de que a Autoridade Fiscal deveria ter considerado os valores recolhidos na sistemática do Simples e do Simples Nacional, o que, conforme se viu, não foi mantido pela instância *a quo*, a qual determinou expressamente que (fls. 561 do *e-processo*) *a interessada tem direito ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados pelo Simples Nacional*.

É o relatório do necessário.

## Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

### Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 17/06/2014 (fls. 567 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 11/07/2014 (fls. 569 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

### Mérito

De início, destaque-se que o entendimento particular deste Conselheiro Relator nos processos de exclusão do Simples Federal e do Simples Nacional era no sentido de afastar a alegação fiscal de que o contribuinte teria agido mediante “prática reiterada de infração”, o que portanto afastaria a exclusão do Simples Federal, posto ter sido o único fundamento utilizado pelo ato de exclusão, mas manteria a exclusão do Simples Nacional, face a existência de um outro motivo ensejador da exclusão, o qual pode ser vislumbrado nos autos do PAF nº 15983.720367/2011-65.

Em razão do exposto e diante da manutenção da exclusão do contribuinte tanto do regime do Simples Federal como do Simples Nacional, devem ser mantido o auto de infração lavrado para cobrança das diferenças na apuração dos tributos. Isto porque o contribuinte não trouxe novos elementos de prova, nem tampouco novos fundamentos jurídicos hábeis e suficientes para refutar aquilo que já fora decidido pela instância *a quo*, nesse ponto, razão pela qual peço as devidas vêniás para reproduzir os argumentos constantes do acórdão recorrido, os quais merecem ser mantidos, salvo com relação a um único ponto específico, mais especificamente voltado para a qualificação da multa, posto que a simples omissão de receita não caracteriza uma conduta dolosa apta a reclamar a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%, afastando assim a incidência da norma contida no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996.

Em vista do exposto, a respeito da manutenção do auto de infração para cobrança da diferença de tributo apurada, vejamos o que decidiu a DRJ/POA e está sendo mantido no presente (fls. 555/562 do *e-processo*):

#### **Desrespeito às normas de planejamento fiscal**

A contribuinte objetiva a desconstituição do lançamento, pois entende que houve desrespeito às normas de programação e seleção de contribuintes. Justifica que as ações fiscais devem ser dirigidas uniformemente aos administrados, levando-se em conta os princípios constitucionais da isonomia, da impessoalidade e da imparcialidade. Sustenta não terem sido indicadas as razões ou a origem da fiscalização procedida em relação ao sujeito passivo, o que poderia caracterizar mero capricho, perseguição, animosidade ou puro interesse político.

A defendant não traz prova ou indício de que a ação fiscal tenha infringido os citados princípios constitucionais.

As portarias SRF 500/95 e 3.007/02, indicadas pela contribuinte, não vigoravam ao tempo do início da ação fiscal. O planejamento das atividades fiscais estava regulado, na oportunidade, pela Portaria RFB 11.371/07 [...]

As normas apontadas pela impugnante ou a portaria que as substituiu não geram direito a qualquer contribuinte de ser ou não fiscalizado. Elas apenas constituem parâmetros objetivos para o planejamento das fiscalizações pelos órgãos da administração tributária. Tratam-se de matéria interna corporis, cujo interesse exclusivo é da União.

Portanto, a tese lançada pela impugnante não merece acolhida.

Prejudicialidade dos recursos contra as exclusões do Simples e do Simples Nacional A interessada entende que a exigência tributária seria incabível enquanto não fossem decididos os processos 15983.720366/2011-11 e 15983.720367/2011-65, nos quais é discutida sua exclusão do Simples e do Simples Nacional. Entende que as manifestações de inconformidade apresentadas demonstram a ilegalidade dos respectivos atos declaratórios.

[...]

Não há previsão legal para sobrestar-se o julgamento do processo de exigência dos créditos tributários até a definitividade do julgamento dos processos de exclusão do Simples e/ou do Simples Nacional. Tampouco é proibido efetuar o lançamento de ofício enquanto pendentes os recursos às exclusões.

As manifestações de inconformidade contra as exclusões do Simples e do Simples Nacional foram julgadas nesta mesma sessão de julgamento, sendo consideradas improcedentes (fls. 540/550).

#### **Cerceamento do direito de defesa**

A impugnante alega cerceamento do direito de defesa porque não lhe foram encaminhados os demonstrativos de apuração da receita omitida, impossibilitando a verificação da origem. Defende que a fiscalização se valeu de informações de cujo teor não lhe foi dado conhecimento.

O processo administrativo fiscal inicia com a ciência do sujeito passivo. Sua fase litigiosa instaura-se somente com a impugnação da exigência [...]

[...]

O termo de verificação fiscal quantificou a omissão de receitas em planilha, contendo dados como os que ora se reproduz:

MÊS	RECEITAS INFORMADAS EM DECLARAÇÃO SIMPLIFICADA	DEPÓSITOS/CRÉDITOS APURADOS EM EXTRATOS BANCÁRIOS	OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE
FEV	56.766,48	268.211,13	211.444,65
MAR	38.998,12	200.029,20	161.031,08
ABR	33.291,90	178.096,66	144.804,76
MAI	58.056,62	165.234,53	107.177,91
JUN	50.190,92	159.795,00	109.604,08
JUL	53.156,15	212.593,02	159.436,87
AGO	69.895,50	279.410,96	209.515,46
SET	98.986,72	225.489,84	126.503,12
OUT	203.087,60	344.667,16	141.579,56
NOV	237.417,00	286.051,91	48.634,91
DEZ	570.951,00	492.958,58	0,00

Os lançamentos tributários tiveram alicerce em provas e elementos contidos no processo, os quais ficaram à disposição da contribuinte durante todo o prazo para formulação da impugnação. Muitos desses elementos, inclusive, foram fornecidos pela própria fiscalizada, estavam ou deveriam estar em sua posse. É o caso das informações bancárias, necessárias à escrituração do livro-caixa, e da Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (DSPJ/2008).

#### **Quebra do sigilo bancário sem autorização judicial**

A impugnante defende que a quebra do sigilo bancário somente pode ocorrer mediante autorização do Poder Judiciário. Assim, a utilização dos extratos bancários da impugnante pela fiscalização caracterizaria utilização de prova ilícita, a ensejar a nulidade dos autos de infração.

[...]

Vale lembrar que os extratos bancários constituem comprovantes de registros contábeis, sobretudo do livro-caixa.

#### **Omissão de receitas como causa de exclusão dos sistemas simplificados de tributação**

A contribuinte sustenta que a omissão de receita não é causa para exclusão do Simples ou do Simples Nacional. Defende que a omissão de receitas não seria uma infração à legislação tributária, pois, do contrário, os artigos 18 e 19 da Lei 9.317/96, assim como os artigos 34 e 35 da Lei Complementar 123/06 – que conferem tratamento especial à omissão de receitas – perderiam a utilidade.

A alegação da interessada não merece análise no seio deste processo. Ela já é objeto de apreciação nos processos 15983.720366/2011-11 e 15983.720367/2011-65, que tratam da oposição aos atos declaratórios que determinaram sua exclusão do Simples e do Simples Nacional. A análise aqui deve ser afastada por litispendência do tema.

#### **Incidência da tributação pelas regras dos sistemas simplificados**

A impugnante defende que a omissão de receitas não poderia ser tributada pelo regime do lucro arbitrado, mas tão somente pelos sistemas de tributação simplificados. Sua tese teria esteio nos arts. 18 e 19 da Lei 9.317/96 e arts. 34 e 35 da Lei Complementar 123/06, que seriam corroborados pelo art. 10 da Resolução CGSN 30/08.

O art. 18 da Lei 9.317/96 e o art. 34 da Lei Complementar 123/06 estabelecem que todas as presunções de omissão de receitas existentes nas legislações dos tributos

incluídos nas sistemáticas simplificadas são aplicáveis às microempresas e empresas de pequeno porte optantes dos regimes simplificados. O art. 19 da Lei 9.317/96 e o art. 35 da Lei Complementar 123/06, por outro lado, estendem às empresas dos regimes simplificados as normas relativas a juros e multas previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.

### **Arbitramento do lucro**

A impugnante reclama que não lhe foi concedida a possibilidade de promover a regularização de sua escrita e de optar pela tributação com base no lucro real ou lucro presumido. Lembra que mantinha o livro-caixa e que a omissão de receita não é motivo para o arbitramento do lucro.

[...]

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido é dispensada da manutenção da escrituração contábil nos termos da legislação comercial desde que mantenha livro-caixa com toda sua movimentação financeira, inclusive bancária (art. 527 do RIR/99). Se o livro-caixa apresentado não continha todos os requisitos legais, a interessada deveria manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

A impugnante foi intimada a apresentar a escrita e não o fez (fls. 414/415 e 418). Não há previsão legal nem é razoável exigir que o fisco conceda prazo para a regularização da escrita. A manutenção da escrita regular é uma obrigação legal, cujo desatendimento enseja o arbitramento do lucro, nos termos do art. 530, III, do RIR/99.

É correta a tributação com base no lucro arbitrado.

### **Exclusão dos tributos pagos no Simples e no Simples Nacional**

A contribuinte reclama por não terem sido excluídos das exigências os tributos pagos nas sistemáticas do Simples e do Simples Nacional. Fundamenta-se no art. 540 do RIR/99, que autoriza a dedução do imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo.

A fiscalização informou que os valores recolhidos espontaneamente, com base no Simples, foram considerados na apuração dos valores exigidos. No caso do Simples Nacional, entretanto, entendeu que o aproveitamento não seria devido, tendo em vista a Resolução CGSN 39/08, que dispõe sobre a restituição no âmbito deste regime.

Os demonstrativos de apuração dos tributos corroboram a informação fiscal em relação ao Simples. Neles constam a dedução dos valores recolhidos, proporcionalmente à destinação de cada tributo. Por outro lado, o entendimento da fiscalização em relação ao Simples Nacional não pode ser acatado.

A Solução de Consulta Interna 23 - Cosit, de 21 de dezembro de 2006, é clara ao afirmar que a autoridade fiscal deve considerar os valores dos tributos referentes ao período de apuração fiscalizado, apurados pelo sujeito passivo sob forma de tributação diferente da que for aplicada no curso da ação fiscal, lançando apenas a diferença de imposto ou contribuição. Essa orientação não questiona se os pagamentos seriam indevidos desde a origem. Ela se impõe tanto em uma exclusão retroativa do Simples Nacional, como para o caso do contribuinte que nunca esteve sob o regime do Simples Nacional, mas que recolheu tributo por quantia incorreta, em razão da adoção equivocada do sistema de tributação.

A Resolução CGSN 39/08, citada pela fiscalização para justificar o não aproveitamento dos valores recolhidos pelo Simples Nacional, foi revogada e substituída pela Resolução CGSN 94/11, em momento posterior à autuação. Esta última, além da restituição, dispõe sobre a compensação, mencionando que esta seria efetuada por aplicativo específico (arts. 117 a 119). Contudo, o que a contribuinte postula não se trata da compensação, instituto jurídico que consiste no encontro de contas entre duas partes, utilizado para extinguir obrigações recíprocas (débitos e créditos), mas do aproveitamento de pagamentos efetuados.

Assim, entendo que a interessada tem direito ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados pelo Simples Nacional, cujos valores recolhidos, segundo os extratos do Simples Nacional, são:

Tributo	Ente federado	jul-07	ago-07	set-07	out-07	nov-07	dez-07
IRPJ	União	207,30	272,59	386,04	792,04	997,15	2.455,08
CSLL	União	207,30	272,59	386,04	792,04	997,15	2.455,08
COFINS	União	616,61	810,78	1.158,14	2.376,12	2.967,71	7.193,98
PIS/PASEP	União	148,83	195,70	277,16	568,64	712,25	1.712,85
INSS	União	1.754,18	2.306,57	3.316,09	6.803,45	8.475,80	20.554,26
ICMS	SP	1.509,63	1.985,03	2.840,91	5.828,61	7.288,70	17.699,48
<b>Total/Valor recolhido</b>		<b>4.443,85</b>	<b>5.843,26</b>	<b>8.364,38</b>	<b>17.160,90</b>	<b>21.438,76</b>	<b>52.070,73</b>

Já quanto ao fato “qualificação da multa”, vejamos o que fora decidido pela instância *a quo* (fls. 562 do *e-processo*):

A fiscalização identificou a intenção da contribuinte de ocultar do fisco o conhecimento das receitas omitidas, com o objetivo de se eximir, evitar ou diferir o pagamento dos tributos devidos. Por isso, aplicou a multa qualificada de 150% sobre a fração de imposto e contribuições que incidiu sobre a omissão de receitas, conforme o art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96. [...]

A forma sistemática de ocultação das receitas que transitaram pelas contas de depósitos bancários revela a intencionalidade de impedir o conhecimento da conduta pelo fisco. A reiteração não pode ser atribuída a mero erro. Ao contrário, comprova a vontade livre e consciente de furtar-se ao pagamento do tributo – o que implica dolo de sonegar.

Nada obstante o aduzido, não concordamos com o referido argumento, pois o que a fiscalização considerou em verdade foi que o fato de ter sido constatado o fato “omissão de receitas” no decorrer de todo o ano calendário de 2007, estaria configurada a conduta fraudulenta do contribuinte, o que nada obstante não parece ser a interpretação mais adequada da legislação.

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

Veja-se nesse sentido o conteúdo das Súmulas CARF nº 14 e 25:

**Súmula CARF nº 14.** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

**Súmula CARF nº 25.** A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

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

Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, veja-se o quanto exposto nos fundamentos do acórdão nº 1201-004.563 de relatoria do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto e julgado a unanimidade em 19/01/2021 para afastar a qualificação e agravamento de multa de ofício com base na mera alegação de omissão de receita:

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

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

Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição sine qua non para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

Em sendo assim, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

