ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.002852/2007-44

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

Processo nº	19515.002852/2007-44
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1201-002.098 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	15 de março de 2018
Matéria	SIMPLES
Recorrente	EMILYTEC - COMÉRCIO DE TELEFONIA E INFORMÁTICA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. INOCORRÊNCIA.

Mera alegação de erro na composição da base de cálculo do valor autuado, sem a devida instrução probatória, não tem o condão de anular o ato administrativo, nos termos dos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS DE PIS, COFINS E CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

O valor devido pela pessoa jurídica optante pelo Simples é calculado com a aplicação de percentuais sobre sua receita bruta, sem qualquer exclusão, dedução ou abate, conforme determinado pelo artigo 5° da Lei n° 9.317/1996.

ARBITRAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A adoção do regime de tributação pelo lucro arbitrado só é aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido (artigos 529 a 539 do RIR).

Por ser optante pelo Simples, a omissão de receitas, decorrentes de depósitos e créditos bancários não escriturados, corresponde à base de cálculo dos impostos e contribuições tributados pelo Sistema Simplificado, de acordo com o disposto no § 2°, do artigo 2°, da Lei n° 9.317/1996 combinado com o artigo 24, da Lei nº 9.249/1995. A autoridade fiscal, quando da lavratura do auto de infração, aplicou corretamente a legislação do Simples e não o arbitramento do lucro.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE.

A autoridade fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430/96: respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos considerados de origem não comprovada e intimou e reintimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários.

EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

A exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS não se aplica à dinâmica de tributação do Simples.

APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Nos termos da Súmula CARF nº 14, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli e Gisele Barra Bossa. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros José Carlos de Assis Guimarães e Rafael Gasparello Lima.

Relatório

1. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto como parte deste, o relatório constante da decisão de primeira instância:

> *"Em decorrência de ação fiscal direta, a contribuinte acima identificada foi autuada em 27/09/2007 (fls. 135, 145, 155, 165 e 175), e intimada a recolher o crédito tributário constituído relativo ao IRPJ, à contribuição para o PIS, à COFINS, à CSLL,*

à Contribuição para a Seguridade Social-INSS, multa proporcional e juros de mora, referentes a fatos geradores ocorridos em 2004.

2. Conforme descrito nos Autos de Infração, no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 85 a 87) e demonstrativos anexos (fls. 88 a 115), a contribuinte cometeu as seguintes infrações:

2.1. omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pela contribuinte regularmente intimada, tributada nos totais mensais superiores à diferença positiva entre as receitas brutas mensais informadas na Declaração Simplificada e a omissão de receita descrita no próximo subitem;

2.2 omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não escriturados cuja origem também não foi comprovada pela contribuinte regularmente intimada, mas que possuem históricos característicos de operações mercantis (cobrança bancária, operação de desconto) tributada nos totais mensais superiores às receitas brutas mensais informadas na Declaração Simplificada;

2.3 insuficiência de recolhimento decorrente de alteração da faixa de percentual de determinação do Simples sobre a receita declarada decorrente do acréscimo da receita omitida descritas nos subitens anteriores, conforme demonstrativo de fls. 118 a 122.

3. Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9° do Decreto n ° 70.235, de 06 de março de 1972, os seguintes Autos de Infração:

3.1. IRPJ (fls. 135 a 138) com base nos artigos 186, 188 e 199 do Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), 24 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 2°, § 2°, 3°, § 1°, alínea "a", 5°, 7°, § 1°, e 18 da Lei n° 9.317, de 05 de dezembro de 1996, 42 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e 3° da Lei n° 9.732, de 11 de dezembro de 1998, formalizando crédito tributário calculado até 31/08/2007 no montante de R$173.605,78;

3.2. PIS (fls. 145 a 148) com base no artigo 3°, alínea "b" da Lei Complementar (LC) n° 07, de 07 de setembro de 1970, combinado com o artigo 1°, parágrafo único, da Lei Complementar n° 17, de 12 de dezembro de 1973, artigos 2°, inciso I, 3° e 9° da Medida Provisória n° 1.249, de 14 de dezembro de 1995 e suas reedições, artigos 2°, § 2°, 3°, § 1°, alínea "b", 5°, 7°, § 1°, e 18 da Lei n° 9.317/1996, e 3° da Lei n° 9.732/1998, formalizando crédito tributário, calculado até 31/08/2007, no montante de R$173.605,78;

3.3. CSLL (fls. 155 a 158) com base nos artigos 1° da Lei n° 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 2°, § 2°, 3°, § 1°, alínea "c", 5°, 7°, § 1°, e 18 da Lei n° 9.317/1996, e 3° da Lei n°

9.732/1998, formalizando crédito tributário, calculado até 31/08/2007, no montante de R$269.729,26;

3.4. COFINS (fls. 165 a 168) com base nos artigos 1° e 2° da Lei Complementar (LC) n° 70, de 30 de dezembro de 1991, 2°, § 2°, 3°, § 1°, a1ínea "d", 5°, 7°, § 1°, e 18 da Lei n° 9.317/1996, e 3° da Lei n° 9.732/1998, formalizando crédito tributário, calculado até 31/08/2007, no montante de R$539.458,76; e

3.5. Contribuição para a Seguridade Social - INSS (fls. 175 a 178) com base nos artigos 2°, § 2°, 3°, § 1°, alínea "f", 5°, 7°, § 1°, e 18 da Lei n° 9.317/1996, e 3° da Lei n° 9.732/1998, formalizando crédito tributário, calculado até 31/08/2007, no montante de R$1.135.442,99.

4. O enquadramento legal das multas de oficio aplicadas é o artigo 44, incisos I e II, da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o artigo 19 da Lei n° 9.317/1996 (fls. 133, 143, 153, 163 e 173). O enquadramento legal dos juros de mora é o artigo 61, § 3°, da Lei n° 9.430/1996 (fls. 134, 144, 154, 164 e 174).

5. Irresignada com os lançamentos, em 26 de outubro de 2007, a empresa, representada por procurador (fls. 207 a 217), apresentou a impugnação de fls. 185 a 207, instruída com os documentos de fls. 208 a 220, na qual alega, em síntese, o seguinte:

5.1. o auto de infração é nulo por ter sido lavrado com base em presunções relativas e discricionárias, pois não há absoluta certeza da base de cálculo, já que eventuais descontos de cheques pré-datados e títulos com as instituições financeiras ou de valores junto a terceiros não foram considerados, nem toda a movimentação em conta bancária é receita ou faturamento, principalmente quando a empresa passa por necessidade de crédito por ser empresa em crescimento e sem linhas de crédito pré-aprovado;

5.2. o atributo de legitimidade do ato administrativo de lançamento tributário vem enfrentando duro questionamento face ao princípio da equidade, já que o ato jurídico produzido pelo particular não tem o condão de validade até prova em contrário;

5.3. supor que um fato alegado pelo Fisco tenha efetivamente ocorrido é afrontar de forma direta os princípios do contraditório e da ampla defesa e para que se configure o fato jurídico tributário, há que se satisfazer todos os critérios identificadores e tipificadores da hipótese da regra-matriz de incidência tributária (critério material, critério temporal, critério espacial, elemento quantitativo);

5.4. além de erroneamente o auditor fiscal ter suposto que todo o valor creditado na conta corrente era renda passível de tributação, deixou de contabilizar as despesas operacionais e as deduções previstas nos artigos 581 a 614 do RIR/1999;

5.5. conforme doutrina e jurisprudência transcritas, presunção, por si só, não basta para fundamentar a exigência imposta pelo poder tributante;

5.6. o presente auto de infração com base no arbitramento não merece prosperar por erro na determinação da base de cálculo em afronta ao Princípio da Tipicidade Cerrada, pois quando não conhecida a receita bruta, que é a hipótese tratada nos autos, devem ser utilizados outros elementos que não o somatório dos depósitos efetuados nas contas correntes bancárias da empresa, de acordo com jurisprudência citada;

5.7. o somatório de todos os depósitos efetuados em sua conta corrente não é também base de cálculo da Contribuição Social, pois a base de cálculo desta contribuição é o Lucro Líquido;

5.8. conforme artigo 2°, inciso I, da Lei n° 9.715/1998, a base de cálculo do PIS é o faturamento mensal e a origem dos depósitos que a impugnante desconhece poderia ter sido uma entrada regular "inicialmente para investimento e pelo simples fato da falta de movimentação, houve a retirada", logo "não houve sequer um faturamento na empresa, e seria mais uma vez um erro no arbitramento de valor";

5.9. no lançamento de PIS também foram desconsideradas indevidamente as exclusões de sua base de cálculo previstas nos artigos 3° e 4° da mesma Lei n° 9.715/1998;

5.10. há erro no arbitramento e excesso de presunção também em relação à COFINS por não consideração das exclusões previstas no parágrafo único do artigo 2° da Lei Complementar n° 70/1991;

5.11. a União Federal, representada pelo auditor fiscal, não tem poderes para lavrar o auto de infração Contribuição para a Seguridade Social - INSS "a partir do momento em que o digno auditor fiscal impõe a sua pretensão fiscal para excluir a empresa do SIMPLES, e até mesmo quando a empresa já não está enquadrada na hipótese prevista na legislação do SIMPLES", ressalvando-se que a competência para lançamento deste tributo é apenas para fatos ocorridos a partir da fusão entre a Receita Federal e a fiscalização previdenciária, não para fatos pretéritos;

5.12. a multa ora atribuída de 150% e de 75% é, no mínimo, aviltante, pois impossibilita qualquer pagamento ou parcelamento e a Constituição Federal veda expressamente a utilização de tributo com efeito de confisco (privação do contribuinte de seu patrimônio por ato arbitrário e unilateral da autoridade administrativa) que deve ser examinado com base em todo o universo tributário que cada pobre contribuinte carrega;

5.13. a imposição de sanção de 150% e de 75% do valor do tributo reclamado, sem considerar os juros de mora, é flagrantemente confiscatória por impingir ao contribuinte o pagamento de praticamente três vezes o valor do tributo

supostamente devido, o que demonstra que esta multa não tem o caráter meramente penal, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e doutrina transcritas;

5.14. apesar de o artigo 112, incisos II e III, do CTN dizer que se interpreta de maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão dos seus efeitos e à autoria, o auditor fiscal, ao auferir o tributo por meio do montante creditado em conta corrente, sem provas contundentes, presumiu de forma mais desfavorável ao contribuinte;

5.15. o lançamento deve ficar adstrito ao montante que o próprio auditor fiscal reconhece como receita da atividade, pois uma das características intrínsecas de uma regra-matriz de incidência tributária é a definição clara e restritiva dos fatos jurídicos tributários que a compõem;

5.16. "se a omissão é objeto de lançamento fiscal, o seu saldo excedente declarado deve ser considerado como redutor do lançamento pelo suposta omissão, tal como, o mês de janeiro de 2004",

5.17. deve-se admitir a exclusão do PIS, da COFINS e do ICMS na base de cálculo do IRPJ e, por força dos artigos 2° da Lei n° 7.689/1988 e 57 da Lei n° 8.981/1995, também na base de cálculo da CSLL, pois os tributos não podem ser considerados rendimentos, sua dedução para apuração do lucro real segue o regime de caixa, conforme artigo 41 da Lei n° 8.981/ 1995, e a tributação de omissão de receitas não é mais à parte face à revogação do artigo 43 da Lei n° 8.541/1992;

5.18. questiona-se a inclusão do ICMS na aferição da COFINS e do PIS e, via reflexa, do IRPJ e da CSLL, pois tributo não pode ser considerado faturamento e no Recurso Extraordinário n° 240.785/98 (extrato de informação processual à fl. 218), no qual se requer a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, dos sete ministros do STF que votaram, seis entenderam que imposto não é faturamento e, portanto, a COFINS não pode ser calculada sobre o ICMS;

5.19 o auditor fiscal não exarou entendimento de fraude e a Súmula n° 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes diz que a simples apuração de omissão de receitas 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;

5.20 a multa isolada não deve ser cumulada com a multa de ofício por falta de fundamentação legal, já que a Lei n° 9.430/1996 não faz distinção entre a multa isolada e a multa de ofício, conforme entendimento expressado na ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes de fl. 219;

5.21 o correto seria a aplicação da taxa de juros de 1% ao mês mais correção monetária, pois o uso da taxa Selic é ilegal e inconstitucional, já que, por ser fixada por ato normativo do Banco Central como a taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e Custódia, viola o princípio da legalidade e o CTN;

5.22 apenas para efeito ilustrativo junta à fl. 220 planilha de cálculo do PIS e do COFINS apurados versus PIS e COFINS com exclusão do ICMS (total de depósitos e os caracterizados como receitas);

5.23 o STF em 30 de abril de 2004 ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 1.521 reconheceu que somente é permitida a representação fiscal para fins penais após "transitado e julgado do processo administrativo", desta forma, requer a "suspensão da prática de quaisquer atos que venha a conduzir pela Representação Fiscal para Fins Penais até o final julgamento do presente procedimento administrativo tributário";

5.24 se não se entender que cabe o cancelamento do auto de infração, requer também a compensação dos valores já recolhidos (PIS/COFINS) com a nova apuração a ser realizada com a nova alíquota;

5.25 protesta pela juntada posterior de eventuais documentos.

6. Em análise preliminar, este relator elaborou o despacho de fl. 232 para que o processo 19515.002870/2007-26, que trata da exclusão da contribuinte do Simples a partir de 01/01/2005 devido ao excesso de receita bruta verificada em 2004 no lançamento acima descrito, fosse juntado por anexação ao presente processo, conforme determinação dos artigos 1°, inciso II, e § 3°, e 2°, da Portaria do Secretário da Receita Federal (SRF) n° 6.129, de 02 de dezembro de 2005. Os documentos que antes compunham as fls. 01 a 54 do processo 19515.002870/2007-26, compõem as fls. 233 a 286 do presente processo.

7. O Ato Declaratório Executivo Dicat/Derat/SPO n° 246, de 26 de novembro de 2007, que exclui a contribuinte do Simples a partir de 01 de janeiro de 2005 por excesso de receita bruta em 2004, encontra-se à fl. 278. Diante da não efetivação da intimação por via postal devido à devolução pelos Correios da correspondência de fl. 280, a ciência da exclusão foi realizada por meio de Edital Simples n° 099/2008, afixado em 11/02/2008 e desafixado em 05/03/2008 (fl. 281). Contudo, não houve apresentação de manifestação de inconformidade contra a exclusão do Simples.".

2. Em sessão de 18 de setembro de 2008, a 1ª Turma da DRJ/SPOI, por unanimidade de votos, reconheceu a definitividade administrativa da exclusão da contribuinte do Simples a partir de 01 de janeiro de 2005 e julgou procedentes os lançamentos, nos termos

do voto do relator, Acórdão nº 16-18615 (fls. 289/308), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo:

> *"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*
>
> *Data do fato gerador: 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/12/2004*
>
> *APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. IMPUGNAÇÃO.*
>
> *Os documentos que fundamentam contestação a lançamento tributário devem ser apresentados juntamente com a impugnação administrativa.*
>
> *PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.*
>
> *A instituição de uma presunção pela lei tributária transfere ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não aconteceu em seu caso particular.*
>
> *LANÇAMENTOS DECORRENTES.*
>
> *O decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da Contribuição para a Seguridade Social-INSS, também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.".*
>
> *"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ*
>
> *Data do fato gerador: 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/12/2004*
>
> *DEPÓSITO BANCÁRIO. RECEITA DA ATIVIDADE. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. RECEITA OMITIDA.*
>
> *Valores depositados em conta bancária, caracterizados como receitas da atividade, cuja escrituração e oferecimento à tributação a beneficiária contribuinte não comprova, são receitas omitidas.*
>
> *DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM NÃO COMPROVADA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. RECEITA OMITIDA.*
>
> *Depósito bancário cuja origem a contribuinte não comprova e que não foi escriturado nem oferecido à tributação deve ser considerado receita omitida.*
>
> *OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.*

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.".

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

Data do fato gerador: 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/12/2004

LANÇAMENTO. JULGAMENTO. NORMAS APLICÁVEIS. IMPOSTO DE RENDA.

As normas relativas ao imposto de renda devem ser aplicadas na determinação e exigência dos créditos tributários devidos em conformidade com o Simples.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS. REGISTRO OBRIGATÓRIO.

O contribuinte optante pelo Simples deve registrar toda sua movimentação financeira, inclusive bancária, em escrituração comercial ou em Livro Caixa.

CONTRIBUIÇÃO AO INSS. FISCALIZAÇÃO E COBRANÇA. SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL. COMPETÊNCIA.

A Secretaria da Receita Federal é competente para arrecadar, cobrar, fiscalizar e tributar todos os tributos devidos em conformidade com o Simples, inclusive a Contribuição ao INSS.

TRIBUTOS DECLARADOS.TRIBUTOS PAGOS. RECEITA OMITIDA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DIVERSA.

Descabe falar em desconto de tributos já declarados ou tributos já pagos no montante de tributos incidentes sobre receitas omitidas, que justamente por serem receitas omitidas, ainda não sofreram nenhuma incidência tributária.".

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DI: DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/12/2004

MULTA. LANÇAMENTO DE OFICIO.

O percentual da multa aplicada sobre os impostos e as contribuições apurados em lançamento de ofício é de 75% no mínimo.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO. MULTA. 150%.

Em lançamento de ofício é devida multa qualificada de 150% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi

pago ou recolhido quando demonstrada a presença de dolo na ação ou omissão do contribuinte.

CRÉDITO VENCIDO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os créditos Tributários vencidos e ainda não pagos devem ser acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

Lançamento Procedente"

3. A DRJ/SPOI não acatou os argumentos da Recorrente, em síntese, sob os seguintes fundamentos:

3.1. Descabe a juntada posterior de documentos, ressalvada as hipóteses previstas no § 4° do art. 16 do Decreto n° 70.235/1972;

3.2. A fiscalização baseou-se no cruzamento entre as declarações e os extratos bancários apresentados pelo contribuinte (fls. 52 e 53, anexo único, entregue após solicitação reiterada (fl. 51)). Nesse cálculo foram excluídas (último parágrafo de fl. 85 e primeiro de fl. 86) as operações bancárias que não representavam ingresso de recursos (estornos e transferências entre contas do mesmo titular).

3.3. O contribuinte foi intimado em 16/08/2007 (fl. 54) a demonstrar e comprovar a origem dos valores depositados/creditados nas contas correntes bancárias mantidas nas instituições financeiras relacionadas nos demonstrativos anexos (fls. 55 /81), e a demonstrar e comprovar a escrituração nos livros contábeis e fiscais destes valores depositados/creditados.

3.4. Como a intimação não foi atendida, conforme declaração fiscal (3° parágrafo de fl. 86), a autoridade fiscal aplicou as normas contidas no § 1° do artigo 7° e no artigo 18 da Lei n° 9.317/1996, que fazem parte do enquadramento legal da autuação e dispõem sobre o regime tributário dos contribuintes optantes pelo Simples (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte), já que no momento dos fatos geradores neste processo discutidos (ano-calendário 2004) a autuada era optante pelo Simples, conforme cópia da Declaração Simplificada de fls. 33 a 50.

3.5. Diante da disposição supra, em sendo optante do Simples, a contribuinte está obrigada a escriturar suas movimentações bancárias e a guardar os respectivos documentos comprobatórios suporte, bem como está sujeita à presunção de omissão de receita existente na legislação do imposto de renda apurável com base em depósito bancário de origem não comprovada, de acordo com o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, que também faz parte do enquadramento legal do lançamento (fls. 87 e 137).

3.6. Logo, diante da ausência de comprovação pelo contribuinte, o fiscal presumiu a existência de depósitos bancários de origem não comprovada e formalizou o lançamento de omissão de receitas com fundamento nos dispositivos supra.

3.7. Não há que se falar em aplicação do artigo 112 do CTN, pois não se trata de dúvida sobre a aplicação de lei que define infração ou comina penalidade, mas certeza da existência de depósitos bancários cuja origem não é comprovada.

3.8. Não houve arbitramento no cálculo do auto de infração, mas simplesmente foram aplicados os percentuais estabelecidos na legislação do Simples (incidem sobre sua receita bruta, sem qualquer exclusão, dedução ou abate), conforme artigos 5º, 2º e 24 da Lei nº 9.317/96, sobre a diferença entre a receita declarada e a soma da receita da atividade omitida e os créditos bancários cuja origem não foi comprovada.

3.9. A Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar os débitos de INSS quando relativos ao Simples, conforme disposto nos artigos 3º e 17 da Lei nº 9.317/96. A competência para lançar este tributo apurado no Simples já pertencia à Receita Federal antes da fusão com a Receita Previdenciária.

3.10. Quanto à exclusão do Simples, seus efeitos somente alcançarão os fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 2005, conforme registrado no 3° parágrafo de fl. 87. No caso dos autos, trata-se de fatos geradores ocorridos em 2004, período em que a contribuinte ainda está no Simples e sujeita à Contribuição INSS-Simples.

3.11. Considerou que o fato da contribuinte declarar receita bruta para apuração dos tributos devidos de acordo com o Simples (R$638.686,76) quase nove vezes menos do que os recebimentos (R$5.704.350,82) caracterizados como receita da atividade (operações de cobrança e desconto bancário), configuram o dolo descrito nos artigos 71 a 73 da Lei n° 4.502/1964, o que motiva a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual §1° do artigo 44 (antigo inciso II) da Lei n° 9.430/1996. Observe-se que a multa qualificada (150%) somente foi aplicada sobre a omissão decorrente dos recebimentos caracterizados como receita da atividade (coluna F de fl. 86). Sobre os valores da omissão de receitas decorrentes de presunção legal de omissão de receitas (depósitos bancários de origem não comprovada) foi aplicado o percentual geral de 75% previsto no artigo 44, inciso I, da Lei n° 9.430/1996, cuja utilização prescinde da caracterização de dolo. Não há nos lançamentos ora apreciados, cumulação de multa de ofício com multa isolada.

3.12. Considera legal o uso da taxa Selic como juros de mora para cobrança de créditos tributários com base no §1° do artigo 161 do CTN e no artigo 13 da Lei n° 9.065/ 1995 e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 836.829-RS).

3.13. Esclarece que a Representação Fiscal para Fins Penais continua apensada ao presente processo e, nos termos do artigo 83, da Lei nº 9.430/1996, será encaminhada ao Ministério Público após ser proferida decisão final na esfera administrativa, não tendo ocorrido, desta forma, qualquer ilegalidade. Observa que a lei não proíbe a formalização da Representação até porque é dever funcional do auditor fiscal que constata, no exercício de suas atividades funcionais, indícios de crime, preparar relato de tal fato ao titular da ação penal pública incondicionada.

3.14. Diante da não apresentação de manifestação de inconformidade pela contribuinte contra o Ato Declaratório que a excluiu do Simples a partir de 01 de janeiro de 2005 (fl. 278), esta exclusão encontra-se definitiva na esfera administrativa.

4. Cientificada da decisão (AR de 30/03/2009, fls. 324/325), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 335/349) em 22/04/2009 (fls. 351/352), reiterando as razões já expostas em sede de impugnação (fls. 185/207) e centrou seu pedido para que seja anulado o auto de infração e, alternativamente, se mantido o lançamento, seja: adequado à tributação mais favorável ao contribuinte; excluído o ICMS da base de cálculo das Contribuições ao

PIS e a COFINS; excluído o PIS e a COFINS da base de cálculo da CSLL e IRPJ e afastada a multa do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, por haver presunção de omissão de receitas para períodos consecutivos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora

5. O recurso é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Preliminar

I. Da correta constituição do crédito tributário

6. Recorrente sustenta que houve erro na determinação da base de cálculo e na interpretação dos extratos bancários quando da lavratura do auto de infração, em razão da presunção de omissão de receitas em face de todos os créditos realizados (*bis in idem*).

7. Contudo, limitou-se a dizer que a autoridade fiscal "*não pode simplesmente somar aos valores "omitidos", os valores resgatados, pois estes não decorrem de receita nova*", sem sequer apresentar documentação comprobatória da origem dos recebimentos, tampouco segregar e documentar tais situações fáticas onde teria ocorrido o *bis in idem* e eventual imputação indevida de valores no auto de infração.

8. Nesse sentido, não acolho o argumento da Recorrente de que o auto de infração está eivado de vícios, tampouco reconheço violação ao disposto nos citados artigos 53, da Lei nº 9.784/99, 37, da Constituição Federal (CF/88), 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN).

9. Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10 e 59, *verbis*:

> *"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*
>
> *I - a qualificação do autuado;*
>
> *II - o local, a data e a hora da lavratura;*
>
> *III - a descrição do fato;*
>
> *IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*
>
> *V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*
>
> *VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."*

"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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta."

10. No presente caso, não verifico qualquer nulidade formal na lavratura do auto de infração advinda da inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 142 do Código Tributário Nacional. O contribuinte notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta e não teve seu direito de defesa cerceado.

11. A constituição do crédito tributário foi feita de maneira correta, razão pela qual afasto a caracterização de nulidade.

Mérito

I. Da impossibilidade de dedutibilidade das despesas do PIS, da COFINS e da CSLL

12. Segundo alegado pela Recorrente, deve a fiscalização aplicar tributação mais favorável ao contribuinte para apurar crédito tributário objeto do lançamento, conforme artigo 112, do CTN.

13. De acordo com este raciocínio, requer alteração do valor autuado de forma a contemplar as deduções previstas na legislação do Imposto de Renda aplicáveis as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação com base no lucro real.

14. Contudo, conforme bem consignado na r. decisão da DRJ, o valor devido pela pessoa jurídica optante pelo Simples é calculado com a aplicação de percentuais sobre sua receita bruta, sem qualquer exclusão, dedução ou abate, conforme determinado pelo artigo 5° da Lei n° 9.317/1996:

"Art. 5° O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos seguintes percentuais:"

15. Por sua vez, a receita bruta para efeitos do Simples, encontra-se definida no § 2° do artigo 2° da mesma Lei n° 9.317/1996:

§ 2° Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de

> *conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.*

16. Carece de sentido técnico a alegação da Recorrente de que deveriam ser excluídos, para fins de determinação dos tributos apurados nos lançamentos de Simples contidos neste processo, despesas operacionais e os demais tributos. Aliás, nenhuma espécie de custo, despesa ou encargo pode diminuir a receita bruta sobre a qual incidem os percentuais do Simples, à exceção das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, cuja ocorrência não é alegada, nem comprovada pela autuada.

17. Isso vale inclusive para a CSLL, o PIS e a COFINS, sendo inaplicável, no caso de optantes pelo Simples, a legislação de cada um desses tributos que prevê exclusões para apuração de suas bases de cálculo.

18. No mais, afasto a aplicação do artigo 112 do CTN, visto que não há dúvida objetiva sobre a interpretação do fato jurídico tributário hábil a ensejar interpretação mais vantajosa ao contribuinte relativamente à capitulação legal do fato.

> *"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*
>
> *I - à capitulação legal do fato;*
>
> *II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*
>
> *III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*
>
> *IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."*

19. Diante da correta aplicação dos termos da Lei nº 9.317/96 e da ausência de norma que possibilite aplicação de outro regime de tributação, não acolho os argumentos da Recorrente.

II. Da inocorrência de arbitramento no caso concreto

20. Em que pese a Recorrente afirme ter ocorrido arbitramento de lucro diante do desconhecimento da receita bruta, a autoridade fiscal, quando da lavratura do auto de infração, aplicou corretamente a legislação do Simples.

21. Nota-se que, a adoção do regime de tributação pelo lucro arbitrado só é aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido (artigos 529 a 539 do RIR). O regime de tributação em questão é o Simples, portanto inaplicável tal forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda.

22. Inclusive, a douta relatoria da DRJ consignou expressamente ser a receita bruta conhecida, "*parte apurada em omissão direta (coluna F de fl. 86) e parte apurada por meio de presunção legal (coluna G de fl. 86)*".

23. Por ser optante pelo Simples, a omissão de receita, decorrente de depósitos bancários não escriturados, corresponde à base de cálculo dos impostos e contribuições tributados pelo Sistema Simplificado (Simples), de acordo com o disposto no já mencionado § 2° do artigo 2° da Lei n° 9.317/1996 combinado com o artigo 24 da Lei nº 9.249/1995, *in verbis*:

> *"Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de* ***acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica*** *no período-base a que corresponder a omissão." (grifos nossos)*

24. A autoridade fiscal considerou omissão de receitas os créditos bancários não declarados cuja origem não foi esclarecida, a partir do disposto no artigo 42, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

> *"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."*

25. Assim, sobre a diferença entre a receita declarada e a soma da receita da atividade omitida e os créditos bancários cuja origem não foi comprovada aplicou, para apuração dos tributos devidos, os percentuais estabelecidos na legislação do Simples (fls. 86, 135/179).

26. Diante do exposto, afasto o argumento da Recorrente, visto que, em termos fáticos, não foi aplicado regime de tributação pelo lucro arbitrado, mas sim o regime de tributação do Simples. Portanto, correta capitulação legal do fato constante da lavratura do auto de infração.

III. Do Ônus da Prova no caso de Omissão de Receitas

27. Nos termos do §1º, do artigo 7° e do artigo 18 da Lei n° 9.317/1996, deve o contribuinte optante pelo Simples escriturar ao menos o Livro Caixa com toda sua movimentação financeira inclusive bancária e guardar em boa ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações pertinentes, todos os documentos que serviram de suporte para esta escrituração, *verbis*:

> *Art. 7°(..)*
>
> *§ 1° A microempresa e a empresa de pequeno porte ficam dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes:*
>
> *a) Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária;*

> *b) Livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário;*
>
> *c) todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração das livros referidas nas alíneas anteriores.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 18. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições de que trata esta Lei, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas.*

28. Adicionalmente, os referidos artigos 18, da Lei nº 9.317/1996, 24 da Lei nº 9.249/1995 e 42, da Lei nº 9.430/96, não deixam dúvidas que a contribuinte está sujeita à presunção de omissão de receita existente na legislação do imposto de renda apurável com base em depósito bancário de origem não comprovada.

29. Importante consignar que, conforme dispõe a Súmula CARF nº 26: "*A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada*".

30. Portanto, basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origens não comprovadas para que se presuma, até prova em contrário, a cargo do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de presunção legal do tipo *juris tantum* e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

31. Vejam que, o aproveitamento dos dispositivos supra juntamente com a interpretação constante da Súmula CARF nº 26, devem observar os limites da lei. Não se trata de "cheque em branco" dado às autoridades fiscais para aplicar indistintamente tal presunção.

32. Assim, considero fundamental a observância de dois pressupostos para legitimar a adoção da presunção em questão: respeito aos limites legais constantes do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, leia-se individualização dos lançamentos considerados de origem não comprovada e efetiva intimação do contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários.

33. Primeiro, a autoridade deve cuidar de respeitar as disposições e limites constantes, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

> *" Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações*

> *§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*
>
> *§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação especificas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*
>
> ***§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados**:*
>
> *I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;*
>
> *II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse 0 valor de R$ 80.000, 00 (oitenta mil reais)."*

34. A partir da análise do dispositivo supra, o lançamento com base em depósito bancário de origem não comprovada tem validade apenas se a autoridade fiscal individualiza os depósitos que entende como não comprovados, para que, com base nessa segregação, o autuado se defenda e apresente provas.

35. Nesse sentido, é o r. Acórdão nº 1302001.642, cuja ementa segue abaixo transcrita, *verbis*:

> *"OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO POR VALORES GLOBAIS. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.*
>
> *Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, **regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea**, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações. **A ausência de intimação que discrimine individualizadamente os créditos a serem comprovados, nos termos da lei, implica a improcedência do lançamento**". (Processo nº 18471.001400/200736, Acórdão nº 1302001.642, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária/ 1ª Seção, Sessão de 5 de fevereiro de 2015, Relator Waldir Veiga Rocha). (grifos nossos)*

36. Da leitura do julgado em questão, fica claro o dever da autoridade fiscal de intimar regularmente o contribuinte para que esclareça a origem dos créditos bancários e de fazer constar da intimação a discriminação individualizada dos valores a serem comprovados.

Tais deveres asseguram o direito dos contribuintes ao contraditório efetivo e a ampla defesa[1], bem como convergem com o disposto no artigo 142, do CTN.

37. Toda a presunção, ainda que estabelecida em lei, deve ter relação entre o fato adotado como indiciário e sua consequência lógica, a fim de que se realize o primado básico de se partir de um fato conhecido para se provar um fato desconhecido.

38. Os indícios em questão decorrem de questões fáticas levantadas tanto pela autoridade fiscal, por meio de suas plataformas tecnológicas de dados, como pelo contribuinte, que legalmente intimado, deve fazer prova da origem dos créditos bancários recebidos e demonstrar a ocorrência de lançamentos em duplicidade e/ou que não correspondem às receitas tributáveis, como é o caso dos resgates, estornos e transferências entre contas do mesmo titular.

39. No presente caso, a douta autoridade fiscal cuidou de atender os dois pressupostos hábeis a legitimar a presunção de omissão de receitas dos créditos bancários de origem não comprovada.

40. A contribuinte foi intimada em 14/05/2007 a apresentar, relativamente ao ano-calendário 2004, entre outros documentos, o Livro Caixa ou Livros Diário e Razão e extratos de todas as contas bancárias mantidas pela empresa (fl. 04). Diante do não atendimento, esta solicitação foi reiterada por meio do Termo de Intimação Fiscal n° 02/2007, cientificado em 29/06/2007 (fl. 51). Desta vez, houve atendimento com a apresentação dos extratos bancários em 16/07/2007 e 13/08/2007 (fls. 52 e 53, anexo único fls. 01/270).

41. De posse das informações bancárias, em 16/08/2007 o auditor fiscal intimou (fl. 54) a contribuinte a, em vinte dias, demonstrar e comprovar a origem dos valores depositados/creditados nas contas correntes bancárias mantidas nos bancos, relacionados nos demonstrativos de fls. 55/81 (relação individualizada dos depósitos e créditos bancários a comprovar a origem), e a demonstrar e comprovar a escrituração nos livros contábeis e fiscais destes valores depositados/creditados.

42. Entretanto, transcorrido o prazo legal, a intimação não foi atendida, permanecendo sem justificativa e comprovação sobre a origem dos recursos movimentados pela empresa no ano-calendário de 2004, o que levou à lavratura do auto de infração.

43. Adicionalmente, vale mencionar que a contribuinte também não justificou e comprovou a origem dos recursos em seus instrumentos de defesa de fls. 185/207 (Impugnação) e fls. 335/349 (recurso voluntário).

44. Verifica-se claramente que o auditor fiscal, ao cruzar as declarações e extratos bancários enviados pela Recorrente, cuidou de excluiu as receitas não tributáveis,

[1] Lei nº 13.105/2015
Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.
Lei nº 9.784/1999
Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

como é o caso dos resgates, estornos e transferências entre contas do mesmo titular, e de individualizar os lançamento de acordo com a natureza cada operação, relacionou (i) os depósitos e créditos bancários caracterizados como vinculados às atividades exercidas pela empresa, tais como operações com cobrança bancária e operação de desconto; (ii) os demais depósitos e créditos bancário de origem não comprovada (fls. 85/115).

45. De fato, não se está tributando os depósitos e créditos bancários ou que sejam esses os fatos geradores do imposto de renda e dos demais tributos abrangidos pelo Simples. Tributa-se sim, a importância financeira creditada em beneficio da Recorrente que, pelo fato de não estar escriturada, declarada ou justificada, deve ser considerada receita omitida, segundo a legislação acima reproduzida, respeitados os pressupostos da própria lei.

46. Diante da presunção legal de que esse montante na verdade se origina de receita tributável auferida e não declarada, cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a origem dos recursos.

47. Do exposto, considero irreparável r. condução do procedimento fiscalizatório que ensejou a lavratura do auto de infração e a condução do processo administrativo fiscal no tocante à aplicação da presunção de omissão de receitas constante do artigo art. 42 da Lei nº 9.430/96. Logo, não acolho o pedido da Recorrente e entendo satisfatórias as provas apresentadas pela autoridade fiscal.

IV. Da impossibilidade de excluir o ICMS da base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS

48. Outro argumento trazido pela Recorrente é a necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS, em consonância com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR pelo Supremo Tribunal Federal submetido ao regime de repercussão geral.

49. Em fevereiro de 2017, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o ICMS não tem natureza de receita bruta ou faturamento e, portanto, não deve ser incluído na base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS.

50. No entanto, tal precedente não pode ser aplicado ao presente caso, visto que a contribuinte está submetida ao regime de tributação do Simples (Lei nº 9.317/96). O recolhimento dos tributos é feito em alíquota única repassando-se parte ao Estado competente. Não há destaque de ICMS na nota fiscal, pois essa não é a dinâmica normativa adequada ao regime em questão.

51. E, ainda que fosse, impossível excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS a partir da omissão de receitas, pois não há como reconhecer eventual recolhimento de tributo se a origem do depósito não for esclarecida pelo contribuinte.

52. Portanto, não acolho o pedido da Recorrente no sentido de aplicar ao presente caso a exclusão de ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS.

V. Da ausência de pressupostos para aplicação de multa qualificada

53. As autoridades fiscais consideraram que a contribuinte, ao declarar receita bruta para apuração dos tributos devidos de acordo com o Simples (R$ 638.686,76)

quase nove vezes menos do que os recebimentos (R$ 5.704.350,82) caracterizados como receita da atividade empresarial (operações de cobrança e desconto bancário), teria agido com "*o dolo descrito nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64*", o que motiva a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual §1° do artigo 44 (antigo inciso II) da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

> *"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*
>
> *(...)*
>
> *§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

54. Não podemos olvidar que a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional. E, em que pese tenha aplicado a multa qualificada (150%) somente sobre a omissão decorrente dos recebimentos caracterizados como receita da atividade empresarial (coluna F de fl. 86), a r. autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a Recorrente teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

55. Conforme disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

> *"Art. 71. Sonegação é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*
>
> *I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*
>
> *II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente."*

56. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu a apuração dos créditos tributários e, consequentemente, prejudicou o lançamento.

57. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

> *"Art. 72. Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."*

58. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

59. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários tem repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

60. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre *quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

61. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

> *"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."*

62. Em linha este raciocínio, para o Alberto Xavier[2], a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha **finalidade** de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

63. 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.

64. 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.

[2] XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

65. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas**:

> *"Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."*

66. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

67. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio **e** caracterização efetiva do dolo. Esse é o entendimento deste E. C. CARF, *verbis*:

> *"(...) MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.*
>
> ***É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo**, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência. (...)" (Processo nº 16682.720182/2010-27, Acórdão nº 1301002.670, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 18 de outubro de 2017, Relator Roberto Silva Junior). (grifos nossos)*

68. Vejamos trecho deste acórdão sobre o assunto:

> *"O pressuposto de multa qualificada, de acordo com o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é a existência de sonegação, fraude ou conluio. **É preciso que o sujeito passivo tenha agido de forma deliberada e consciente, buscando obter um ganho indevido, em detrimento da Fazenda. É necessária a prova da conduta dolosa**. Os fatos comprovados nos autos devem gerar a convicção de que os autuados, tendo consciência da ilicitude, deliberam prosseguir na ação ilícita a fim de obter vantagem tributária a que não tinham direito." (grifos nossos)*

69. Já o Acórdão nº 1301002.628, proferido a partir do Recurso de Ofício da Fazenda Nacional, ao tratar do tema omissão de receitas, depósitos bancários de origem não comprovada, afasta a multa qualificada ante a ausência de comprovação da intenção do agente de fraudar e sonegar, *verbis*:

> *"MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.*
>
> *A infração de omissão de receitas caracterizada pela via presuntiva, na hipótese em que valores creditados em conta de*

> *depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, não tenham sua origem comprovada por seu titular,* ***impede, por contradição lógica, concluir que sua prática ocorreu com evidente intuito de fraude, circunstância qualificadora da multa de oficio que pressupõe um juízo de certeza acerca da natureza jurídica daqueles valores****.(...)" (Processo nº 19515.002704/2007-20, Acórdão nº 1301002.628, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 5 de fevereiro de 2015, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto). (grifos nossos)*

70. Cumpre destacar o seguinte trecho do voto condutor:

> *"A DRJ entendeu que o dolo não ficou comprovado, faltou à fiscalização a comprovação de fatos que motivassem a aplicação da multa de 150%. (...)*
>
> *No seu entendimento,* ***a simples constatação de conduta omissa de receitas por parte do contribuinte não é condição suficiente para qualificá-la. Ou seja, não bastaria a mera constatação de um ilícito, mas deveria ser verificada uma incontestável intenção de fraudar/sonegar****.*
>
> *E isso que diferencia a conduta mais gravosa, da simples omissão de receitas, por falta de declaração de valores tributáveis ao fisco.*
>
> *No caso em destaque, a infração de omissão de receitas foi caracterizada pela presunção, nos termos do art. 42 da Lei 9430/96, cuja consequência foi a aplicação da exigência de ofício dos tributos devidos, e a circunstância que o qualificava – evidente intuito de fraude não foi comprovado pela Autoridade Fiscal."(grifos nossos)*

71. Os acórdãos citados deixam clara a necessidade observância dos três requisitos expostos nos itens 60 a 62, conduta ilícita, intenção e nexo de causalidade entre a ação do sujeito passivo e o prejuízo ao erário , para fim de justificar a efetiva ocorrência das práticas infracionais em comento.

72. No presente caso, houve atendimento parcial da intimação pela Recorrente, apresentação dos extratos bancários em 16/07/2007 e 13/08/2007 (fls. 52 e 53, anexo único fls. 01/270), o que viabilizou a adequada lavratura do auto de infração. Logo, não há que se falar em conduta dolosa ilícita, seja sonegação, fraude ou conluio.

73. As autoridades fiscais, no curso do processo administrativo, não cuidaram de trazer elementos probatórios sólidos hábeis a demonstrar o intuito doloso do contribuinte em praticar quaisquer dessas condutas. O próprio voto condutor da decisão da DRJ (fls. 306) citou de forma genérica todas as infrações tributárias, sonegação, fraude e conluio, como se a omissão de receitas se enquadrasse em quaisquer dessas figuras indistintamente.

74. É certo que, em nenhum momento a Recorrente tentou "esconder" quaisquer informações solicitadas pelo auditor fiscal. Além disso, conforme exposto, a douta autoridade não trouxe outros elementos, além da própria omissão de receitas, para caracterizar a aplicação da multa qualificada, o que fatalmente viola a Súmula CARF nº 14.

75. Portanto, considerando a falta de elementos trazidos pela autoridade fiscal, acolho o pedido da Recorrente para que seja afastada a qualificação da multa de ofício.

VI. Dos pontos incontroversos

76. Dada a ausência de questionamento em sede de Recurso Voluntário (fls. 335/349), considero superadas as seguintes questões:

76.1. De acordo com a r. decisão da DRJ, os créditos tributários vencidos e ainda não pagos devem ser acrescidos de juros SELIC, com base no §1° do artigo 161 do CTN e no artigo 13 da Lei n° 9.065/ 1995 e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 836.829-RS).

76.2. A suposta incompetência da SRFB para fiscalizar o INSS no momento da lavratura do auto de infração não se aplica às empresas optantes pelo regime do Simples, nos termos dos artigos 3º e 17 da Lei nº 9.317/96.

76.3. A Representação Fiscal para Fins Penais continua apensada ao presente processo e, nos termos do artigo 83, da Lei nº 9.430/1996, será encaminhada ao Ministério Público somente após ser proferida decisão final na esfera administrativa.

76.4. Em atenção ao disposto nos artigos 9º e 13, inciso II, da Lei nº 9.317/96, sendo a receita bruta real da Recorrente superior à 5 milhões de reais (fls. 310), deve ser mantida a exclusão da contribuinte do Simples a partir de 01 de janeiro de 2005.

Conclusão

77. Diante do exposto, VOTO por CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para afastar a qualificação da multa de ofício (de 150% para 75%).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa