



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

**Processo n°** 19515.720229/2011-53  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.265 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de junho de 2018  
**Matéria** Simples Federal e Simples Nacional  
**Recorrente** PPS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006

**LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.**

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

Ano-calendário: 2006, 2007

**QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.**

De acordo com a decisão do Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, no Recurso Extraordinário n° 601.314/SP, é constitucional as normas dispostas na Lei Complementar n° 105/01 que autorizam que a Receita Federal obtenha dados bancários diretamente pelas instituições financeiras quando da existência de procedimento fiscal.

**PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. 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 n° 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. Diante da não comprovação pelo sujeito passivo, pode haver o correspondente lançamento de tributos.

**INFRAÇÃO OMISSÃO DE RECEITAS NÃO ESCRITURADAS. PROVA DIRETA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.**

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1° do artigo 44, da Lei n° 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado

pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

**APLICAÇÃO DE MULTA AGRAVADA. INAPLICABILIDADE.**

A mera ausência de apresentação de livros e documentos não deve ser utilizada como justificativa para o agravamento da multa, conforme estabelecido na Súmula CARF nº 96.

**RECEITA BRUTA SUPERIOR AO LIMITE. EXCLUSÃO DO SIMPLES.**

A pessoa jurídica que, na condição de empresa de pequeno porte, tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 2.400.000,00 está impedida de se manter no Simples Federal (Lei nº 9.317/1996). A exclusão do Simples surte efeito a partir do ano-calendário subsequente àquele em que for ultrapassado o limite estabelecido.

**ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL**

Ano-calendário: 2007

**RECEITA BRUTA SUPERIOR AO LIMITE. EXCLUSÃO DO SIMPLES. OPÇÃO. SIMPLES NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE.**

A pessoa jurídica que, na condição de empresa de pequeno porte, tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 2.400.000,00 está excluída do Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/2006). A exclusão do Simples surte efeito a partir do ano-calendário subsequente àquele em que for ultrapassado o limite estabelecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade em dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para: (i) reconhecer a decadência no período de 01/01/2006 a 15/06/2006, devendo ser excluídos dos valores lançados relativos aos itens (2- Omissão de Receitas - Depósitos Bancários Não Escriturados; 3- Insuficiência de Recolhimento), proporcionalmente aos períodos considerados; e (ii) afastar o agravamento da multa de ofício. Vencidos os conselheiros: Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa (relatora) e Bárbara Santos Guedes que davam parcial provimento ao recurso em maior extensão para: (i) considerar decaídos os fatos geradores compreendidos no período de 01/01/2006 a 15/06/2006, relativos aos itens (1- Omissão de Receitas - Receitas Não Escrituradas; 2- Omissão de Receitas - Depósitos Bancários Não Escriturados; 3- Insuficiência de Recolhimento), proporcionalmente aos períodos considerados; e (ii) no período de 16/06/2006 a 31/12/2006, afastar a qualificação da multa de ofício. Designado o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada em substituição à ausência do conselheiro Rafael Gasparello Lima) e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro 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:

*“A matéria sob litígio tem origem na fiscalização inaugurada com a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 08.1.90.00-2010-01850-5, que culminou com a Representação Fiscal para exclusão da empresa do Simples no período de 01/01/2007 a 30/06/2007, com fundamento no artigo 9º, incisos I e II da Lei nº 9.317/1996 e do Simples Nacional a partir de 01/07/2007, com fundamento no artigo 3º, II, parágrafo 9º e no artigo 16 parágrafo 1º da Lei Complementar nº 123/2006, assim como a formalização de lançamento de ofício pertinente a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2006 a 31/12/2006, na modalidade do Simples.*

*O contribuinte foi intimado via postal em 07/06/2010, através do Termo de Início de Fiscalização, a apresentar os Livros Caixa ou Diário e Razão, Livros de Registro de Entradas e de Saídas, arquivos contábeis em meio magnético de acordo com a legislação de regência, Livro de Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, extratos bancários mensais relativos às contas-corrente mantidas pela empresa, de todas as instituições financeiras com as quais possui conta e comprovação da origem dos recursos depositados, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, todos relativos ao ano-calendário de 2006. Foi o contribuinte cientificado das penalidades a serem aplicadas no caso de não atendimento à intimação. Reintimado, o contribuinte não se manifestou. Passados 71 dias da ciência do Termo de Início de Fiscalização sem a apresentação dos documentos, foi lavrado o termo de Embaraço à Fiscalização, com ciência do interessado em 19/08/2010 e solicitada a emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF para todas as instituições financeiras com as quais o contribuinte mantinha contas-corrente. Em 10/12/2010 a empresa apresentou cópias de extratos bancários, porém os mesmos não estavam completos, não perfaziam todas as contas bancárias e nem todas as instituições financeiras.*

*De posse destas informações e após analisá-las, foi solicitado ao sujeito passivo, em 19/02/2011, a comprovação da origem dos recursos depositados em suas contas bancárias, de acordo com*

*planilha apresentada pelo fiscal, através de documentos hábeis e idôneos coincidentes em datas e valores.*

*Em 23/02/2011 o interessado encaminha uma correspondência justificando a não apresentação dos documentos solicitados: troca de escritório de contabilidade, dificuldades financeiras e administrativas, captação de recursos financeiros de terceiros e desorganização nos arquivos contábeis.*

*As instituições financeiras apresentaram, além dos extratos já citados, as carteiras de movimentação de títulos em cobrança e os descontos de duplicatas e de outros títulos de crédito. Com os documentos de que dispunha, e sem que a empresa apresentasse os livros fiscais que embasaram a contabilidade, constatou o fiscal que as receitas declaradas à Receita Federal perfaziam o total de R\$ 184.061,14, as receitas omitidas (lançamentos oriundos da atividade da empresa - faturamento) eram no valor de R\$ 2.304.414,27 e os depósitos bancários de origem não comprovada eram de R\$ 4.100.175,44. O total das receitas em 2006 foi de R\$ 6.588.650,85.*

*Sobre as receitas omitidas, advindas do faturamento da empresa, foi configurado, em tese, crime contra a ordem tributária, e foram objeto de lançamento com a multa de 225% (multa qualificada de 150%, mais a agravada de 50%) e protocolado processo de Representação Fiscal para Fins Penais. Os depósitos de origem não comprovada foram considerados como omissão de rendimentos e foram objeto de lançamento, com a multa de ofício de 112% (multa de 75% e agravada em 50%). O agravamento deu-se em função do não atendimento às solicitações da fiscalização, nos prazos estipulados nas intimações lavradas.*

*O lançamento de ofício relativo ao Simples, ano-calendário de 2006 está consubstanciado nos autos de infração – Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Simples (fls. 1858), no valor de R\$ 180.146,40; Contribuição para o PIS/Pasep - Simples (fls. 1872), no valor de R\$ 131.674,62; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Simples (fls. 1886), no valor de R\$ 180.146,40; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Simples (fls. 1900), no valor de R\$ 529.992,45, Imposto sobre Produtos Industrializados – Simples (fls. 1914), no valor de R\$ 109.959,40 e Contribuição para Seguridade Social – INSS – Simples (fls. 1928), no valor de R\$ 1.532.940,93; apurando o crédito tributário total no valor de R\$ 2.664.860,19 (dois milhões, seiscentos e sessenta e quatro mil, oitocentos e sessenta reais e dezenove centavos), aí incluído o principal, multa proporcional e juros de mora calculados até 31/05/2011.*

*O sujeito passivo foi cientificado via postal dos Autos de Infração, Termo de Verificação Fiscal e Termo de Encerramento em 16/06/2011, conforme fls. 1936, e apresenta sua impugnação em 18/07/2011, de fls. 1942/1961, alegando, em síntese, que:*

*1- Os Autos de Infração foram lançados com base em informações obtidas por meio de RMF, com quebra do sigilo*

*bancário, sem ordem emanada do Poder Judiciário. Se não há possibilidade de quebra do sigilo bancário, muito menos lançar com base nessas informações. A quebra do sigilo bancário pela Receita Federal, sem ordem judicial, para fins fiscais, contraria o Texto Constitucional;*

*2- Ocorreu decadência quanto ao período de 01/01/2006 a 15/06/2006, conforme disposto no artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional – CTN. Isto porque o Simples é tributo sujeito à sistemática do lançamento por homologação, e, portanto regulado pelo artigo 150, parágrafo 4º do CTN. Tanto o CARF quanto o Superior Tribunal de Justiça – STJ adotam esta tese;*

*3- Aplica-se o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, apenas no caso de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação. De acordo com a Súmula nº 14 do CARF a omissão de rendimentos, por si só, não denota hipótese de fraude, dolo ou simulação. Não se trata de falta de recolhimento de tributo sujeito ao lançamento por homologação, posto que a autuação pretende exigir somente a diferença de recolhimento do Simples;*

*4- Os depósitos não declarados não constituem recursos de sua atividade, além de existirem depósitos relativos a empréstimos. Os empréstimos e financiamentos contraídos pela sociedade não podem jamais ser considerados como faturamento seu, pois constituem encargos financeiros não decorrentes de seu objeto social;*

*5- Não poderia ter sido aplicada a multa qualificada, pois omissão de receita por si só não é condição suficiente para a qualificação da multa de ofício. O Termo de Verificação Fiscal deveria ter individualizado as condutas praticadas, demonstrando o dolo do contribuinte; e*

*6- Não há subsídio fático para agravamento das penalidades aplicadas pelo suposto não atendimento das solicitações da fiscalização, uma vez que tal conduta não gerou qualquer prejuízo à atividade lançadora.*

*Ao final requer seja julgada improcedente a autuação fiscal corporificada nos Autos de Infração ora combatidos, assim como a juntada posterior de documentos que se façam indispensáveis à comprovação de sua defesa.*

*Deste procedimento fiscal resultou, também, a exclusão do contribuinte do Simples – Ato Declaratório Executivo ADE DERAT/DIORT/EQRES nº 19/2012 (fls. 1989), a partir de 01/01/2007, e exclusão do Simples Nacional – Ato Declaratório Executivo ADE DERAT/DIORT/EQRES nº 14/2012 (fls. 1990), a partir de 01/07/2007, ambas em função da receita bruta em 2006 ter ultrapassado o limite legal. A ciência dos atos de exclusão deu-se via postal em 25/07/2012, conforme fls. 1993.*

*Na manifestação de inconformidade apresentada em 24/08/2012, fls. 1997/2003, contra o ADE do Simples Nacional, o*

*contribuinte repete os argumentos da impugnação, acrescentando que tendo em vista que o montante utilizado como base para a exclusão encontra-se em discussão por meio da impugnação apresentada, não há que se falar em definitividade do ADE antes do julgamento da impugnação. Ao final requer seja tornado sem efeito a sua exclusão do Simples Nacional.”*

2. Em sessão de 9 de outubro de 2013, a 6ª Turma da DRJ/POA, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão nº 10-46.774 (fls. 2020/2030), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

*“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006*

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.*

*Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO.*

*A utilização de informações de instituições financeiras, obtidas pela Administração Tributária com observância de dispositivos previstos no ordenamento jurídico, não constitui quebra do sigilo bancário.*

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

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006*

*AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTOS DECORRENTES.*

*A verificação de omissão de receitas constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.*

*Dada a íntima relação de causa e efeito, aplicam-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.*

*MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.*

*A conduta de omitir a receita bruta ao Fisco configura a sonegação, ensejando a qualificação da multa de ofício.*

*MULTA AGRAVADA. APLICAÇÃO.*

*A multa qualificada será aumentada de metade no caso de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.*

*MEIOS DE PROVA.*

*A prova documental deve ser juntada por ocasião da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, quando não comprovada nenhuma das hipóteses de exceção previstas na legislação.*

*ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL*

*Data do fato gerador: 01/07/2007*

*SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DE OFÍCIO. RECEITA BRUTA ACIMA DO VALOR PERMITIDO. EFEITOS.*

*A pessoa jurídica que ultrapassou o limite da receita bruta determinado pela legislação em 2006, será excluída do Simples Nacional a partir do ano-calendário subsequente, sujeitando-se às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido.”*

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

#### **I. Da Decadência**

3.1. Em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para se determinar prazo decadencial deve ser aplicado o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN. Contudo, averiguada pela autoridade fiscalizadora omissão de receitas, é correta a aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN.

3.2. Com efeito, a Fazenda Pública poderia constituir o crédito tributário até o dia 31/12/2011. Como procedimento fiscal se iniciou em 07/06/2010 e a ciência da contribuinte dos AIIMs ocorreu em 16/06/2011, não há razão para extinguir o crédito tributário por força de decadência.

#### **II. Da quebra do sigilo bancário**

3.3. A Autoridade fiscalizadora tem permissão legal para examinar registros de instituições financeiras, inclusive aqueles relativos a contas de depósitos e aplicações financeiras quando houver processo administrativo ou procedimento fiscal em curso, se indispensáveis para a fiscalização. O sigilo dos documentos examinados pela autoridade fiscalizadora se conserva, conforme o artigo 198 do CTN e artigo 6º da Lei Complementar 105/2001.

3.4. No caso em questão, o acesso às informações bancárias do contribuinte seguiu todos os requisitos formais previstos, inexistindo prejuízo à validade da exigência fiscal.

#### **III. Empréstimos e Financiamentos**

3.5. O contribuinte alega em sua defesa que existem valores que não poderiam ser considerados como faturamento, pois constituem encargos financeiros não decorrentes de seu objeto social - empréstimos e financiamentos. Entretanto, a defesa não

indicou quais valores deveriam ser excluídos da base de cálculo, tampouco apresentou provas que comprovassem suas alegações.

3.6. O que é considerado como valor tributável neste caso não é o depósito bancário em si, mas importância financeira de propriedade do contribuinte que não foi declarada ou justificada, devendo, portanto, ser considerada receita omitida.

#### **IV. Da Multa Qualificada**

3.7. A sonegação se configura quando demonstrada ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fiscalizadora do fato gerador da obrigação principal, nos termos do artigo 71, inciso I, do CTN.

3.8. O procedimento fiscal demonstrou que o contribuinte declarou, de forma reiterada, valores inferiores aos auferidos durante todo o período da fiscalização, o que evidencia o intuito do contribuinte de impedir o conhecimento da autoridade fiscalizadora da ocorrência dos fatos geradores relativos à seu faturamento. Portanto, correta a aplicação de multa qualificada em relação às receitas omitidas.

#### **V. Da Multa Agravada**

3.9. O agravamento de ofício da multa aplicada decorreu do não atendimento do contribuinte às solicitações da fiscalização para apresentar esclarecimentos sobre a origem dos depósitos bancários.

3.10. Esse atraso e omissão do contribuinte em prestar esclarecimentos prejudicaram a fiscalização. Além de atrasar os trabalhos da autoridade fiscal, dificultou o conhecimento e apuração dos fatos. Demonstrado o embaraço e prejuízo à fiscalização, é correta a aplicação de multa agravada.

#### **VI. Da Exclusão do Simples Federal e do Simples Nacional**

3.10. Conforme dispõe a Portaria RFB nº 666/2008, as exigências dos créditos tributários relativos às infrações apuradas no Simples Federal e que deram origem à exclusão do contribuinte do Simples Nacional, devem ser objeto de um único processo administrativo.

3.11. O contribuinte alegou que os valores levantados pelo fisco não eram relativos à receita omitida, entretanto não trouxe provas para fundamentar tal alegação. Logo, o valor lançado referente ao ano-calendário de 2006 foi mantido em R\$ 6.588.650,85, ultrapassando o limite legal estabelecido para adesão ao Simples. A conclusão é de manutenção da exclusão do Simples Federal a partir de 01/01/2007 e do Simples Nacional a partir de 01/07/2007.

4. A Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls.2033/2071) em 12/05/2014, reiterando as razões já expostas em seus instrumentos de defesa (impugnação contra o lançamento (fls. 1942/1961) e a manifestação de inconformidade contra os Atos de Exclusão do Simples Federal e Simples Nacional (fls. 1997/2003)), em especial para: (i) ser afastado o lançamento tributário, em razão da ilegalidade na quebra de sigilo bancário e na aplicação de multas excessivas; e (ii) ser determinada a manutenção da Recorrente no Simples Nacional, em face de impossibilidade do ato ser considerado válido sem decisão administrativa definitiva.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

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

## Questão Preliminar

### I. Da Decadência

6. A Recorrente alega decadência em relação aos fatos geradores compreendidos no período de 01/01/2006 a 15/06/2006, pois não há presença de fraude e simulação nas operações de que trata o presente caso, cabendo, portanto, a aplicação da contagem constante do artigo 150, § 4º, do CTN.

7. A decadência relativa aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do Simples Federal, tem prazo distinto a depender da circunstância, podendo ser aplicados o artigo 150, § 4º ou artigo 173, inciso I, ambos do CTN, *verbis*:

*" Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. (...)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (...)"*

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (...)" (grifos nossos)*

8. Em análise aos autos, verifico que a autoridade autuante aplicou aos recursos classificados sob o "Historio 1" (omissão de receita não escriturada/faturamento) a multa qualificada de 150% e àqueles constantes do "Histórico 2" (omissão de receita de depósitos bancários de origem não comprovada), aplicou multa da 75%. Além disso, ambas as penalidades foram agravadas em 50% pelo suposto não atendimento das solicitações da

Autoridade Fiscal, de forma que resultaram em multas de 225% e 112,5%, respectivamente (fls 1797 e 1798).

9. Ocorre que, a qualificação da multa e a consequente contagem do prazo decadencial a partir do disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, impõe à autoridade fiscal a necessidade de apresentar elementos probatórios capazes de demonstrar que o contribuinte teria praticado uma ou mais condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

10. *In casu*, quanto aos recursos decorrentes de omissão de receitas advindas do faturamento ("Histórico 1"), a autoridade fiscal limitou-se a consignar que "**configura-se, em tese, como crime contra ordem tributária, definido pelo artigo 1º da Lei nº 8.137/90. Em decorrência disto, aplicamos multa de ofício de 225% (...)**", não apresentando quaisquer elementos adicionais hábeis a demonstrar a prática dolosa do contribuinte.

11. Nesse sentido, são claras as diretrizes constantes das Súmulas CARF nºs 14 e 25, *verbis*:

*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.*

12. No mais, constou do próprio Termo de Verificação Fiscal à fl. 1793 a seguinte afirmação: "**observa-se que um dos motivos que justificou a solicitação de RMF, além da caracterização do embarço à fiscalização, foi a presença de indícios de que o titular de direito é a interposta pessoa do titular de fato, indício este que não se conseguiu comprovar no decorrer da ação fiscal**".

13. Em que pese a autoridade fiscal tenha afastado a multa qualificada para as omissões de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada (fl. 1798), considerou no lançamento os períodos decaídos de 01/01/2006 a 15/06/2006, mesmo sendo incontestada a aplicação da contagem pelo artigo 150, §4º, do CTN, *verbis*:

*"Os demais valores depositados nas contas bancárias do contribuinte (Histórico Tipo 2) foram considerados Omissão de Rendimentos caracteriza por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais, o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, e serão objeto de lançamento, utilizando-se a multa de ofício correspondente a 112, 5% (multa de 75% e agravada de 50%, conforme abaixo explanado)".*

14. Vejam que, em nenhuma das rubricas (omissão de receitas não escrituradas e omissão de receitas decorrentes de depósitos de origem comprovada) restou demonstrado o dolo do sujeito passivo, tampouco descritas, no termo de verificação fiscal,

condutas hábeis a serem enquadradas como sonegação, fraude ou conluio. Não tenho dúvidas que a mera omissão de receita não permite a qualificação da multa de ofício. Logo, considero aplicável a contagem do prazo decadencial nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

15. No mais, não podemos olvidar que tanto o artigo 10, do Decreto nº 70.235/72 como o artigo 50, parágrafo 1º, da Lei nº 9.784/99, determinam que o auto de infração deve descrever, detalhadamente, os motivos de fato e de direito que embasam a autuação, sendo que a motivação deve ser explícita, clara e congruente. Por conseguinte, é dever a autoridade fiscal consignar os motivos que o levaram a qualificar a multa de ofício, de modo a evidenciar a conduta dolosa do contribuinte e o respectivo enquadramento nas práticas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

16. Alinho-me a interpretação sistemática dos dispositivos envolvidos em conjunto com as citadas Súmulas CARF e, portanto, **acolho o pedido da Recorrente para considerar decaídos os fatos geradores compreendidos no período de 01/01/2006 a 15/06/2006**, vez que a ciência da contribuinte dos AIIMs ocorreu em **16/06/2011** (fl. 1936).

17. Devem ser excluídos os valores lançados nos presentes autos relativos aos itens 1 a 3 (1- Omissão de Receitas - Receitas Não Escrituradas; 2- Omissão de Receitas - Depósitos Bancários Não Escriturados; 3- Insuficiência de Recolhimento), proporcionalmente aos períodos considerados aqui decaídos.

## **Questões de Mérito - Fatos Geradores de 16/06/2006 a 31/12/2006**

### **I. Da Ausência de Quebra de Sigilo Bancário**

18. A Recorrente alega que houve ilegal quebra de seu sigilo bancário no momento em que o auditor fiscal obteve os extratos bancários da empresa diretamente nas instituições financeiras, sob os seguintes fundamentos: (i) inconstitucionalidade de tal prática, conforme artigo 5º, incisos X e XII, da CF/88 e (ii) inexistência de previsão legal que regule a mitigação do direito ao sigilo de dados previsto no artigo 5º, inciso XII, da CF/88.

19. Contudo, considero que o fornecimento desses dados está previsto em lei. Nos termos do inciso II, do artigo 197, do CTN, as instituições financeiras estão obrigadas a fornecer ao fisco as informações solicitadas:

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

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

20. O sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e de seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, transfere-se a responsabilidade para a autoridade administrativa solicitante e aos agentes fiscais que a ele tenham acesso no estrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do artigo 198 e do artigo 199, ambos do CTN, sob pena de incorrerem em infração administrativa e penal.

21. O sigilo bancário possuía regramento específico na Lei nº 4.595, de 1964, que, em seu artigo 38, § 1º, restava expresso que as instituições financeiras conservariam sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados, e que as informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central da República do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo se revestiriam sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderiam servir-se para fins estranhos à mesma.

22. A partir da Lei Complementar (LC) nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras (revogando expressamente o art. 38, da Lei nº 4.595, de 1964) determina, no artigo 1º, que as instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados; e define, no § 3º, incisos III e IV, que não constitui violação do dever de sigilo, o fornecimento das informações de que trata o § 2º, do artigo 11, da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, e a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º a 7º e 9º, respectivamente.

23. Com efeito, as autoridades fiscais passaram a requisitar e obter as informações da movimentação bancária diretamente junto às instituições financeiras, sem autorização judicial.

24. Nos termos do artigo 6º e parágrafo único da LC nº 105, de 2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 2001, as autoridades e os agentes fiscais tributários poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. No mais, o resultado dos exames, as informações e os documentos devem ser conservados em sigilo, observada a legislação tributária. A requisição deve ser formalizada por meio de Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF.

25. Conforme redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001, ao § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311 de 1996, a RFB resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

26. O Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, ao regulamentar o artigo 6º da LC nº 105, de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela RFB, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas, definiu no artigo 4º e § 1º que poderão requisitar as informações relativas à movimentação financeira as autoridades competentes para expedir o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e que a requisição será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira.

27. Ademais, em 2016 o Supremo Tribunal Federal julgou, em repercussão geral (RE nº 601.314/SP), constitucionais os dispositivos da Lei Complementar nº 105/2001, que permitem à Receita Federal obter dados bancários de contribuintes diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial:

*“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.*

*1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. (...). 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.”( STF – Recurso Extraordinário nº 601.314/SP - Relator: Ministro Ricardo Lewandowski - Julgamento de 22/10/2009) (grifo nosso).*

28. De acordo com a ementa destacada acima, prevaleceu o entendimento de que a aplicação do normativo não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência do sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros.

29. Consoante relato fiscal, o sujeito passivo foi intimado e reintimado a apresentar os extratos bancários da empresa relativos ao ano-calendário 2006. Em face do não atendimento às intimações, foi lavrado Termo de Embaraço à Fiscalização e em decorrência desse fato foi solicitada a emissão de Requisição de Informações sobre Movimentações Financeiras, com fulcro no artigo 3º, incisos VII e IX e §2º, inciso I, do mesmo artigo, do Decreto nº 3.724/01.

30. Diante do exposto, deixo de acolher o pedido da Recorrente e, portanto, considero que a autoridade fiscalizadora obteve os extratos bancários em conformidade com os ditames legais.

## II. Do Ônus da Prova no caso de Omissão de Receitas

31. Nos termos do §1º, do artigo 7º e do artigo 18 da Lei nº 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. 7º(..)*

*§ 1º A microempresa e a empresa de pequeno porte ficam dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes:*

*a) Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária;*

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

*c) todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração 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.*

32. 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.

33. 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*".

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. 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 específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*

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

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

*II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000, 00 (oitenta mil reais)."*

38. 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.

39. 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)*

40. 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<sup>1</sup>, bem como convergem com o disposto no artigo 142, do CTN.

41. 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.

42. 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.

43. 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.

44. A Recorrente foi intimada em 04/06/2010 a apresentar, relativamente ao ano-calendário 2006, dentre outros documentos, o Livro Caixa ou Livros Diário e Razão e extratos de todas as contas bancárias mantidas pela empresa (fls. 3/4). A Recorrente solicitou prazo de 15 dias para atender à intimação, mas, mesmo após o decurso do prazo complementar, manteve-se silente. Após nova intimação, ante a ausência de resposta da contribuinte, foi lavrado termo de Embaraço à Fiscalização e solicitada emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) em 31/08/2010.

<sup>1</sup> 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.

45. A contribuinte somente em 10/12/2010, mais de seis meses após o indício da fiscalização e após reiteradas intimações, apresentou extratos incompletos, que não perfaziam todas as contas bancárias e nem todas as instituições financeiras com as quais a empresa tinha operado no ano-calendário de 2006.

46. No mais, dos valores de depósitos relacionados pelo Termo Fiscal nº 09, foram expurgados aqueles que tinha sido objeto de devolução de cheque, estorno de depósitos e transferências de mesma titularidade (TVF, fl. 1793).

47. Verifica-se, claramente, que a autoridade fiscal, ao cruzar as declarações e extratos bancários, cuidou de excluir as receitas não tributáveis e de individualizar os lançamentos dos depósitos e créditos bancários de origem não comprovada.

48. Em seus instrumentos de defesa (Impugnação, fls. 1942/1961 e Recurso Voluntário, fls. 2033/2071) a Recorrente alega que existem valores que não poderiam ser considerados como faturamento, pois constituem encargos financeiros não decorrentes de seu objeto social - empréstimos e financiamentos. Entretanto, não indica quais valores deveriam ser excluídos da base de cálculo, tampouco apresenta provas que comprovem suas alegações.

49. 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 benefício 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.

50. 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.

51. Do exposto, considero irreparável a 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 42 da Lei nº 9.430/96.

52. Logo, não acolho o pedido da Recorrente e entendo satisfatórios os ajustes e demais provas/indícios apresentados pela autoridade fiscal.

## **V. Da Ausência de Pressupostos para Aplicação da Multa Qualificada**

53. As autoridades fiscalizadora e julgadora consideraram que o fato da contribuinte informar na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) receita bruta no valor de R\$ 184.061,14 e as receitas apuradas na autuação somarem R\$ 6.588.650,85 configura, em tese, prática de sonegação fiscal, o que motiva a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual §1º 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. No entanto, sabemos 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 ("Histórico 1", fl. 1797), 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. Interessante que, a própria autoridade fiscalizadora afastou a multa qualificada sobre as receitas decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada ("Histórico 2", não relacionados diretamente com o faturamento, fl. 1798). Como pode haver conduta dolosa, fraudulenta e simulatória capaz de qualificar a multa de ofício na hipótese da infração 1, mas não na infração 2? O dolo é elemento imprescindível para qualificar a multa em ambos os casos. Tal intuito, conforme item I (Da Decadência), não foi comprovado pela autoridade fiscalizadora. A mera omissão de receitas não qualifica a multa de ofício nestas situações.

56. 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 toda 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.”*

57. 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, conseqüentemente, prejudicou o lançamento.

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

*“Art. 72. Fraude é toda 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 imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”*

59. 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.

60. 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.

61. 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.

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

63. Em linha este raciocínio, para o Alberto Xavier<sup>2</sup>, 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.

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

65. 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.

66. 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.”*

67. 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

---

<sup>2</sup> XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

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.

68. 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)

69. 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)

70. 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 ofício 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)

71. 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)*

72. Os acórdãos citados deixam clara a necessidade observância dos três requisitos expostos nos itens 60 a 62, conduta ilícita, intenção e nexos 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.

73. No presente caso, houve atendimento parcial da intimação pela Recorrente (fl. 1793) e os próprios RMFs viabilizaram a adequada lavratura do auto de infração. Logo, não há que se falar em conduta dolosa ilícita, seja sonegação, fraude ou conluio.

74. 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. As autoridades fiscal e julgadora citam de forma genérica e, em tese, a ocorrência de sonegação, fraude e simulação como se a omissão de receitas, por si só, se enquadrasse em quaisquer dessas figuras indistintamente.

75. É certo que, em nenhum momento a Recorrente tentou "esconder" quaisquer informações solicitadas pelo auditor fiscal. Além disso, conforme exposto, a dita autoridade não trouxe outros elementos, além da própria omissão de receitas, para caracterizar a aplicação da multa qualificada, o que fatalmente viola as Súmulas CARF nºs 14 e 25.

76. 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 também sobre a omissão de receitas constante do "Histórico 1" (omissão de receitas não escrituradas).

#### **IV. Da Ausência de Pressupostos para Aplicação de Multa Agravada**

77. A decisão de piso determinou o agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 em razão do não atendimento da Recorrente às solicitações da fiscalização. A omissão da Recorrente teria provocado maior ônus procedimental à fiscalização, enfrentando retardo e dificuldade na apuração dos fatos.

Lei nº 9.430/96

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...) § 2º - Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) 'grifei*

*I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

78. No que pese o acórdão de primeira instância ter mantido a multa agravada por entender que não pairam dúvidas de que a omissão da Recorrente implicou em prejuízos à fiscalização, o agravamento da multa deve ser aplicado apenas em situações nas quais a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o procedimento fiscal.

79. Não vislumbro, no presente caso, que a conduta da Recorrente de deixar de apresentar todos os documentos exigidos, ao ser regularmente intimada, tenha gerado obstáculos ao levantamento do crédito tributário.

80. A mera ausência de apresentação de livros e documentos não deve ser utilizada como justificativa para o agravamento da multa, conforme estabelecido na Súmula 96 do CARF.

*Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.*

81. Nesse sentido, acolho o pedido da Recorrente para afastar o agravamento da multa *in totum*.

## **V. Da Exclusão do Simples Federal e do Simples Nacional**

82. Em seus instrumentos de defesa, a contribuinte alega ser impossível a exclusão do Simples Federal e Nacional enquanto estiver em discussão a questão da omissão de receitas. Afirma que a fiscalização utilizou valores que não eram relativos à receita omitida, entretanto, não traz provas que comprovem sua alegação.

83. De acordo com a Súmula CARF nº 77, não há que se falar em suspensão dos efeitos da exclusão do Simples em razão de estar pendente de julgamento processo referente a lançamentos decorrentes, *verbis*:

*Súmula CARF nº 77: A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.*

84. No mais, a Recorrente foi excluída do SIMPLES FEDERAL E NACIONAL, a partir de 01/01/2007 e 01/07/2007, respectivamente, uma vez que ultrapassou o

limite de receita bruta estabelecido na Lei nº 9.317, de 1996, e alterações posteriores, para permanecer no sistema simplificado de recolhimento de tributo.

85. Como a Recorrente não trouxe elementos para refutar a autuação em questão, tampouco argumentos específicos em seus instrumentos de defesa, mantenho a decisão de piso e, portanto, mantenho a Recorrente excluída do Simples Federal e Nacional.

86. Por fim, embora seja questão incontroversa na sistemática do Simples, registro que os efeitos desta decisão atingem todos os tributos lançados.

### Conclusão

Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, DAR PARCIAL provimento para: (i) considerar decaídos os fatos geradores compreendidos no período de 01/01/2006 a 15/06/2006, devendo ser excluídos dos valores lançados nos presentes autos relativos aos itens 1 a 3 (1- Omissão de Receitas - Receitas Não Escrituradas; 2- Omissão de Receitas - Depósitos Bancários Não Escriturados; 3- Insuficiência de Recolhimento), proporcionalmente aos períodos aqui considerados; (ii) no período de 16/06/2006 a 31/12/2006, afastar a qualificação e o agravamento da multa *in totum*.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

### Voto Vencedor

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, Redator designado.

A Ilustre Relatora, em muito bem fundamentado voto, entendeu por afastar a aplicação da multa qualificada e, conseqüentemente, pela decadência dos valores lançados em relação aos fatos geradores compreendidos no período de 01/01/2006 a 15/06/2006 relativos à infração 1 (Omissão de Receitas - Receitas Não Escrituradas). Com a devida vênia, ousou discordar da Relatora.

A recorrente pugnou pela aplicação da Súmula CARF nº 14, para afastar a aplicação da multa qualificada de 150%, ou seja, redução para 75%.

O verbete da Súmula CARF 14 tem a seguinte enunciação:

*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.*

No entanto, ao contrário da argumentação do sujeito passivo, a multa qualificada de 150% foi imputada para a infração 01 do auto de infração (omissão de receitas da atividade - receitas não escrituradas), uma vez que não houve emissão de nota fiscal, não houve escrituração das receitas e não houve declaração ao fisco.

Quanto à qualificação da multa transcrevo parte do voto condutor da decisão de primeira instância, *in verbis*:

(...)

*A fiscalização alega que o contribuinte informou na Declaração Anual do Simples Nacional - DASN, uma receita bruta no valor de R\$ R\$ 184.061,14, enquanto as receitas apuradas na autuação importaram em R\$ 6.588.650,85, objetivando o interessado com isso eximir-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública, o que se caracteriza como sonegação fiscal.*

*Nesse sentido, cabe à fiscalização a função de proceder ao lançamento dos tributos que o contribuinte, espontaneamente, não tenha feito, aplicando-se o percentual de multa de ofício previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, qualificando a multa de ofício, na forma do artigo 44, § 1º da mesma Lei, aplicando-se o disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.*

*Nessa situação, o art. 44 da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 11.488/2007, prevê a aplicação da multa de 150% nos lançamentos de ofício, conforme a seguir:*

*“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.”*

*A Lei nº 4.502/1964, por sua vez assim dispõe:*

*Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)*

(...)

*§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio.*

(...)

*Art . 71. Sonegação é toda 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*

*Art . 72. Fraude é toda 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 imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*O art. 71, I, desse diploma legal definiu que “sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”; o inciso II refere-se às condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).*

*O procedimento do autuado está muito mais a configurar a intenção de obscurecer o conhecimento da dimensão do evento jurídico-tributário por parte das autoridades fiscais do que caracterizar a simples hipótese de declaração inexata como ele quer. Nota-se que o impugnante não comprovou a origem das diferenças apuradas pelo Fisco.*

*Discutível seria o caso se estivéssemos diante de uma operação isolada, envolvendo valor de pequena monta, não reincidente; neste caso, poder-se-ia concluir pela ocorrência de um erro eventual, de ordem meramente material, passível de tributação sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento. Mas não é o caso, posto que não se trata de atos isolados, mas reiteradamente praticados pela autuada em todos os meses do período fiscalizado.*

*Os fatos explanados caracterizam a figura da sonegação. As circunstâncias narradas nos autos evidenciam, de forma inequívoca, o intuito deliberado, por parte do contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores correspondentes a seu faturamento. O fato de oferecer à tributação valores inferiores aos auferidos, de forma reiterada, durante todo o período fiscalizado demonstra o elemento dolo, no sentido de ter a*

*consciência e querer a conduta de sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.*

*Portanto, correta a aplicação da multa qualificada no caso das receitas omitidas pelo sujeito passivo.*

Assim, com base no exposto, deve ser mantida a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, por restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64 (conduta dolosa, sonegação fiscal).

No que diz respeito à decadência, cumpre observar que, em se tratando de conduta dolosa relativa a infração 1 (Omissão de Receitas - Receitas Não Escrituradas), se aplica o prazo decadencial do artigo 173, I, do CTN e não o § 4º do artigo 150 do CTN, a seguir transcritos:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

(...)

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (Grifamos).*

No caso concreto, a Fazenda Pública poderia constituir o crédito tributário até cinco anos contados de 01/01/2007 (do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ou seja, até 31/12/2011. Como ciência do Auto de Infração deu-se em 16/06/2011, entendo que não está extinto o crédito tributário, por força da decadência, na forma do artigo 173, inciso I, afastando-se o disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

Processo nº 19515.720229/2011-53  
Acórdão n.º **1201-002.265**

**S1-C2T1**  
Fl. 28

---

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães