



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

Processo n° 10945.000734/2009-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.208 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente TRATORFOZ PEÇAS PARA TRATORES LTDA
Recorrida FAZENDA PÚBLICA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

EXCLUSÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. NÃO HA EFEITO SUSPENSIVO.

Somente a exigibilidade do crédito tributário decorrente da exclusão do Simples é suspensa por recurso; a manifestação de inconformidade contra exclusão não possui efeito suspensivo, estando a pessoa jurídica excluída sujeita, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. AUTUAÇÕES DECORRENTES. SOBRESTAMENTO.

Descabe o sobrestamento da exclusão da empresa do Simples e das autuações decorrentes, até o julgamento da omissão de receitas no Simples que causou tal exclusão, porém, a exigibilidade dos créditos tributários permanece suspensa até a conclusão do contraditório administrativo.

SIMPLES. DECADÊNCIA. DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

O prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no caso de dolo, fraude ou simulação, é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, o que ocasiona, no regime do Simples, em que os tributos referentes a períodos de janeiro a novembro podem ser lançados no mesmo ano calendário, que o prazo seja contado a partir do primeiro dia do ano seguinte.

OMISSÃO DE RECEITAS. OMISSÕES NA CONTABILIDADE. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS. PERCENTUAIS DO SIMPLES INFERIORES AOS DEVIDOS. PERMANÊNCIA INDEVIDA. DOLO.

A falta de registro de compras e pagamentos de mercadorias em montante mais que onze vezes maior que a receita bruta declarada, irregularidades no caixa com suprimentos não comprovados e saldo credor, aliados utilização dos percentuais de apuração inferiores aos devidos e ocultação do fato de que a receita bruta auferida resultava em maiores valores a pagar e na exclusão da sistemática, são suficientes para evidenciar a intenção dolosa de simulação ou ocultação, num propósito deliberado de subtrair, no todo ou em parte a obrigação tributária.

DOLO. MULTA QUALIFICADA.

Aplica se multa qualificada à exigência de impostos e contribuições sonegados estando caracterizado o dolo.

EXCLUSÃO. EXCESSO DE RECEITA BRUTA.

Confirma-se a exclusão da empresa a partir do ano-calendário seguinte, se a autuação por omissão de receitas cujo total excedeu o limite permitido ao Simples foi considerada procedente.

OMISSÃO DE RECEITAS. *BIS IN IDEM*.

Descabe a arguição de *bis in idem*, na autuação por omissão de receitas com base nas presunções legais decorrentes de recursos entregues pelos sócios ao caixa e saldo credor de caixa, ao argumento de que estariam abrangidas na omissão, de maior valor que a soma das anteriores, devida a pagamentos não escriturados, se o valor desta última omissão de receitas equivale exatamente ao valor dos respectivos pagamentos não escriturados, não comportando, portanto, valores excedentes que possam justificar aquelas.

PIS. COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFASICA. SIMPLES, INAPLICABILIDADE.

A redução a zero das alíquotas do PIS e da Cofins sobre a receita bruta da venda dos produtos relacionados nos Anexos I e II da Lei 10.485, de 200, não se aplica as pessoas jurídicas optantes pelo Simples.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: PIS, COFINS, CSLL E INSS - SIMPLES.

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

MULTA REGULAMENTAR. SIMPLES. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA.

Não se conhece de impugnação intempestiva, resultando na definitividade da exigência na esfera administrativa.

OMISSÃO DE RECEITAS. *BIS IN IDEM*.

Descabe a arguição de *bis in idein*, na autuação por omissão de receitas com base nas presunções legais decorrentes de recursos entregues pelos sócios ao caixa e saldo credor de caixa, ao argumento de que estariam abrangidas na omissão, de maior valor que a soma das anteriores, devida a pagamentos não

escriturados, se o valor desta última omissão de receitas equivale exatamente ao valor dos respectivos pagamentos não escriturados, não comportando, portanto, valores excedentes que possam justificar aquelas.

PIS. COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. LUCRO ARBITRADO.

Mantêm-se as exigências do PIS e da Co fins apuradas pela aplicação das alíquotas do regime cumulativo, se o sujeito passivo, tributado no regime do lucro arbitrado, não comprova que a receita omitida apurada no procedimento fiscal decorreu da venda de produtos submetidos tributação monofásica daquelas contribuições.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e negar provimento, mantendo o v. acórdão "a quo" em seus termos, para não acatar as preliminares de nulidade e de decadência; manter o auto de infração do Simples do ano-calendário 2004; manter a decisão relativa a manifestação de inconformidade referente ao ADE, com a exclusão da empresa do Simples a partir de 01/01/2005; não conhecer da impugnação contra exigência de Multa Regulamentar - Simples, por intempestiva; julgar improcedente as alegações referentes aos autos de infração pelo lucro arbitrado relativos aos anos-calendário 2005 e 2006, e manter os créditos tributários exigidos; e negar os pedidos de sobrestamento. Declarou-se impedido o Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues. Ausente momentaneamente o Conselheiro Sérgio Abelson.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Sergio Abelson (suplente convocado), Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado) e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil que decidiu manter as exigências perpetradas nos Autos de Infração.

Trata o processo de: autos de infração exigindo os impostos e contribuições pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte — Simples, relativamente ao ano-calendário 2004; Ato Declaratório excluindo a empresa do Simples a partir de 01/01/2005; auto de infração exigindo Multa Regulamentar — Simples; autos de infração exigindo Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica- IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, contribuição para o Programa de Integração Social — PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, na sistemática do lucro arbitrado, relativos aos anos-calendário 2005 e 2006.

2. O processo se compõe de 3 (três) volumes e 42 (quarenta e dois) anexos.

3. Acompanha este processo também o de nº 10945.000736/2009-18 — Representação Fiscal para Fins Penais.

Foram encontradas as seguintes infrações da Recorrente, que fundamentaram a lavratura do AIIM:

a. a omissão de receitas da atividade, relativas saldo credor de caixa apurado na escrituração da empresa em 30/09/2004;

b. omissões de receitas relativas a suprimentos de caixa fornecidos por sócios da empresa, com fatos geradores em 31/03/2004, 30/06/2004 e 31/10/2004, cuja efetividade da entrega e origem dos recursos não foi comprovada;

c. falta de escrituração de pagamentos efetuados, isto é, pagamentos efetuados com recursos estranhos a escrituração, com fatos geradores em 01 a 12/2004;

d. insuficiência de recolhimento nos períodos de 02 a 12/2004, resultante da alteração nas alíquotas de recolhimento do Simples em razão das omissões que aumentaram o valor das receitas;

Exige-se multa de ofício de 150% sobre os impostos e contribuições devidos do art. 44, II da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c o art. 19 da Lei nº 9.317, de 1996, porque, segunda a fiscalização, com dolo e intencionalmente, a empresa fraudou seus livros contábeis e fiscais, omitindo e inserindo elementos inexatos e fornecendo documentos inexatos à fiscalização e por ocasião da apresentação das declarações, e juros de mora segundo o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996.

As fls. 227/228, encontram-se demonstrados pela fiscalização os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta apurada do art. 23, II, da Lei nº 9.317, de 1996, com a redação do art. 3º da Lei no 9.732, de 1998; às fls. 229/234, o demonstrativo de apuração dos valores não recolhidos e às fls. 235/239, apuração do imposto/contribuição sobre diferenças apuradas.

A Recorrente também foi excluída do Simples, por ter excedido o limite da receita bruta prevista na lei do Simples.

Para evitar repetições aproveito o bem elaborado relatório do v. acórdão recorrido.

As fls. 410/415, foi lavrado o Auto de Infração Simples exigindo a multa regulamentar no valor de R\$ 2.523,27 porque a empresa não cumpriu a obrigação de comunicar espontaneamente sua exclusão do Simples, dado que auferiu receita bruta excedente ao limite permitido no Simples no ano-calendário 2004; a base legal da exigência são os arts. 13, II e 21 da Lei no 9.317, de 1996.

Para as autuação relativas aos anos-calendário de 2005 e 2006, foram lavradas na sistemática do arbitramento, nos termos do artigo 530, inciso II do RIR/99 porque a empresa foi excluída de ofício do Simples a partir de 01/01/2005 mas, apesar de manter escrituração contábil, esta foi considerada insuficiente para a apuração do lucro real, dadas as omissões constatadas, que foram objeto da autuação descrita a seguir.

O IRPJ, fls. 476/491, no valor de R\$ 48.815,62, esta sendo exigido devido a infração de:

a. omissão de receitas evidenciadas pela falta de escrituração de pagamentos efetuados, isto é, pagamentos efetuados com recursos estranhos à escrituração com fatos geradores em 30/3/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005, 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006;

b. omissão de receitas relativas a suprimentos de Caixa fornecidos por sócios da empresa, com fatos geradores em 31/03/2005, 30/09/2005, cuja efetividade da entrega e origem dos recursos não foi comprovadamente demonstrada;

c. a omissão de receitas da atividade, relativas a credor de caixa apurado na escrituração da empresa com fatos geradores em 31/3/2005, 30/09/2005 e 30/06/2006;

d. estas omissões tiveram como base legal os arts. 281, 282, 283, 287, 288, 530, 532 c 537 do RIR de 1999, e foram apenadas com a multa de ofício de 150% do art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996;

e. diferenças exigíveis sobre as receitas declaradas indevidamente no regime do Simples, fatos geradores em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005, 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006, com base legal no art. 532 do RIR de 1999; em relação a esta exigência foi aplicada multa de ofício de 75% do art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996.

30. Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, fls. 492/508, incidência cumulativa, no valor de R\$ 19.144,74:

a. diferenças exigíveis sobre as receitas declaradas indevidamente no regime do Simples, fatos geradores mensais de 31/01/2005 a 31/12/2006; esta exigência foi apenada com a multa de ofício de 75%;

b. omissão de receitas evidenciadas pela falta de escrituração de pagamentos efetuados, isto é, pagamentos efetuados com recursos estranhos à escrituração com fatos geradores mensais de 31/01/2005 a 31/12/2006; multa de 150%;

c. omissão de receitas relativas a suprimentos de caixa fornecidos por sócios da empresa, com fatos geradores em 31/03/2005, 30/08/2005, cuja efetividade da entrega e origem dos recursos não foi comprovadamente demonstrada; multa de 150%;

d. a omissão de receitas da atividade, relativas a valores de saldo credor de caixa apurado na escrituração da empresa com fatos geradores em 28/02/2005, 31/03/2005, 30/09/2005 e 30/06/2006; multa de 150%;

c. base legal nos arts. 10 e 3º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; art. 24, § 2º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 2º, I, "a" e parágrafo único, 3º, 10, 22,51 e 91 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, fls. 509/524, no valor de R\$ 80.763,47, relativa às mesmas infrações e fatos geradores e critérios de aplicação de multa de ofício descritos em relação ao PIS; base legal nos arts. 2º, II e parágrafo único, 3, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524, de 2002.

32. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, fls. 525/541, no valor de R\$ 31.327,28, relativa às mesmas infrações, fatos geradores e critérios de aplicação de multa de ofício descritos em relação à autuação do IRPJ; base legal no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 37 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002.

Ato contínuo, a DRJ proferiu v. acórdão mantendo integralmente a exigência do Auto de Infração, registrando a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

EXCLUSÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. NÃO HA EFEITO SUSPENSIVO.

Somente a exigibilidade do crédito tributário decorrente da exclusão do Simples é suspensa por recurso; a manifestação de inconformidade contra exclusão não possui efeito suspensivo, estando a pessoa jurídica excluída sujeita, a partir do período em que se processarem os

efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. AUTUAÇÕES DECORRENTES. SOBRESTAMENTO.

Descabe o sobrestamento da exclusão da empresa do Simples e das autuações decorrentes, até o julgamento da omissão de receitas no Simples que causou tal exclusão, porém, a exigibilidade dos créditos tributários permanece suspensa até a conclusão do contraditório administrativo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

SIMPLES. DECADÊNCIA. DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

O prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no caso de dolo, fraude ou simulação, é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, o que ocasiona, no regime do Simples, em que os tributos referentes a períodos de janeiro a novembro podem ser lançados no mesmo ano calendário, que o prazo seja contado a partir do primeiro dia do ano seguinte.

OMISSÃO DE RECEITAS. OMISSÕES NA CONTABILIDADE. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS. PERCENTUAIS DO SIMPLES INFERIORES AOS DEVIDOS. PERMANÊNCIA INDEVIDA. DOLO.

A falta de registro de compras e pagamentos de mercadorias em montante mais que onze vezes maior que a receita bruta declarada, irregularidades no caixa com suprimentos não comprovados e saldo credor, aliados utilização dos percentuais de apuração inferiores aos devidos e ocultação do fato de que a receita bruta auferida resultava em maiores valores a pagar e na exclusão da sistemática, são suficientes para evidenciar a intenção dolosa de simulação ou ocultação, num propósito deliberado de subtrair, no todo ou em parte a obrigação tributária.

DOLO. MULTA QUALIFICADA.

Aplica-se multa qualificada à exigência de impostos e contribuições sonegados estando caracterizado o dolo.

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

Ano-calendário: 2004

EXCLUSÃO. EXCESSO DE RECEITA BRUTA.

Confirma-se a exclusão da empresa a partir do ano-calendário seguinte, se a autuação por omissão de receitas cujo total excedeu o limite permitido ao Simples foi considerada procedente.

OMISSÃO DE RECEITAS. BIS IN IDEM.

Descabe a arguição de bis in idem, na autuação por omissão de receitas com base nas presunções legais decorrentes de recursos entregues pelos sócios ao caixa e saldo credor de caixa, ao argumento de que estariam abrangidas na omissão, de maior valor que a soma das anteriores, devida a pagamentos não escriturados, se o valor desta última omissão de receitas equivale exatamente ao valor dos respectivos pagamentos não escriturados, não comportando, portanto, valores excedentes que possam justificar aquelas.

PIS. COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. SIMPLES, INAPLICABILIDADE.

A redução a zero das alíquotas do PIS e da Cofins sobre a receita bruta da venda dos produtos relacionados nos Anexos I e II da Lei 10.485, de 200, não se aplica as pessoas jurídicas optantes pelo Simples.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: PIS, COFINS, CSLL E INSS - SIMPLES.

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

MULTA REGULAMENTAR. SIMPLES. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA.

Não se conhece de impugnação intempestiva, resultando na definitividade da exigência na esfera administrativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

OMISSÃO DE RECEITAS. BIS IN IDEM.

Descabe a arguição de bis in idem, na autuação por omissão de receitas com base nas presunções legais decorrentes de recursos entregues pelos sócios ao caixa e saldo credor de caixa, ao argumento de que estariam abrangidas na omissão, de maior valor que a soma das anteriores, devida a pagamentos não escriturados, se o valor desta última omissão de receitas equivale exatamente ao valor dos respectivos pagamentos não escriturados, não comportando, portanto, valores excedentes que possam justificar aquelas.

PIS. COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. LUCRO ARBITRADO.

Processo nº 10945.000734/2009-29
Acórdão n.º **1402-003.208**

S1-C4T2
Fl. 18.113

Mantêm-se as exigências do PIS e da Co fins apuradas pela aplicação das alíquotas do regime cumulativo, se o sujeito passivo, tributado no regime do lucro arbitrado, não comprova que a receita omitida apurada no procedimento fiscal decorreu da venda de produtos submetidos tributação monofásica daquelas contribuições.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com o v. acórdão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário repisando os mesmos argumentos da impugnação.

Ato contínuo, os autos retornaram para o E. CARF/MF e foram distribuídos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e contém os requisitos previstos na legislação, motivo pelo qual devem ser admitidos.

Da alegação de nulidades ou cerceamento do direito de defesa:

Em relação a alegação de cerceamento do direito de defesa, entendo que não deve ser acolhida.

A acusação está bem instruída com os documentos necessários para demonstrar a infração a legislação tributária de omissão de receita nas três formas constatadas sendo que neste caso, a Recorrente é quem tem o ônus de provar que tal diferença não se refere a receita tributável, inexistindo assim cerceamento ao direito de defesa.

Também entendo necessário se observar que as preliminares de nulidade do lançamento fiscal arguidas pela Recorrente não encontram amparo nas hipóteses previstas no artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal – PAF).

Observa-se que quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas em Auto de Infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o Sujeito Passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio, nos termos do art. 60 do mencionado decreto.

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal (fls. vol. 1) percebe-se que a Autoridade Autuante narrou as etapas do procedimento fiscal e os fatos verificados em consequência daquele, bem como a subsunção à presunção legal adiante versada. Constam do referido termo e dos documentos que compõem os Autos de Infração lançados os dispositivos legais nos quais se alicerçaram, estando ainda presentes no processo administrativo a composição analítica da base de cálculo e os demonstrativos dos tributos devidos.

Por conseguinte, restaram adequadamente observadas as previsões estampadas nos incisos do art. 10, do Decreto nº 70.235/72, não merecendo prosperar as alegações da Recorrente em sentido contrário.

Ademais, foram disponibilizadas cópias dos documentos integrantes da autuação à Autuada, tendo-lhes sido conferido tempo hábil, após regularmente cientificado dos lançamentos, para apresentar seus questionamentos, consubstanciados na Impugnação apresentada nos autos, da qual é possível se depreender que a Recorrente entendeu perfeitamente dos fatos que lhes foram imputados. Assim, não houve qualquer preterição do respectivo direito de defesa.

Decadência:

Como muito bem apontado no v. acórdão Recorrido, entendo que restou demonstrado nos autos o intuito doloso de suprimir ou reduzir o recolhimento do imposto, motivo pelo qual, mantenho a decisão de que a contagem do prazo decadência deve ser feita nos termos do artigo 173, inciso I do CTN, incorrendo assim a alegada decadência.

De resto, colaciono os fundamentos do v. acórdão para fundamentar meu voto.

44. A autuação foi lavrada no Simples, conforme opção da empresa, onde o lançamento é por homologação, iniciando-se a contagem do prazo decadencial na data do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando a contarm passa a se iniciar em conformidade com o art. 173, I do CTN, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

45. A autuação se refere aos fatos geradores mensais iniciando-se em 31/01/2004, tendo sido os autos cientificados à empresa em 01/06/2009.

46. Para as infrações em que não houve dolo, a contagem do prazo se inicia em 31/01/2004, completando-se os 5 (cinco) anos em 31/01/2009, e seriam atingidos pela decadência os lançamentos relativos aos fatos geradores de 31/01/2004, 28/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004 e 31/05/2004.

47. Porém, se comprovado dolo, fraude ou simulação, e podendo ser o lançamento relativo aos meses de 01 a 11/2004 efetuado no mesmo ano, a contagem se inicia em 01/01/2005, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, completando-se em 31/12/2009, portanto, a autuação não teria sido atingida pela decadência.

48. Uma vez esclarecida essa questão, cabe avaliar a existência ou não de dolo, fraude ou simulação nas infrações autuadas.

1.1.1 Dolo, fraude ou simulação nas infrações autuadas.

49. Consta do Termo de Verificação Fiscal que se exige multa de ofício de 150% sobre os impostos e contribuições devido à empresa haver, com dolo e intencionalmente, fraudado seus livros contábeis e fiscais, omitindo e inserindo elementos inexatos e fornecendo documentos inexatos à fiscalização e por ocasião da apresentação das declarações.

50. Assevera a litigante que se trata o seu caso de mera falta de pagamento ou a inexatidão de declaração, que são hipóteses que justificam apenas a multa de ofício de 75%.

51. Porém, foram constatadas omissões de registros na escrituração contábil da empresa, que evidenciaram que a receita que contabilizou e declarou não correspondia realidade, dado que:

a. A empresa, optante pelo Simples, não pode alegar que não registrou compras de mercadorias nem os respectivos pagamentos, nos anos-calendário 2004, 2005 e 2006 examinados, em montantes que a própria impugnante reconhece como de "valor cstratosférico", sendo que em 2004 o total de R\$ 2.717.545,36 desses pagamentos corresponde a 11,25 vezes a receita declarada (fl. 227) e esta 8,9% daqueles; destaque-se que a fiscalização reuniu provas desse fato que se encontram nos Anexos V a LXII (38 volumes de anexos) que acompanham este processo;

b. não contabilizou sua movimentação bancária nas contas mantidas junto ao Banco do Brasil, ABN AMR() Real, e não esclareceu a origem desses depósitos recebidos, apesar de intimada; essa irregularidade foi considerada pela fiscalização como englobada na anteriormente descrita, pagamentos não contabilizados, e não foi autuada;

c. suprimentos ao caixa, efetuados por sócios, cuja origem e efetividade da entrega não comprovou apesar de intimada;

d. saldos credores do caixa;

e. a receita a menor declarada evidencia que a empresa recolheu valores a menor que os devidos, cuja causas foram: omitir receita bruta e utilizar-se de percentuais do Simples menores do que aqueles a que realmente se encontrava sujeita.

52. É inegável a intenção da contribuinte de pagar menos que o devido e de permanecer indevidamente no Simples, ocultando o fato de que a receita bruta auferida resultava em maiores valores a pagar e na sua exclusão da sistemática.

53. Verificando-se a declaração apresentada pela litigante, fls. 86/103 do Anexo I, tem-se que o percentual aplicado até 11/2004 foi o correspondente ao mínimo, 5,40%, dado que a receita declarada total não ultrapassou o limite dessa primeira faixa, somente aumentando para 5,8% em 12/2004, sendo que à fl. 227, pode-se observar que as alíquotas foram maiores que estas desde 02/2004, atingindo o percentual de 10,32% já em 05/2004.

54. Por definição, a 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 tributária principal.

55. A sonegação se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de sonegação seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia-se a ocorrência do fato gerador ou retarda-se o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária; ou seja, o dolo é elemento

específico da sonegação, que a diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

56. No presente caso, a empresa, intencionalmente, declarou apenas mínima parte das receitas auferidas, visando, além de permanecer indevidamente na sistemática, abrigar-se na menor alíquota possível e recolher valores a menor, sonegando ao fisco a informação acerca da real magnitude dos fatos geradores que ensejariam recolhimentos sobre base de cálculo em montantes maiores, apurados com percentuais maiores, e resultantes na sua exclusão da sistemática.

57. Por todo o exposto, conclui-se ser correta a conclusão fiscal ao identificar dolo nas ações da contribuinte.

Sendo assim, afasto a alegação de que ocorreu decadência parcial dos créditos exigidos no ano-calendário de 2004.

Mérito:

Em relação a alegação de *bis in idem*, também entendo que não deve prosperar.

As presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições são aplicáveis também a microempresa e a empresa de pequeno porte, consoante o art. 18 da Lei nº9.317, de 1996.

A Recorrente alega que as infrações, no importe de R\$ 950,78 de saldo credor de caixa e de R\$ 68.000,00 de suprimentos de numerários ao caixa (suprimento de caixa), estariam abrangidas pela infração no valor de \$ 2.726.641,40 de omissão de receitas por ausência de escrituração contábil de pagamentos a fornecedores, não tem fundamento.

Eis que essa última omissão, de maior valor, corresponde ao valor exato dos pagamentos não escriturados, ou seja, qualquer parcela excedente como por exemplo lucro e valores normalmente embutidos no preço de venda de despesas operacionais não estão nela incluídos.

A litigante argui que os valores utilizados para suprimento e saldos credores do caixa são provavelmente oriundos da omissão de receitas relativa aos pagamentos não escriturados, porém, como se viu, não há qualquer "sobra" que possa abrigar esses outros valores; as demais presunções de omissão devem ser consideradas adicionalmente a de maior valor, em que, sendo a respectiva omissão exatamente no valor dos pagamentos não escriturados, não comporta excedentes que justifiquem recursos entregues pelos sócios ao caixa da empresa e tampouco, saldos credores de caixa.

Sendo assim, entendo que as infrações são independentes e devem ser mantidas.

Em relação a alegação de cobrança monofásica do PIS/COFINS, também não deve ser acolhida.

A Recorrente pleiteia que, sendo a autuada comerciante varejista, aplicam-se lhe as alíquotas de 0% (zero por cento) pois o art. 3º da Lei nº 10.485, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, concentrou a cobrança dessas contribuições nos fabricantes e importadores, enquanto o parágrafo 2º desse artigo desonerava o comerciante atacadista ou varejista.

Entretanto, em se tratando de empresa que optou espontaneamente pelo regime do Simples, que prevê pagamento mensal unificado dos impostos e contribuições, da tal distinção em relação ao PIS/COFINS não se aplica.

Também o art. 58, *caput*, VIII e § 2º do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, regulamentou a tributação monofásica da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins da Lei nº 10.485, de 2002, devidas pelas pessoas jurídicas como se segue:

Art. 58. As alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins estão reduzidas a zero quando aplicáveis sobre a receita bruta decorrente (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, Lei nº 9.718, de 1998, art. 62, parágrafo único, com a redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000, Lei nº 10.147, de 2000, art. 22, Lei nº 10.312, de 27 de novembro de 2001, Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, art. 14, Lei nº 10.485, de 2002, arts. 22, 32 e 52, Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001):

[...]

VIII - da venda dos produtos relacionados nos Anexos I e II a Lei nº 10.485, de 2002:

2º O disposto neste artigo não se aplica as pessoas jurídicas optantes pelo Simples. (Grifou-se.)

Ao regulamentar a matéria, o dispositivo transcrito não deixou dúvidas quanto à inaplicabilidade da redução de alíquota As pessoas jurídicas optantes pelo Simples, vedação essa também estabelecida no art. 4º da Instrução Normativa SRF no 355, de 29 de agosto de 2003, então vigente:

Art. 4º Considera-se receita bruta, para os fins de que trata esta Instrução Normativa, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o prego dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Ressalvado o disposto no caput, para fins de determinação da receita bruta apurada mensalmente, é vedado proceder-se a qualquer outra exclusão em virtude da alíquota incidente ou de tratamento tributário diferenciado (substituição tributária, diferimento, crédito presumido, redução de base de cálculo, isenção) aplicáveis as pessoas jurídicas não optantes pelo regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, de que trata esta Instrução Normativa. (Grifou -se.)

Desta forma, também afastado a alegação da Recorrente de que as alíquotas para o PIS/COFINS deve ser zerada, eis que por ser optante do Simples, tal diferenciação em relação as contribuições não se aplicam.

Em relação a esta alegação de que se a omissão se refere a aquisições de mercadorias que são objeto da redução a 0% (zero por cento) das alíquotas de PIS e Cofins nas vendas dos comerciantes atacadistas e varejistas, e então seria justa a aplicação dessas alíquotas, dado que a interessada é comerciante varejista para a exigência destas contribuições após a exclusão da Recorrente do Simples nos anos-calendário de 2005 e 2006, também entendo que não deve prosperar.

Sendo as receitas omitidas identificadas por presunção legal, não se tem certeza de que tipo de mercadorias a empresa vendeu, ou mesmo que tipo de ingresso de recursos gerou os valores utilizados nos pagamentos não escriturados; caso todas as compras e respectivos pagamentos tivessem sido de itens abrangidos pela tributação monofásica nos moldes da legislação invocada, seria passível de discussão a possibilidade aventada, porém, a princípio, presunção legal não admite discussão sobre a característica das receitas omitidas, transferindo-se o ônus da prova ao contribuinte se, realmente, as peças e componentes adquiridos correspondem aos relacionados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, com as alterações da Lei nº 10.865, de 2004, onde estão listadas as peças e componentes cuja venda por comerciantes é com alíquotas zero de PIS e Cofins.

A D. Fiscalização e o v. acórdão recorrido demonstram que a Recorrente não conseguiu demonstrar que as receitas omitidas se referem a venda ou compra de tais mercadorias com alíquota zero de PIS/COFINS. Vejamos a parte do v. acórdão recorrido que nos interessa.

100. Argui a empresa que, se a omissão se refere a aquisições de mercadorias que são objeto da redução a 0% (zero por cento) das alíquotas de PIS e Cofins nas vendas dos comerciantes atacadistas e varejistas, então seria justa a aplicação dessas alíquotas, dado que a interessada é comerciante varejista.

101. Demonstrou-se, na impugnação aos auto de infração no Simples, relativos ao ano-calendário 2004, que a cobrança monofásica não atinge o Simples.

102. Na presente autuação, no lucro arbitrado, cabe analisar a questão novamente.

5.2.1 Se a tributação mediante arbitramento do lucro admite a hipótese de que a receita bruta se trataria de vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II à Lei nº 10.485, de 2002.

103. Já se transcreveu neste voto o art. 58, caput, VIII do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que regulamentou a redução das alíquotas PIS/Pasep e da Cofins a zero quando aplicáveis sobre a receita bruta decorrente da venda por comerciantes dos produtos relacionados nos Anexos I e II à Lei nº 10.485, de 3 de maio de 2002, para o regime de incidência cumulativa, e também excepcionou essas receitas da base de cálculo do PIS no regime não cumulativo no seu art. 59, parágrafo único, V.

104. Portanto, a legislação admite a redução a zero das alíquotas de **PIS** e Cofins nas vendas pelos comerciantes daqueles produtos, no regime cumulativo, aplicável nos regimes do lucro presumido e arbitrado, desde que esteja comprovado tratarem-se desse tipo de receitas.

[...]

109. Sendo receitas omitidas identificadas por presunção legal, não há certeza de que tipo de mercadorias a empresa vendeu, ou mesmo que tipo de ingresso de recursos gerou os valores utilizados nos pagamentos não escriturados; caso todas as compras e respectivos pagamentos tivessem sido de itens abrangidos pela tributação monofásica nos moldes da legislação invocada, seria passível de discussão a possibilidade aventada, porém, a princípio, presunção legal não admite discussão sobre a característica das receitas omitidas, transferindo-se o ônus da prova ao contribuinte.

110. O objeto social da Tratorfoz em todo o período autuado esteve determinado pela cláusula quarta da 7ª Alteração Contratual registrada na Junta Comercial do Paraná — Jucepar em 04/03/2004: "Exploração do ramo de Importação, Exportação e Comércio varejista de Peças e Acessórios para Tratores, Caminhões e Automóveis, Pneus e Serviços de Assistência Técnica", fls. 155/160 do Anexo I dos presentes autos.

111. Nos citados Anexos I e II à Lei 10.485, de 2002, com as alterações da Lei no 10.865, de 2004, estão listadas as peças e componentes cuja venda por comerciantes é com alíquotas zero de PIS e Cofins.

112. A fim de corroborar as pretensões da litigante, examinaram-se, por amostragem, as notas fiscais dos fornecedores que se encontram nos anexos ao presente processo administrativo e se identificaram os códigos de classificação fiscal a seguir:

| Anexo | fornecedor | fls. | classif fiscal | Constam dos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, c/alt da Lei nº 10.865, de 2004? |
|-------------|-----------------|---------|----------------|--|
| V | Minusa | 32/199 | 84.31.49.20 | Não, porque somente se destinadas as peças às máquinas e aparelhos 84.29 (bulldozers, niveladoras, rolos compressores e análogos) enquanto a autuada afirma dedicar-se ao comércio de partes e peças automotivas de uso agrícola |
| | | | 84.33.90.00 | Não |
| VI | Leonel Cerchini | 128/145 | 84.12.90.90 | Não |
| | | | sem class fisc | |
| VII | Lufer | 28/170 | 84.31.49.20 | Não, vide Minusa |
| | | | 84.32.90.00 | SIM, peças para máquinas e aparelhos de uso agrícola, hortícola ou florestal, para preparação ou trabalho do solo ou para cultura; rolos para gramados, ou para campos de esporte. |
| IX | Maringá Soldas | 97/136 | 84.09.99.12 | SIM |
| X | Mazzoni | 10/63 | 87.08.99.90 | SIM |
| | Petrac | 142/152 | 84.83.90.00 | Não |
| XI | Pavoni | 28/194 | 84.31.49.20 | Não, vide Minusa |
| | | | sem class fisc | |
| XIII | Imporcate | 97/148 | sem class fisc | |
| XIV | Enroleixos | 15/94 | 87.08.50.10 | SIM |
| XV | Medal | 6/32 | 84.13.60.11 | Não |
| | Nafen | 96/136 | 84.31.49.20 | Não, vide Minusa |
| | Equagril | 186/197 | 40.16.10.90 | Não. |
| | | | 40.16.93.00 | Não. |
| | | | 73.07.19.20 | Não. |
| | | | 73.18.29.00 | Não. |
| | | | 84.13.30.30 | SIM |
| | | | 84.21.23.00 | SIM |
| | | | 84.33.90.90 | SIM |
| | | | 84.81.90.90 | Não |
| | | | 84.82.20.90 | Não |
| | | | 84.82.40.00 | Não |
| 84.83.10.30 | Não | | | |

| | | | | |
|-------|--------------|---------|----------------|---|
| | | | 85.11.90.00 | SIM |
| | | | 85.36.50.90 | SIM, a partir Decreto nº 6.006, de 2006 |
| | | | 87.08.40.19 | SIM |
| | | | 87.08.99.90 | SIM |
| | | | 90.29.90.10 | Não |
| XVI | Reveslam | 16/150 | 87.08.99.90 | SIM |
| XVIII | Sulpeças | 123/168 | sem class fisc | |
| | | | sem class fisc | |
| XX | Trator Sul | 6/114 | 84.31.49.20 | Não, vide Minusa |
| | | | 40.16.93.00 | Não. |
| | | | 73.18.15.00 | Não. |
| | | | 73.20.90.00 | Não. |
| | | | 74.15.21.00 | Não. |
| | | | 84.09.99.90 | SIM |
| | | | 84.21.23.00 | SIM |
| | | | 84.31.49.20 | Não, vide Minusa |
| | | | 87.08.93.00 | SIM |
| XXI | Dois A Equip | 34/190 | 90.25.19.90 | Não |

Assim, conclui-se que as peças cujas as notas fiscais foram analisadas por amostragem não se referem aquelas que estão listadas nos Anexos I e II da Lei 10.485, de 2002, que reduz a alíquota do PIS/COFINS a zero, devendo ser afastada esta alegação da Recorrente.

Em relação a multa qualificada, também entendo que deve ser mantida, eis que restou evidenciado o dolo da Recorrente em omitir receita, conforme já demonstrado na parte do voto em relação ao ano-calendário de 2004.

1.1.1 Dolo, fraude ou simulação nas infrações autuadas.

49. Consta do Termo de Verificação Fiscal que se exige multa de ofício de 150% sobre os impostos e contribuições devido à empresa haver, com dolo e intencionalmente, fraudado seus livros contábeis e fiscais, omitindo e inserindo elementos inexatos e fornecendo documentos inexatos à fiscalização e por ocasião da apresentação das declarações.

50. Assevera a litigante que se trata o seu caso de mera falta de pagamento ou a inexatidão de declaração, que são hipóteses que justificam apenas a multa de ofício de 75%.

51. Porém, foram constatadas omissões de registros na escrituração contábil da empresa, que evidenciaram que a receita que contabilizou e declarou não correspondia realidade, dado que:

a. A empresa, optante pelo Simples, não pode alegar que não registrou compras de mercadorias nem os respectivos pagamentos, nos anos-calendário 2004, 2005 e 2006 examinados, em montantes que a própria impugnante reconhece

como de "valor cstratosférico", sendo que em 2004 o total de R\$ 2.717.545,36 desses pagamentos corresponde a 11,25 vezes a receita declarada (fl. 227) e esta 8,9% daqueles; destaque-se que a fiscalização reuniu provas desse fato que se encontram nos Anexos V a LXII (38 volumes de anexos) que acompanham este processo;

b. não contabilizou sua movimentação bancária nas contas mantidas junto ao Banco do Brasil, ABN AMR() Real, e não esclareceu a origem desses depósitos recebidos, apesar de intimada; essa irregularidade foi considerada pela fiscalização como englobada na anteriormente descrita, pagamentos não contabilizados, e não foi autuada;

c. suprimentos ao caixa, efetuados por sócios, cuja origem e efetividade da entrega não comprovou apesar de intimada;

d. saldos credores do caixa;

e. a receita a menor declarada evidencia que a empresa recolheu valores a menor que os devidos, cuja causas foram: omitir receita bruta e utilizar-se de percentuais do Simples menores do que aqueles a que realmente se encontrava sujeita.

52. É inegável a intenção da contribuinte de pagar menos que o devido e de permanecer indevidamente no Simples, ocultando o fato de que a receita bruta auferida resultava em maiores valores a pagar e na sua exclusão da sistemática.

53. Verificando-se a declaração apresentada pela litigante, fls. 86/103 do Anexo I, tem-se que o percentual aplicado até 11/2004 foi o correspondente ao mínimo, 5,40%, dado que a receita declarada total não ultrapassou o limite dessa primeira faixa, somente aumentando para 5,8% em 12/2004, sendo que à fl. 227, pode-se observar que as alíquotas foram maiores que estas desde 02/2004, atingindo o percentual de 10,32% já em 05/2004.

54. Por definição, a 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 tributária principal.

55. A sonegação se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de sonegação seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia-se ocorrência do fato gerador ou retarda-se o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária; ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, que a diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

56. No presente caso, a empresa, intencionalmente, declarou apenas mínima parte das receitas auferidas, visando, além de permanecer indevidamente na sistemática, abrigar-se na menor alíquota possível e recolher valores a menor, sonhando ao fisco a informação acerca da real magnitude dos fatos geradores que ensejariam recolhimentos sobre base de cálculo em montantes maiores, apurados com percentuais maiores, e resultantes na sua exclusão da sistemática.

57. Por todo o exposto, conclui-se ser correta a conclusão fiscal ao identificar dolo nas ações da contribuinte.

Sendo assim, entendo que a multa qualificada deve ser mantida.

Em relação ao pedido de sobrestamento dos efeitos do ADE ou a postergação até que seja concluído o contraditório administrativo, entendo que não merece prosperar.

83. A litigante pretende que a exclusão da empresa do Simples só pode se dar depois da conclusão final do contraditório administrativo; em outras palavras, ou o ADE foi indevidamente editado e deve ser anulado, ou o efeito do mesmo, ou seja, a exclusão, permanece suspensa até a conclusão do contraditório.

84. No que tange à nulidade do ADE, já se confirmou ser improcedente, por não haver previsão legal para tanto.

85. No que se refere à suspensão dos efeitos do ADE, ou seja, da exclusão da empresa do Simples, no presente caso, significaria que a exclusão só se daria depois da análise e decisão administrativa final no processo administrativo que identificou o excesso de receitas e que, ao suscitar a litigante essa questão na manifestação de inconformidade contra a exclusão, esta não teria efeitos e quaisquer ações em consequência da exclusão seriam nulas ou ineficazes.

86. Contudo, a manifestação de inconformidade contra o ADE não tem efeito suspensivo no que tange aos procedimentos de exigência de livros fiscais e escrituração contábil e tampouco quanto à possibilidade de a fiscalização lavrar autos de infração de exigência de impostos e contribuições fora do Simples; apenas se aplica a suspensão da exigibilidade às exigências fiscais formalizadas nos presentes autos, relativos aos anos-calendário 2004 e 2005, decorrentes da exclusão do Simples, impugnadas.

87. Também a efetividade da exclusão só se dará depois de concluído o contraditório e alcançada decisão definitiva, porém, uma vez confirmada, seus efeitos serão conforme especificado no ADE, a partir de 01/01/2005.

88. *Veja-se a legislação do Simples, pertinente, Lei nº 9.317, de 1996:*

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

Parágrafo 3, A exclusão de ofício dar-se-6 mediante ato declaratório da autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal que jurisdicione o contribuinte, assegurado o contraditório e a ampla defesa, observada a legislação relativa ao processo tributário administrativo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.1998)

(...)

Art. 16. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-6, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

89. *Por ser pertinente, transcrevem-se excertos da argumentação nesse sentido, contida no Acórdão nº 06-23.301, de 5 de agosto de 2009, da 2 Turma desta DRJ/CTA:*

"No caso específico do ato de exclusão do Simples, o eventual efeito suspensivo da respectiva manifestação de inconformidade deve provocar a suspensão de todas as conseqüências que naturalmente adviriam da exclusão, até a decisão administrativa final.

Isso inclui: a apuração do lucro por outro regime (que exigiria a escrituração de livros contábeis, caso a opção fosse pelo lucro real), o envio de declaração por outro regime, o pagamento de tributos por outro regime, etc. Nada disso poderia ser exigido do contribuinte, caso estivesse ele protegido pelo efeito suspensivo.

Um segundo aspecto que também merece ser destacado no instituto do efeito suspensivo é a necessidade de previsão expressa na lei que criou o recurso; em outros termos, o efeito suspensivo não se presume, ele só existe quando o legislador manifesta a intenção de conferir esse efeito. E o que leciona Maria Sylvia Zanella DI PIETRO, em seu "Direito Administrativo, São Paulo: Atlas, 19ª ed., 2006, p. 697:

O efeito suspensivo, como o próprio nome diz, suspende Os efeitos do ato até a decisão do recurso; ele só existe quando a lei o preveja expressamente. Por outras palavras, no silêncio da lei, o recurso tem apenas efeito devolutivo.

Esse princípio foi positivado na legislação do processo administrativo federal, através da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, que assim dispõe em seu artigo 61:

Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo.

(Grifou-se)

Parágrafo único. Havendo justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação decorrente da execução, a autoridade recorrida ou a imediatamente superior poderá, de ofício ou a pedido, dar efeito suspensivo ao recurso.

Isso sugere, como próximo passo, verificar Se o legislador pretendeu dar efeito suspensivo no recurso cabível contra o ato de exclusão do

Simples. A pesquisa deve ser iniciada pelo CTN, que é norma de hierarquia superior às leis ordinárias. Nessa lei complementar, a única hipótese de suspensão é a prevista no artigo 151, que, no entanto, é restrita à exigibilidade do crédito tributário.

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

111 - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo (Grifou-se);

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

O dispositivo é claro, e autoriza a conclusão de que ele não incide nas impugnações contra o ato de exclusão do Simples, uma vez que esses procedimentos não envolvem cobrança de crédito tributário, mas sim o regime de tributação do contribuinte. Assim, pode-se afirmar que, pelo menos no CTN, o legislador não pretendeu conferir efeito suspensivo nos processos de exclusão do Simples.

Continuemos a pesquisa. Em se tratando do Simples, parece evidente que, caso o legislador pretendesse beneficiar o contribuinte com o efeito suspensivo em seu recurso contra a exclusão, tê-lo-ia previsto na própria Lei nº 9.317/96, que disciplina todo o referido regime.

No entanto, se alguma conclusão for possível quanto à intenção do legislador quanto ao efeito suspensivo do recurso contra a exclusão, prevalece a tese negativa. Na realidade, na Lei do Simples, não se faz menção ao recurso administrativo contra o ato declaratório de exclusão. Ao tratar da matéria atinente aos efeitos da exclusão, o legislador estipulou apenas o marco temporal inicial, ou seja, o termo de início dos efeitos da exclusão, a partir do qual o contribuinte passaria a submeter-se às regras dos demais regimes tributários.

Segundo o artigo 16, o contribuinte passa a sujeitar-se às regras do lucro real ou lucro presumido, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão:

Art. 16º A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Por sua vez, o período em que se processam os efeitos da exclusão encontra-se definido no artigo 15, que disciplina uma série de regras, dependendo da hipótese de exclusão. No caso de atividade vedada, por exemplo, os efeitos da exclusão processam-se a partir do mês subsequente ao da situação excludente:

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

Um possível argumento favorável à tese de existência de efeito suspensivo para o recurso no Simples seria o art. 33 do Decreto nº 70.235/72, que confere o efeito suspensivo, de forma genérica, para todos os recursos voluntários interpostos pelo contribuinte, contra a decisão de primeira instância, endereçado ao Conselho de Contribuintes.

Do Julgamento em Primeira Instância:

[...]

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

No entanto, não há como aplicar tal norma aos casos de exclusão do Simples.

Primeiramente, porque a redação do citado dispositivo é a mesma desde a publicação do PAF, que ocorreu em 06/03/1972, quando sequer existia o regime simplificado, que somente viria a ser implementado em 1996. Esse dispositivo foi implementado em cumprimento ao disposto no já citado art. 151, III do CTN, que determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e portanto, deve ser compreendido no âmbito dos processos de autos de infração. Além disso, é relevante observar que o art. 33 do PAF somente diz respeito ao recurso voluntário endereçado ao Conselho de Contribuintes, não havendo norma semelhante para os recursos interpostos contra atos da DRF e dirigidos primeira instância julgadora.

Isso revela que o legislador foi silente no que tange aos efeitos do recurso contra o ADE.

Logo, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.784/99, a manifestação de inconformidade contra a exclusão do Simples não tem efeito suspensivo. Poderia parar por aqui; no entanto, vou um pouco além, para elucubrar acerca dos motivos que teriam levado o legislador a pretender deixar de conferir esse efeito suspensivo. O motivo pode ter ligação com a seguinte situação, que alias, é bastante corriqueira na fiscalização de pessoas jurídicas opta 4tc-s- -do- Simples.

Imagine-se a hipótese de ação fiscal em empresa do Simples, que redunde na lavratura de autos de infração para vários anos calendários seguidos. Na hipótese de omissão de receitas, ocorre com frequência que o contribuinte deva ser excluído do regime simplificado, por excesso de receitas. O que se faz, normalmente, é emitir o ADE e lavrar o auto de infração referente ao período em que houve o excesso, dando ciência de ambos no mesmo dia. Para os demais períodos, a autoridade lançadora deve intimar a empresa para que opte pelo regime de apuração de lucro, se real ou presumido. Caso opte pelo lucro real, o contribuinte deve ser intimado para apresentar sua contabilidade, a fim de que, com base nela, o autuante possa efetuar os lançamentos. Por menor que seja o prazo dado pela fiscalização, nesse interim, a empresa pode impetrar manifestação de inconformidade contra o ato de exclusão do Simples. Caso esse recurso tivesse efeito suspensivo, a empresa estaria desobrigada de qualquer ato produzido pelo fisco que fosse decorrência da exclusão, como por exemplo, apresentar livros contábeis, entregar declaração, ou até mesmo receber auto de infração por outro regime, seja lucro real, presumido ou arbitrado. Assim, a lavratura de auto de infração somente poderia ser autorizada se fosse pelo regime do Simples; no entanto, o auditor fiscal, obviamente, assim não procedera, pois acabou de excluir a empresa. Conclusão: o fisco estaria de mãos atadas diante dessa situação, já que não poderia constituir nenhum crédito tributário para os períodos posteriores ao da exclusão. Tomando em consideração que o tramite processual, desde a ciência do ato até decisão final administrativa, leva, em média, mais do que cinco anos, então é óbvio que tal situação é intolerável, já que tornaria alguns contribuintes simplesmente imunes a constituição do crédito tributário para períodos imediatamente posteriores ao do termo inicial da exclusão.

Em síntese, há fortes motivos para que o legislador não pretendesse facultar o efeito suspensivo para recursos contra o ato de exclusão do Simples, o que explica a ausência de expressa previsão desse efeito na legislação tributária. E não havia necessidade de o legislador manifestar-se, dizendo que o recurso não tem efeito suspensivo — o que esparcaria todas as eventuais dúvidas — justamente porque a omissão implica a não concessão do efeito suspensivo ao recurso, conforme art. 61 da Lei nº 9.784/99.

Em reforço a essa conclusão, é oportuno ressaltar que constam julgados no Conselho de Contribuintes alinhados a esse mesmo entendimento, conforme denotam os seguintes acórdãos:

[...]

90. Cabe esclarecer que a data da exclusão no presente caso, obedeceu ao disposto no art. 15, IV da Lei nº9.317, de 1996, o que esta consignado no ADE:

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

(-)

IV - a partir do ano-calendário subsequente àquele em que for ultrapassado o limite estabelecido, nas hipóteses dos incisos I e H do art. 90;

91. Em suma, o ADE não tem efeito suspensivo no que tange aos procedimentos de exigência de livros fiscais e escrituração contábil e tampouco quanto a possibilidade de a fiscalização lavrar autos de infração de exigência de impostos e contribuições fora do Simples;

apenas se aplica a suspensão da exigibilidade das exigências fiscais formalizadas nos presentes autos, relativos aos anos-calendário 2005 e 2006, decorrentes da exclusão do Simples, motivo pelo qual constam do mesmo processo que a a/tuação no Simples, a exclusão do Simples e respectiva manifestação de inconformidade.

92. No que tange ao processo ao Auto de Infração — Simples, relativo ao ano-calendário 2004, que resultou na Exclusão do Simples, foi objeto de julgamento, estando confirmada a receita bruta que ensejou o ADE, conforme tópico supra deste mesmo voto.

93. Por isso, julga-se procedente o ADE, mantendo-se a exclusão da empresa do Simples a partir do ano-calendário seguinte, isto é, a partir de 01/01/2005.

3.2 CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA SE ADE NÃO NULO NEM SOBRESTADO.

94. Não há porque a litigante alegar cerceamento do seu direito de defesa, dado que lhe foi facultado o direito de apresentar sua defesa, o que fez, e a efetividade da exclusão se

implementará, como esclarecido, depois de concluído o contraditório administrativo, estando suspensa a exigibilidade dos impostos e contribuições exigidos como decorrência da exclusão.

Em relação ao Auto de Infração que aplicou a multa regulamentar do Simples, no valor de R\$ 2.523,27 porque a empresa não cumpriu a obrigação de comunicar espontaneamente sua exclusão do Simples, dado que auferiu receita bruta excedente ao limite permitido no Simples no ano-calendário 2004. (a base legal da exigência são os arts. 13, II e 21 da Lei no 9.317, de 1996.), como a Recorrente não apresentou defesa em relação a este lançamento, entendo que a matéria restou definida neste contencioso administrativo tributário.

Pelo exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento, mantendo o v. acórdão "a quo" em seus termos, para não acatar as preliminares de nulidade e de decadência; manter o auto de infração do Simples do ano-calendário 2004 com a qualificação da multa; manter a decisão relativa a manifestação de inconformidade referente ao ADE, com a exclusão da empresa do Simples a partir de 01/01/2005; não conhecer da impugnação contra exigência de Multa Regulamentar — Simples, por intempestiva; julgar improcedente as alegações referentes aos autos de infração pelo lucro arbitrado relativos aos anos-calendário 2005 e 2006, mantendo os créditos tributários exigidos; e negar os pedidos de sobrestamento.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves