



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

Processo nº 10980.725532/2013-43
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1302-002.662 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2018
Matéria Simples Nacional
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SCHOONER COMÉRCIO DE VESTUÁRIO E DEC. NÁUTICA LTDA.-EPP

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DO ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO DO REGIME. IMPOSSIBILIDADE DE AUTUAÇÃO.

Por garantir ao contribuinte o direito ao contraditório e a ampla defesa, a emissão e a ciência prévia do ADE - Ato Declaratório Executivo de exclusão do regime simplificado de tributação, nos termos da Lei Complementar nº 123/06 e da Resolução nº 94/2011, do Comitê Gestor do Simples Nacional, é condição inafastável para efetivação de Auto de Infração que pretenda constituir créditos tributários supostamente devidos pelo fato de o contribuinte ter deixado de fazer direito ao recolhimento pelo SIMPLES NACIONAL. Cancelamento do lançamento que se impõe por ausência de pressupostos básicos quando da sua constituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FLÁVIO MACHADO VILHENA DIAS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Rogerio Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado),

Gustavo Guimaraes da Fonseca, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Julio Lima Souza Martins (suplente convocado) e Flavio Machado Vilhena Dias.

Relatório

A SEFIS/DRF/Curitiba - PR realizou procedimento administrativo fiscal, amparada pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 09.1.01.00-2013-00092-0, que culminou na lavratura de Auto de Infração em face do contribuinte SCHOONER COMÉRCIO DE VESTUÁRIO E DEC. NÁUTICA LTDA.- EPP, ora Recorrido, no qual foi constituído crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no valor total de R\$ 8.806.442,75, incluindo-se o principal, multa de ofício qualificada à razão de 150% e juros de mora calculados até 07/2013, abrangendo os anos-calendário de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012.

O Auto de Infração foi lavrado no dia 31/07/2013.

Cumprе ressaltar que, após um longo trabalho, de quase 06 meses, realizado de forma preparatória ao lançamento analisado, a fiscalização concluiu, em síntese, que o Recorrido, em que pese estar enquadrado no SIMPLES NACIONAL, na verdade, compunha um conjunto de empresas constituídas de forma independente, apenas para não extrapolar o limite de receita exigido pela legislação para manutenção naquela forma de tributação, mas que, na verdade, tinham os mesmos sócios, as mesmas marcas. Entendeu a fiscalização que se tratava de uma mesma empresa que, ao invés de abrir filiais, optou, de forma fraudulenta, pela abertura de empresas distintas, para se favorecer do regime tributário diferenciado do SIMPLES NACIONAL.

O relatório do acórdão recorrido traz de forma detalhada todo o trabalho da fiscalização e as conclusões a que chegou, que acabaram por culminar na lavratura do Auto de Infração, que, como mencionado, constituiu crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em face do Recorrido. A acusação fiscal foi assim resumida naquele acórdão:

DA ACUSAÇÃO FISCAL Em Termo de Verificação do Procedimento Fiscal de fls. 147/1731, a Autoridade Tributária relatou o resumo de todo o procedimento havido, inclusive as respostas e manifestações feitas pela fiscalizada e diligenciadas, discorreu sobre as irregularidades apuradas e afirmou, em caráter inaugural, que a empresa apresentou declarações e efetuou recolhimentos dos tributos pela sistemática do SIMPLES NACIONAL nos anos-calendário de 2008 a 2012 (conforme planilha que elaborou e transcreveu - fls. 147/159), assentando que os lançamentos fiscais efetuados originam-se de informações colhidas neste procedimento e nos instaurados contra outras oito pessoas jurídicas, que listou, inclusive com seus CNPJ e os MPF que lastrearam as ações contra as mesmas (fl. 149):

Acroline Comércio de Confecções Ltda – Epp, Aspideck Indústria e Comércio de Confecções Ltda – Epp, Clothe Campinas Comércio de Confecção Ltda – Epp, Clothepar Comercio de Confecções Ltda – Me, Clothepollo Comércio de Confecções Ltda – Epp, Clothesul Confecções Ltda – Epp, Primo Bordados Ltda - Epp e Textilprima Comercio de Confecções Ltda – Epp

Conforme posição da Fiscalização, referidas pessoas jurídicas “têm o mesmo objeto social da Schooner, ou seja, o comércio de artigos de vestuário e acessórios”, “as informações coletadas no decorrer das fiscalizações no sujeito passivo ora autuado e nas demais empresas mencionadas nesse relatório revelaram o real liame entre as empresas e conduziram à convicção de que, no mundo dos fatos, há apenas uma empresa: SCHOONER COMERCIO DE VESTUARIO E DEC NAUTICA LTDA.”, e “na medida em que as atividades da Schooner foram se expandindo, ao invés de se criarem filiais do estabelecimento, foram criadas diversas pessoas jurídicas de forma a fracionar a receita bruta e usufruir, indevidamente, do regime tributário favorecido denominado Simples Nacional”.

Prosseguiu destacando que, “para cada novo ponto de vendas (loja) da Schooner, uma nova pessoa jurídica foi criada. A Schooner, sob comando de seu sócio majoritário, administrador da pessoa jurídica desde 26/09/1986, Antonio Carlos Ferreira, por intermédio de pessoas de seu núcleo familiar, amizade e confiança pessoal, fracionou suas atividades utilizando-se, de forma simulada, das demais pessoas jurídicas referidas neste relatório, todas indevidamente optantes pelo Simples Nacional, com a finalidade de manter a Schooner no regime do Simples Nacional e, conseqüentemente, suprimir tributos devidos à Receita Federal, Previdência Social e às outras entidades e fundos (terceiros), já que para a empresa optante pelo Simples a tributação do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS é bastante reduzida e simplificada e não há incidência, sobre a folha de pagamento, de contribuições sociais a cargo da empresa”, e apresenta minucioso relato acerca do que nominou de “Desenvolvimento empresarial da rede de lojas Schooner”.

Após transcrever como se deu a constituição de cada uma das empresas (e aqui se furta da transcrição, remetendo-se àquele acórdão), o julgador de 1ª instância administrativa demonstra os vínculos familiares dos sócios de cada uma das empresas que, aos olhos da fiscalização, seriam a mesma empresa, mas que foram constituídas de forma autônoma apenas para manterem-se no SIMPLES NACIONAL.

Prossegue, o acórdão, relatando de forma detalhada como se dava a operação da empresa e, em especial, as "manobras" realizadas, que, a princípio, comprovariam de forma incontestável a acusação fiscal. Confira-se:

Para prosseguir:

i) que, “entre as pessoas jurídicas integrantes da rede SCHOONER há uma intensa movimentação de empregados”; que, “a sucessão de vínculos consecutivos de diversos empregados demonstra a administração comum das pessoas jurídicas (na realidade filiais) do grupo, transferindo empregados de um estabelecimento para outro conforme a necessidade e conveniência do momento”, e que, “em várias dessas movimentações percebe-se a interrupção dos vínculos empregatícios pelo tempo necessário à possível fruição do benefício social denominado “seguro desemprego”, disfarçado

pelo reingresso do empregado em outra “empresa” do grupo Schooner” (apresenta quadro com rotatividade de empregados das empresas);

ii) que, “as declarações em GFIP das empresas correspondentes às lojas da rede SCHOONER em Curitiba e São José dos Pinhais (ASPIDECK, ACROLINE, CLOTHEPAR, CLOTHEPOLLO, PRIMO BORDADOS, TEXTILPRIMA e SCHOONER) são enviadas pela mesma pessoa: Luana Lopes de Oliveira, CPF 029.803.159-07 (...), que (...) é empregada da Acroline desde 01/09/2005”;

iii) que, “resumindo: uma empregada da Acroline, usando o e-mail da Schooner, envia as declarações em GFIP de 7 das 9 filiais da rede Schooner (excetuam-se as filiais de Balneário Camboriu-SC e Campinas-SP, cujas declarações são enviadas por contadores desses estados)”;

iv) que, “conforme pesquisa feita no site do INPI (Instituto Nacional de Propriedade Industrial) a marca “Schooner” pertence à autuada, Schooner Comércio de Vestuário e Decoração Náutica Ltda.”;

v) que, “as empresas componentes da rede de lojas Schooner foram intimadas a esclarecer a que título a utilizam a marca “Schooner”; que, “em primeira resposta afirmaram que “o nome Schooner é utilizado como decorrência e expressa autorização do detentor da marca, uma vez que labora como espécie de franqueador informal”, vi) que, “em razão dessa resposta, novas intimações foram lavradas para que fossem apresentados os instrumentos jurídicos que contivessem a “expressa autorização do detentor da marca” para uso do marca/nome “SCHOONER”, bem como fosse esclarecido o significado da expressão “franqueador informal” e a forma e valores de remuneração paga ao “franqueador informal”, com indicação da conta contábil de registro dos pagamentos dessa remuneração”;

vii) que, “como resposta, as empresas “de fachada” tergiversaram respondendo que embora possuíssem autorização expressa para o funcionamento sob o sistema de franquia, esta se operou de maneira informal”; que, “nenhum documento foi apresentado” e que, “nada comprovou a alegada “expressa autorização”;

viii) que, “na contabilidade das “empresas” da rede SCHOONER não consta qualquer conta ou registro contábil de receita ou despesa referente ao alegado “sistema de franquia”, e que, “portanto, não há que se falar em sistema de franquia”;

ix) que, “a fraude ora descortinada não guarda relação com sistema de franquia”; que, “como já dito, o dono da primitiva Schooner, Antonio Carlos Ferreira, associou-se a Jorge Dib Manne”; que, “com a expansão de suas atividades empresariais, ao invés de abrirem filiais da empresa, passaram a criar diversas pessoas jurídicas optantes pelo regime tributário Simples Nacional, fracionando suas receitas e suprimindo tributos”, e que, “essas pessoas jurídicas foram criadas em nome próprio de Antonio Carlos Ferreira e Jorge Dib Manne e,

conforme já relatado em itens anteriores, mediante interposição de pessoas”.

Trata, na continuidade, dos diversos contratos de locações das lojas, da forma assim sintetizada:

- *Contrato de locação da loja onde se situa a filial Acroline “O contrato de locação consta no anexo “Acroline Intimações e documentos.pdf”. Nesse contrato, como ordinariamente acontece, assina como representante da locatária o “sócio” Jorge Mane.*

Inusitada, não fosse o conluio que ora se desvenda, é a presença de Antonio Carlos Ferreira e sua esposa Kátia Rosana Zardo Ferreira como fiadores do locatário. A presença de Antonio Carlos Ferreira na figura de fiador evidencia, novamente, a existência de administração centralizada da rede de lojas Schooner”.

- *Contrato de locação da loja onde se situa a filial Clothepar “Nesse contrato, Jorge Dib Manne, que não é sócio dessa pessoa jurídica, comparece como fiador da empresa. O contrato de locação consta no anexo “Clothepar Intimações e documentos.pdf”.*

- *Contrato de locação da loja onde se situa a filial Clothepollo “Nele consta a sucessão havida entre a Primo Bordados e a Clothepollo. As pessoas relacionadas no contrato são Iolanda Ferreira Zardo e Fernando Zardo, pais da esposa de Antonio Carlos Ferreira conforme já relatado. Anexo “Clothepollo Intimações e documentos.pdf”.*

- *Contrato de locação da loja onde se situa a filial Clothesul “Neste contrato, apesar de não conter a assinatura do fiador, consta o nome de Jorge Dib Manne. O simples fato de constar nesse contrato o nome do grande sócio de Antonio Carlos Ferreira, em uma “empresa” sem qualquer ligação aparente entre os dois, demonstra, novamente a existência de atividade empresarial conjunta das referidas pessoas. Anexo “Clothesul Intimações e documentos.pdf”.*

- *Contrato de locação da loja onde se situa a filial Primo Bordados “Presentes Antonio Carlos Ferreira como representante do locatário e como fiador aparece, novamente, Jorge Dib Manne. Novamente o que poderia ser uma aparente coincidência é mais uma evidência da associação empresarial existente entre as referidas pessoas. Anexo “P Bordados Intimações e documentos.pdf”.*

- *Contrato de locação da loja onde se situa a filial Textilprima “Nesse contrato consta o nome da ora autuada (Schooner) como cedente do contrato original de locação para a Textilprima. E novamente aparecem as figuras de Antonio Carlos Ferreira e Jorge Dib Manne de forma a reiterar a atividade comercial conjunta e a existência de confiança recíproca entre si. Anexo*

“Textilprima Intimações e documentos.pdf”. Mais: esse contrato demonstra que após um inicial planejamento para criação de uma verdadeira filial da primeira Schooner, os sócios de fato Antonio Carlos Ferreira e Jorge Dib Manne escolheram criar uma nova pessoa jurídica mediante nova interposição de pessoas (no caso a mãe de Jorge Dib Manne) de forma a ocultar os verdadeiros sócios da empresa”.

▪ *Contrato de locação da loja onde se situa a filial Clothe Campinas “Nesse contrato consta o nome de Antonio Carlos Ferreira (administrador da rede Schooner) como cedente do contrato original de locação para a Clothe Campinas. Outra vez, não por acaso, aparece a figura de Jorge Dib Manne (como fiador do contrato) de forma a reiterar a atividade negocial conjunta e a existência de confiança recíproca entre si. Anexo “Clothe Campinas Intimações e documentos.pdf”*. Mais: esse contrato demonstra, novamente, que após um inicial planejamento para criação de uma verdadeira filial da primeira Schooner, os sócios de fato Antonio Carlos Ferreira e Jorge Dib Manne escolheram criar uma nova pessoa jurídica mediante nova interposição de pessoas (no caso a esposa e a sogra de Antonio Carlos Ferreira) de forma a ocultar os verdadeiros sócios da empresa

O acórdão relata, ainda, o rateio de despesas de publicidade entre as empresas e empréstimos tomados das empresas pelos sócios, o que a fiscalização chama de reais sócios do Recorrido. Ainda, demonstra que a fiscalização afirmou que as empresas faziam importações em conjunto das mercadorias que, posteriormente, seriam colocadas à venda.

O acórdão recorrido também transcreve as conclusões da fiscalização nos seguintes termos:

Sequencialmente, o Fisco passa às suas conclusões, expondo:

xv) que, “os fatos apresentados, quando analisados rápida e isoladamente, podem não se revestir de grande relevância. Mas, a visão do todo, do conjunto de indícios carreados, demonstra, indene de dúvidas, que a empresa ora autuada procedeu ao fracionamento de suas atividades mediante simulação de existência de pessoas jurídicas distintas, todas optantes pelo regime tributário privilegiado denominado SIMPLES NACIONAL, com vistas à ocultação de sua real receita bruta auferida e com isso fraudar o Fisco”;

xvi) que, “a situação apontada, em que a empresa Schooner simulou o fracionamento de suas atividades mediante utilização de várias pessoas jurídicas, tem como intuito usufruir indevidamente dos benefícios do sistema de tributação Simples Nacional, em que há substituição do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição para Programa de Integração Social – PIS a cargo da empresa por tributação sensivelmente menor, incidente sobre a receita bruta auferida pelo contribuinte”.

Por fim, o acórdão da Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto faz transcrição acerca do procedimento de exclusão do Recorrido do SIMPLES NACIONAL, bem como das demais empresas envolvidas na suposta fraude fiscal. Confira-se:

Discorre sobre o tema, afirmando que, “diante dos fatos anteriormente relatados conclui-se que, ao utilizar simuladamente outras pessoas jurídicas para albergar partes de suas atividades, o contribuinte supracitado ultrapassou o limite máximo permitido para permanência no referido sistema de tributação simplificado”, e que, “infringiu, assim, o disposto no inciso I do artigo 29 da lei complementar nº 123/2006, incorrendo, por consequência, na hipótese de exclusão do SIMPLES NACIONAL prevista no inciso IV do artigo 29 dessa lei complementar”.

Acrescenta ter sido “encaminhada Representação ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Curitiba – PR, processo administrativo comprot nº 10980.725.564/2013-49, para que fosse determinada a exclusão do contribuinte do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2008, nos termos do parágrafo 1º do artigo 29 da Lei Complementar nº 123/2006, de 14 de dezembro de 2006”.

Para concluir: “também foram representadas, pela exclusão do SIMPLES, as demais empresas componentes do grupo Schooner, por serem constituídas de interpostas pessoas” (TVPF - fls. 171).

O Recorrido apresentou longa Impugnação, na qual refuta veementemente as conclusões a que chegou a fiscalização, requerendo, ao final, em síntese, o cancelamento em definitivo da autuação.

Analisando os argumentos e documentos juntados pela fiscalização e pelo Recorrido, a douta Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto (SP), entendeu por bem dar provimento a impugnação e, por consequência, cancelar o crédito tributário, tendo em vista a ausência de ADE - Ato Declaratório Executivo, com a formalização da exclusão do Recorrente do SIMPLES NACIONAL, na data em que o Auto de Infração foi lavrado. Eis a ementa do acórdão, que foi proferido em 27/02/2014:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 SIMPLES NACIONAL. AUSÊNCIA DO ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO DO REGIME.

A emissão e ciência, à interessada, do Ato Declaratório Executivo de Exclusão do regime simplificado trazido pela Lei Complementar nº 123, de 2006, prevista no artigo 75, I, § 1º, da Resolução nº 94, de 29/11/2011, do Comitê Gestor do Simples Nacional, é condição sine qua non para prosseguimento do feito, sob pena de, como no caso concreto, sua inexistência corromper os lançamentos havidos, exigindo seu cancelamento.

Mera “Representação para Exclusão do Simples”, de cunho interno, inclusive desprovida da subsequente

abertura de prazo para manifestação de inconformidade do sujeito passivo a respeito, não se constitui, por si só, em documento adequado para garantir a exclusão da contribuinte da sistemática do SIMPLES NACIONAL, por não suprir a exigência legal da emissão do Ato Declaratório excludente.

Após a prolação do acórdão e a determinação de remessa dos autos para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo em vista a interposição de Recurso de Ofício, foi acostada ao processo cópia do Ato Declaratório Executivo DRF/CTA no 134, de **14 de novembro de 2014**. Consta dos autos a ciência pessoal do ADE, pelo Recorrido, em 19/11/2014.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

Em face da exoneração de parte do crédito tributário pelo acórdão recorrido, houve a interposição de Recurso de Ofício.

Como o valor exonerado supera o valor de alçada de R\$2.500.000,00, nos termos da Portaria MF nº 63/2017, o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

Como se denota do relatório acima, ao Recorrido, foram imputadas uma série de infrações à legislação tributária, notadamente, o fato de ter optado por abrir empresas distintas e, em alguns casos, com sócios diferentes, apenas para não ultrapassar o limite de receita bruta exigido na legislação para a manutenção do contribuinte no SIMPLES NACIONAL.

Assim, entendeu-se que, ao contrário do que foi informado durante o processo fiscalizatório, a realidade era outra: as empresas criadas de forma autônoma seriam, em verdade, filiais, devendo a receita bruta ser considerada de forma unitária, o que ultrapassaria o limite legal para manutenção naquela forma de tributação. Com tais conclusões, constituiu-se crédito tributário com base no lucro presumido, de acordo com opção do contribuinte, quando instado a se manifestar, além de terem sido aplicadas sanções, nos termos do ordenamento jurídico pátrio.

Entretanto, o acórdão recorrido, antes de analisar as ilações a que chegou o agente fiscal que lavrou o Auto de Infração, bem como os argumentos de mérito lançados, pelo Recorrido, na impugnação administrativa apresentada, entendeu que o autuação não poderia prevalecer, uma vez que não foi formalizado previamente à autuação o ADE - Ato Declaratório Executivo de exclusão do contribuinte do SIMPLES NACIONAL e que, por isso, carecia de fundamentação o Auto de Infração.

Após tecer considerações sobre o histórico do SIMPLES e os requisitos exigidos pela legislação, notadamente pela Lei Complementar 123/06, para enquadramento nessa forma de tributação pelos contribuintes, a douta Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto (SP), chegou a seguinte conclusão:

*Ou seja, mudou a Lei, mudou seu status (de ordinária para complementar), mas manteve-se o rigorismo exigido a ambas as partes, de um lado os contribuintes sendo parametrizados pelas condições presentes na norma cogente para usufruir do “tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” (Art. 1º da LC nº 123/2006), de outro, **o ente fiscal que se vê obrigado a seguir os exigentes preceitos trazidos no artigo 29 da já mencionada Lei Complementar e em sua regulamentação, inclusive a abertura do contraditório e da ampla defesa aos excluídos e a emissão e ciência do respectivo Ato Declaratório Executivo de exclusão.** (destacou-se)*

E não há reparos para se fazer nessa conclusão. De fato, tanto o parágrafo 3º do mencionado artigo 29, da Lei Complementar 123/06 e no artigo 75 da Resolução CGSN nº 94, de 29/11/2011, asseguram ao contribuinte o direito de ser formalmente notificado do ato de exclusão do SIMPLES NACIONAL, para que possa exercer o contraditório e ampla defesa, princípios estes que estão, inclusive, consagrados no texto da Constituição Federal de 1988. Essa é a redação dos dispositivos:

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

(...)

§ 3º A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributante

Art. 75. A competência para excluir de ofício a ME ou EPP do Simples Nacional é:

I - da RFB;

II - das Secretarias de Fazenda, de Tributação ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento; e III - dos Municípios, tratando-se de prestação de serviços incluídos na sua competência tributária.

§ 1º Será expedido termo de exclusão do Simples Nacional pelo ente federado que iniciar o processo de exclusão de ofício.

§ 2º Será dada ciência do termo de exclusão à ME ou à EPP pelo ente federado que tenha iniciado o processo de exclusão, segundo a sua respectiva legislação, observado o disposto no art. 110. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, § 1º-A a 1º-D; art. 29, §§ 3º e 6º)

§ 3º Na hipótese de a ME ou EPP impugnar o termo de exclusão, este se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte, observando-se, quanto aos efeitos da exclusão, o disposto no art. 76. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 6º)

Pela leitura dos dispositivos transcritos, não há dúvidas de que o legislador complementar deu garantias aos contribuintes, para que o ato de exclusão do programa do SIMPLES NACIONAL não fosse impositivo e arbitrário, sem que houvesse a possibilidade de se fazer prova em contrário, caso o ente federado entendesse que os requisitos para a manutenção no programa não estivessem sendo cumpridos.

Assim, não há dúvidas de que o ADE deve ser emitido e comunicado ao contribuinte, antes de qualquer formalização de lançamento de crédito tributário decorrente daquela suposta exclusão. Não se pode admitir que a fundamentação do lançamento se dê com base em uma suposição de que o contribuinte será (ou poderá ser) excluído do SIMPLES NACIONAL. O ato de exclusão é formal e o seu rito, nos termos definidos pela legislação, deve ser respeitado, sob pena de cometimento de arbítrios por parte do ente que tem competência constitucional para instituir e cobrar tributos.

No presente caso, o que se verifica da simples leitura dos documentos acostados aos autos é que:

- o Auto de Infração foi lavrado em face do Recorrido no dia 31/07/2013.
- A impugnação administrativa foi analisada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto no dia 27/02/2014 (data de sessão de julgamento).
- Já o ADE de exclusão do SIMPLES NACIONAL é de 14/11/2014, sendo a ciência do contribuinte no dia 19/11/2014.

Portanto, o Auto de Infração, que se baseou na premissa de que o contribuinte não estaria mais enquadrado no SIMPLES NACIONAL, foi formalizado mais de um ano antes do ato formal de exclusão, o que não se pode admitir.

Não se pode perder de vista, neste sentido, que o Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal, determina que o Auto de Infração deve ser instruído, dentre outros requisitos, com os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Essa é a redação do artigo 9º. Confira-se:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito

Fabiana Del Padre Tomé, em obra intitulada "A prova no Direito Tributário", é cirúrgica ao demonstrar que as provas devem ser apresentadas pela fiscalização no momento de formalização do ato, ou seja, na introdução da norma individual e concreta no sistema. Veja-se a sua lição:

No que diz respeito à exigência de apresentação de provas pela Administração, inexistente exceção veiculada pelo texto legal. Nem poderia ser diferente, já que só se admite a emissão de norma individual e concreta constituidora da obrigação tributária ou de relação jurídica sancionatória quando evidenciados os elementos tipificadores do fato que desencadeia efeitos dessa natureza. Além disso, por meio dos atos fiscalizatórios, a autoridade administrativa tem acesso às mercadorias, livros,

arquivos e demais documentos relacionados com as atividades comerciais e industriais do contribuinte, estando habilitada a proceder às diligências que entenda necessárias. Nada justifica, portanto, a juntada posterior de provas imprescindíveis à motivação do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008, pág. 197).

E, mais a frente, arremata a festejada professora:

Do exposto decorre a conclusão de que, sendo o lançamento ou o ato administrativo de aplicação de penalidade realizados sem respaldo em provas, estando, portanto, viciados na motivação, é imperativa sua retirada do ordenamento jurídico pela autoridade competente. Ainda que depois de instalado o processo administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de construir o fato jurídico ou o ilícito tributário, tal procedimento não supre a invalidade que afeta o ato, pois, como anotamos, trata-se de vício na estrutura interna, de natureza não convalidável. A instrução, realizada no corpo do processo instaurado por ocasião da impugnação do contribuinte, volta-se tão-somente ao convencimento do julgador sobre pontos contraditados pelo particular, não servindo para preencher eventual ausência de comprovação do fato que serve de suporte à exigência ou autuação fiscal. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008, pág. 298).

No caso em análise, não há dúvidas, pela ordem cronológica acima transcrita, que o ADE de exclusão do contribuinte do SIMPLES NACIONAL foi expedido muito tempo depois da formalização do Auto de Infração e do início da fase litigiosa. E mais: só após a decisão da Delegacia de Julgamento, no qual foi apontado o vício da autuação, é que o ADE foi expedido e formalizado junto ao contribuinte.

E essa conclusão fica mais robusta quando se analisa o Termo de Verificação Fiscal que embasou o Auto de Infração. No tópico denominado "DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL", a própria fiscalização admite que o ADE não foi expedido antes de formalizada autuação, quando argumenta que foi encaminhada representação ao Delegado da Receita Federal para que promovesse a exclusão da autuada e das demais empresas do SIMPLES NACIONAL. Confira-se:

67 - Em face ao anteriormente exposto foi encaminhada Representação ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Curitiba – PR, processo administrativo comprot nº 10980.725.564/2013-49, para que fosse determinada a exclusão do contribuinte do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2008, nos termos do parágrafo 1º do artigo 29 da Lei Complementar nº 123/2006, de 14 de dezembro de 2006.

68 - Também foram representadas, pela exclusão do SIMPLES, as demais empresas componentes do grupo Schooner, por serem constituídas de interpostas pessoas.

Esta afirmação é confirmada no acórdão recorrido, que menciona o fato de o presidente da sessão de julgamento em primeira instância ter questionado a DRF de Curitiba

acerca da formalização do ADE e ter recebido como resposta que "o processo de Representação para Exclusão do Simples Nacional nº 10980.725564/2013-49 se encontra em análise, não tendo sido ainda emitido o ADE de exclusão do Simples Nacional".

Ora, não se pode admitir que, sendo exigido, pela legislação, ato formal, com direito ao contraditório e ampla defesa, para exclusão dos contribuintes do SIMPLES NACIONAL, que a fiscalização se baseie no fato de que o contribuinte deixou de cumprir os requisitos para se enquadrar no SIMPLES NACIONAL e que, por isso, deve ser tributado pelo lucro presumido, além de ser penalizado pelas supostas condutas ilícitas praticadas, sem que a formalização do ato de exclusão tenha sido efetivada.

Se o ato de exclusão tem rito próprio, não se pode admitir uma autuação antes de que esses requisitos sejam formalmente praticados pela autoridade fiscal.

Por analogia, para robustecer o argumento ora acatado, não se pode olvidar que o Supremo Tribunal Federal tem o entendimento pacificado no sentido de que o sistema jurídico brasileiro não admite a constitucionalidade superveniente. Assim, uma Emenda a Constituição não tem o condão de tornar constitucional a cobrança de tributos com base em legislação incompatível com o Texto Constitucional quando da entrada em vigor desta legislação.

Neste sentido, veja-se a ementa do julgado que declarou como inconstitucional dispositivo da Lei nº 9.718/98, mesmo tendo sido, posteriormente, editada a emenda constitucional nº 20/98, que pretendia "constitucionalizar" a cobrança na forma estipulada por aquela lei:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.(RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

Ao caso em apreço, guardadas as devidas proporções, tem que se adotar o posicionamento do STF: não se pode admitir que o ADE, formalizado mais de um ano após a decisão administrativa, tem o condão de tornar válida uma autuação. Autuação esta, ressalte-se, que partiu da premissa de que o contribuinte estava excluído do SIMPLES NACIONAL, mas não estava no momento em que foi formalizado o Auto de Infração. Admitir o contrário é ir contra ao que já decidiu a mais alta Corte do país, quando proferiu entendimento pela impossibilidade, no sistema jurídico brasileiro, de ato posterior convalidar ato que lhe é anterior.

Cumprido ressaltar, ainda, que, o presente caso, com muito bem colocado no acórdão recorrido, não se amolda ao que restou definido na Súmula nº 9 do CARF. O entendimento sumulado é de que a discussão administrativa do ADE não pode ser empecilho para o lançamento de crédito tributário decorrente da exclusão. Veja-se:

“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.”

Ou seja, na posição consolidada no CARF, o lançamento, com base no ADE, é válido, até mesmo porque, se este não fosse o entendimento, a depender do tempo da discussão administrativa do ato de exclusão, a decadência poderia fulminar a possibilidade de constituição do crédito tributário pelo agente fiscal.

Contudo, no presente caso, o que se verifica é uma autuação com base em um entendimento construído de que o contribuinte não se enquadra nos requisitos do SIMPLES NACIONAL, olvidando-se, o agente autuante, que, para a exclusão, deve haver um ato formal, que é o ADE. Se este não foi expedido previamente, não pode prevalecer uma autuação com o fundamento simplório de que o contribuinte não cumpre ou deixou de cumprir os requisitos para se beneficiar da tributação favorecida do SIMPLES NACIONAL.

Por fim, é importante esclarecer que, por ser a questão ora analisada uma prejudicial de mérito, tendo em vista os vícios insanáveis na constituição do Auto de Infração, não se analisou os argumentos bem fundamentados da fiscalização que relatam a prática de ilícitos tributários pelo contribuinte, a ensejar a autuação lavrada.

Como, a princípio, o ADE já foi expedido, entende-se que, respeitados os prazos decadenciais e princípios que regem o processo administrativo fiscal, poderá ser efetuada nova autuação, agora sim com o requisito de exclusão prévia do contribuinte do SIMPLES NACIONAL devidamente formalizado, como determina a legislação. Esta ressalva, inclusive, também restou consignada no acórdão recorrido

Por todo o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo, na totalidade, o acórdão que exonerou as exigências formalizada no presente processo.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

