



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

Processo nº 15983.000979/2007-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-00.725 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ
Recorrente A F SALGADO TRANSPORTES - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRÁTICA REITERADA. EXCLUSÃO DO SIMPLES. O contribuinte que infringe a legislação tributária deve ser excluído do Simples de ofício com efeitos a partir do mês em que fique caracterizada a reiteração na prática infracional.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EMISSÃO REGULAR. IMPESSOALIDADE. IMPARCIALIDADE. Presume-se, até prova contrária a cargo de quem alega, que ação fiscal suportada por Mandado de Procedimento Fiscal regularmente emitido foi planejada atendendo os princípios da impessoalidade, imparcialidade e isonomia.

PROVA. APRESENTAÇÃO POSTERIOR À AUTUAÇÃO. CABIMENTO. EXONERAÇÃO. Exonera-se a parcela do crédito tributário decorrente de depósitos bancários cuja origem foi comprovada com a apresentação de esclarecimentos e documentos comprobatórios ocorrida após a lavratura do auto de infração.

DECADÊNCIA. IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Tendo sido verificado o intuito doloso, o direito de a Fazenda Pública lançar de ofício crédito Tributário referente a imposto somente decai após o prazo de cinco anos contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO. MULTA. 150%. Em lançamento de ofício é devida multa qualificada de 150% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido quando demonstrada a presença de dolo na ação ou omissão do contribuinte.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, e no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

A F SALGADO TRANSPORTES - ME com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que manteve em parte as exigências consubstanciadas nos autos de infração de que tratam este processo.

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

1. A empresa acima identificada, mediante Ato Declaratório Executivo DRF/STS nº 34, de 06 de dezembro de 2007, de emissão do Senhor Delegado da Receita Federal em Santos-SP (fl. 917), foi excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) por ter cometido a prática reiterada de infração à legislação tributária, infringindo de janeiro de 2001 a dezembro de 2005 o disposto no artigo 14, inciso V, da Lei nº 9.317/1996. Os efeitos da exclusão da empresa do Simples são a partir de 01/02/2001, conforme inciso V do artigo 15 da mesma Lei nº 9.317/1996 e inciso VII do artigo 24 da Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal (SRF) nº 608/2006.

2. Este ato declaratório foi expedido atendendo a Representação Fiscal (fls. 870 e 871), na qual o auditor fiscal relata que a empresa, em relação ao ano calendário 2001, apresentou declaração de inatividade, e em relação ao ano-calendário 2002, apresentou declaração simplificada com valores zerados (fls. 889 a 894), e não fez nenhum recolhimento referente ao Simples de 01/01/2001 a 28/11/2007 (fl. 895), apesar de ter auferido receitas da atividade no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2005, conforme constatado em notas fiscais emitidas (relacionadas no demonstrativo fls. 872 e 873) e em depósitos bancários que a contribuinte intimada,

conforme termo de fls. 896 a 907, não comprovou a origem (os depósitos e créditos bancários também estão relacionados no demonstrativo de fls. 874 a 881).

3. A interessada foi cientificada em 12 de dezembro de 2007 do Ato Declaratório de Exclusão (fls. 921 e 922).

4. Inconformada, a contribuinte apresentou em 26 de dezembro de 2007, representada por procuradora (fls. 936 a 939), a Manifestação de Inconformidade de fls. 924 a 936, acompanhada dos documentos que comprovam a representação (fls. 937 a 939) e de duas ementas de acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes em processo que trata de penalidade aduaneira (fls. 940 e 941), na qual alega, em síntese, o seguinte:

4.1 há cerceamento do direito de defesa, pois sua exclusão do Simples somente poderia ocorrer depois de devidamente apurada, com o exercício do contraditório e da ampla defesa, a alegada “prática reiterada de infração à legislação tributária” em processo administrativo regular, conforme prevê o artigo 15, § 3º, da Lei nº 9.317/1996;

4.2 conforme já decidiu o Conselho de Contribuintes em casos semelhantes, cujas ementas dos Acórdãos são reproduzidas, o Ato Declaratório Executivo nº 17, de 27/08/2007 é nulo, já que não esclarece as razões pelas quais considerou a manifestante praticante de reiteradas infrações à legislação tributária, limitando-se a indicar o dispositivo legal infringido e o processo administrativo 15983.000295/2007-50, no qual teria sido apurada a prática;

4.3 “a sansão prevista no artigo 14, inciso V, da Lei nº 9.317/96, que prevê a exclusão de ofício do Simples em decorrência da ‘prática reiterada de infração à legislação tributária’, é inaplicável, por tratar-se de norma penal em branco, que necessita ser integrada por outra norma, ainda não editada”, já que não está definido se apenas uma ou várias repetições são necessárias, nem quais infrações à legislação tributária dariam margem à exclusão do Simples;

4.4. o Terceiro Conselho de Contribuintes já decidiu, conforme as ementas de fls. 940 e 941, pela inaplicabilidade de penalidade aduaneira, já que sua base legal é uma norma penal em branco não complementada (artigo 526, inciso IX do Regulamento Aduaneiro);

4.5 “se existentes as ‘reiteradas infrações’, não restam dúvidas de que a exclusão do Simples, na hipótese, corresponde a um agravamento de penalidade, razão pela qual somente pode ser aplicada após restar devidamente caracterizada, em processo administrativo regular, a referida reiteração”, nos termos dos Pareceres Normativos CST nºs 55/1973 e 194/1974;

4.5 “mesmo que tivesse ocorrido tal prática, tal circunstância acarretaria a sua exclusão do Simples somente a partir do momento em que constatado tal comportamento, e nunca de data aleatoriamente escolhida pela autoridade administrativa”;

5. A exclusão do Simples, bem como a manifestação contrária à exclusão, relatadas acima, compunham originariamente o processo administrativo 15983.000896/2007-62, que por força da Portaria do Secretário da Receita Federal nº 6.129, de 02 de dezembro de 2005, foi juntado por anexação ao presente processo conforme o despacho de fl. 869 e os Termos de fls. 946 e 947, compondo as atuais fls. 870 a 945.

6. O presente processo foi formalizado em decorrência de ação fiscal, em relação a qual a contribuinte, acima identificada, foi cientificada de lançamentos de ofício de tributos federais em 27/12/2007 (fls. 09, 30, 51 e 72), e intimada a recolher o crédito tributário constituído relativo ao IRPJ, à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), multa proporcional e juros de mora, referentes a fatos geradores ocorridos em 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005.

7. Conforme descrito nos Autos de Infração, no Termo de Verificação e Constatação Fiscal e nos demonstrativos anexos (fls. 07 a 152), a contribuinte teve, em face de sua exclusão do Simples desde 01/02/2001 e da impossibilidade de apuração do Lucro Real pela não apresentação da escrituração contábil elaborada pela mesma fiscalizada intimada de acordo com as leis comerciais e fiscais, seu lucro arbitrado com base nas receitas omitidas verificadas nas Notas Fiscais de emissão da própria fiscalizada e nos valores mensais de depósitos bancários de origem não comprovada pela mesma contribuinte intimada nos valores superiores aos constantes nas Notas Fiscais emitidas.

8. Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9º do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, os Autos de Infração de IRPJ (fls. 08 a 16), de contribuição para o PIS (fls. 29 a 37), de COFINS (fls. 50 a 58) e de CSLL (fls. 71 a 80), com os respectivos enquadramentos legais e demonstrativos dos montantes dos tributos, multas de ofício aplicadas e juros de mora calculados até 30/11/2007. Devido ao fato de a contribuinte ter apresentado declaração de inatividade em 2001 e Declaração Simplificadas zeradas referentes aos anos-calendário 2002 a 2005, apesar das receitas auferidas nestes períodos, foi aplicada a multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, pela existência de evidente intuito de fraude, caracterizada pela omissão de informação e prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias.

9. Irresignada com os lançamentos, a autuada apresentou em 25/01/2008 (fl. 835), representada por procuradora (fls. 850 a 853) a impugnação de fls. 835 a 850, instruída com os documentos que comprovam a representação (fls. 851 a 853) e com cópia da manifestação de inconformidade contra a exclusão do Simples (fls. 854 a 866), alegando, em síntese, que:

9.1. os lançamentos são nulos por desvio de poder e desrespeito aos princípios constitucionais da impessoalidade, da imparcialidade e da isonomia, pois em nenhum momento foram indicadas pelo auditor fiscal autuante as razões ou a origem da fiscalização, nem qual programa de fiscalização estava sendo executado, nem foi apresentada a prévia autorização, para fiscalizar a contribuinte, do Coordenador do Sistema de Fiscalização (COFIS), conforme previsto no *caput* e § 2º do artigo 1º da Portaria do Secretário da Receita Federal (SRF) nº 500/1995 e no *caput* e § 4º do artigo 1º da Portaria SRF nº 3.007/2002;

9.2. descabe a exigência tributária enquanto não for decidido o processo 15983.000295/2007-50, no qual a impugnante discute sua exclusão do Simples, conforme cópia da manifestação de inconformidade anexada às fls. 854 a 866, efetivada ilegalmente, pois teve seu direito de defesa desconsiderado em afronta ao conteúdo do artigo 15, § 3º, da Lei nº 9.317/1996;

9.3. segundo a doutrina e a jurisprudência administrativas dominantes, esta última com várias ementas de julgados transcritas, a parcela dos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram até 30/09/2002, já tinha o direito de formalização pela Fazenda decaído quando da ciência do lançamento em 27 de dezembro de 2007, pois os tributos ora discutidos são sujeitos ao lançamento por homologação e o termo

inicial de seu prazo decadencial é a data do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN;

9.4. a multa de ofício qualificada (150%) foi aplicada indevidamente, pois a fiscalização não provou a fraude, e segundo o volume 2, nº 4/5 da Revista de Política e Administração Fiscal da própria Secretaria da Receita Federal, acórdão da própria Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo e acórdãos do Conselho de Contribuintes, o ônus de provar a fraude é da Administração Tributária; nem indicou quais as práticas cometidas pela impugnante que levariam à incidência das disposições dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, o que é necessário segundo doutrina transcrita;

9.5 a aplicação da multa qualificada de 150% encontra-se pacificada no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes como se lê em sua Súmula nº 14, segundo a qual “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimento, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”;

9.6. na petição nº 09538 de 28/12/2007 (fls. 760 a 832), a fiscalizada justificou depósitos efetivados nos anos-calendário de 2003 e 2004, que não foram considerados pela fiscalização, porque o auto de infração já havia sido lavrado;

9.7. em relação ao ano-calendário 2001, apesar de ter sido apurada ‘diferença a tributar’ de R\$120.207,96 no ‘Quadro Demonstrativo nº 003 – Valores a Tributar’ (fl. 148), “foi efetivamente tributada a quantia de R\$132.834,28, correspondente a soma dos fatos geradores 03/2001, 06/2001, 09/2001 e 12/2001, caracterizando a exigência de tributo maior que o devido”.

A decisão recorrida está assim ementada:

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRÁTICA REITERADA. EXCLUSÃO DO SIMPLES. O contribuinte que infringe a legislação tributária deve ser excluído do Simples de ofício com efeitos a partir do mês em que fique caracterizada a reiteração na prática infracional.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EMISSÃO REGULAR. IMPESSOALIDADE. IMPARCIALIDADE. Presume-se, até prova contrária a cargo de quem alega, que ação fiscal suportada por Mandado de Procedimento Fiscal regularmente emitido foi planejada atendendo os princípios da impessoalidade, imparcialidade e isonomia.

PROVA. APRESENTAÇÃO POSTERIOR À AUTUAÇÃO. CABIMENTO. EXONERAÇÃO. Exonera-se a parcela do crédito tributário decorrente de depósitos bancários cuja origem foi comprovada com a apresentação de esclarecimentos e documentos comprobatórios ocorrida após a lavratura do auto de infração.

DECADÊNCIA. IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O direito de a Fazenda Pública lançar de ofício crédito Tributário referente a imposto somente decai após o prazo de cinco anos contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SEGURIDADE SOCIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. O direito de a Fazenda Pública lançar de ofício crédito Tributário referente a contribuição para a Seguridade Social somente decai

após o prazo de dez anos contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO. MULTA. 150%. Em lançamento de ofício é devida multa qualificada de 150% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido quando demonstrada a presença de dolo na ação ou omissão do contribuinte.

Lançamento Procedente em Parte.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, fls. 996 e seguintes, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido quanto a parte mantida, repisando as alegações da peça impugnatória e, ao final conclui e requer (verbis)

CONCLUSÃO E REQUERIMENTO.

*6.1 Considerando, portanto, que o **ATO DECLARATORIO EXECUTIVO Nº 34/2007** não contém os elementos necessários à sua defesa, quer porque baseado em legislação que reflete **norma penal em branco**, não completada por legislação existente, quer porque houve a condenação antes da observância do devido processo legal, quer ainda porque deu-se por ato administrativo que não contém a respectiva motivação, a exclusão da **RECORRENTE** do **SIMPLES** revelou-se absolutamente ilegal.*

*6.2 Como consequência dessa ilegalidade, revela-se improcedente, por igual, a exigência dos tributos de que se trata, como também pela invalidade da seleção do **RECORRENTE** para fiscalização, seja em face da decadência. Por outro lado, ainda que válida dita autuação, não caberia, pelas razões expostas, a aplicação da multa qualificada.*

*6.3 Em face do exposto, pede e espera a **RECORRENTE**, por ser de justiça, que seja dado provimento ao presente recurso, com o consequente cancelamento da exigência impugnada.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de lançamento de ofício para exigência dos tributos devidos pela contribuinte, em razão de ter optado indevidamente pelo Simples, omitido receitas, apresentado declaração de inatividade em 2001 e declaração com valores zerados em 2002, dentre outras irregularidades.

No recurso voluntário a contribuinte combateu a decisão de 1ª. instância, cujos fundamentos transcreve-se:

(...)

DA EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES

10. Para bem analisarmos a exclusão de ofício do Simples, bem como a relacionada manifestação de inconformidade, cabe observar os seguintes dispositivos da Lei nº 9.317/1996:

Art. 7º A microempresa e a empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES apresentarão, anualmente, declaração simplificada que será entregue até o último dia útil do mês de maio do ano-calendário subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores dos impostos e contribuições de que tratam os arts. 3º e 4º.

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

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

(...)

Art. 14. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses:

(...)

V - prática reiterada de infração à legislação tributária;

(...)

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

(...)

V - a partir, inclusive, do mês de ocorrência de qualquer dos fatos mencionados nos incisos II a VII do artigo anterior.

(...)

§ 3º A exclusão de ofício dar-se-á 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.

(...)

11. Conforme a representação fiscal de fls. 870 e 871 e os documentos que a acompanham (fls. 872 a 910) a partir de janeiro de 2001 até, pelo menos, dezembro de 2002, a contribuinte omitiu receitas, já que não ofereceu à tributação do Fisco Federal receitas de serviços constantes em Notas Fiscais emitidas e relacionadas às fls. 872 e 873, nem comprovou a origem, apesar de intimada, de depósitos e créditos bancários recebidos entre janeiro de 2001 e dezembro de 2002 (relação de fls. 874 a 882 e intimação de fls. 896 a 907). Desta forma, em fevereiro de 2002 ocorreu a reiteração na prática de infração à legislação tributária, que é justamente a hipótese prevista no inciso V do artigo 14 da Lei nº 9.317/1996, acima transcrito, segundo o qual o contribuinte nesta situação deve ser excluído de ofício no Simples. Observe-se que em relação ao ano-calendário 2001 a contribuinte apresentou declaração de inatividade (fls. 889 e 890) e quanto ao ano-calendário 2002 entregou declaração Simples zerada (fls. 891 a 894), além de não ter efetuado nenhum recolhimento relativo ao Simples (fl. 895).

12. O inciso V do artigo 14 da Lei nº 9.317/1996 não é, como acredita a manifestante, norma penal, nem norma em branco que necessite de norma complementadora a ser editada. As normas que regem a exclusão do Simples são normas tributárias, pois o Simples é um instituto tributário. Além disto, não há necessidade da edição de nova norma para que o inciso V do artigo 14 da Lei nº 9.317/1996 seja aplicável, pois as infrações tributárias já estão definidas no ordenamento jurídico nacional. O que a contribuinte acredita é que é necessária a edição de uma norma que restrinja o alcance do citado inciso V. Contudo, como esta norma restritiva não é necessária, nem existe, observada a reiteração, materializada pela simples repetição consecutiva da mesma infração à legislação tributária, o contribuinte deve ser excluído do sistema de tributação favorecido. O entendimento expresso nos acórdãos do Terceiro Conselho de Contribuintes, além de se referir a norma específica da legislação aduaneira, somente é aplicável aos contribuintes interessados nos processos nos quais citados acórdãos foram exarados. Quanto à definição do momento em que ocorre a reiteração, esta se caracteriza no segundo mês, já que o período de apuração do Simples é mensal.

13. Deve-se registrar que também é incorreto o raciocínio da impugnante de que “não restam dúvidas de que a exclusão do Simples, na hipótese, corresponde a um agravamento de penalidade”, pois não existe nenhum grau menor ou maior de exclusão do Simples ou outro tipo de penalidade que deva ser aplicada anteriormente à exclusão. Portanto, incabível no caso aplicação analógica dos Pareceres Normativos CST nºs 55/1973 e 194/1974 no sentido de que a exclusão só pode ser aplicada se restar devidamente caracterizada em processo administrativo regular.

14. Em relação a questionamento sobre quando iniciam os efeitos da exclusão do Simples, o inciso V do artigo 15 combinado com o inciso V do artigo 14, ambos da Lei nº 9.317/1996 e acima transcritos, são claros ao afirmar que a exclusão surtirá efeito a partir inclusive do mês em que a prática reiterada de infração à legislação tributária ocorrer. Descabida, portanto, a tese de que a exclusão somente valeria a partir da data de constatação da prática reiterada da infração tributária.

15. Finalmente, a manifestante alega que não foram observados o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, descumprindo-se o § 3º do artigo 15 da Lei nº 9.317/1996, a Lei nº 9.784/1999 e o Decreto nº 70.235/1972, já que o Ato Declaratório somente poderia ser editado ao fim da discussão administrativa e que o mesmo seria nulo por se limitar a apenas indicar o dispositivo legal infringido e o número do processo administrativo, no qual a prática foi apurada.

16. Primeiramente é necessário dizer que o princípio do devido processo legal foi e está sendo respeitado nos autos administrativos, pois o contraditório e a ampla defesa, que são manifestações daquele princípio, estão sendo assegurados ao contribuinte. O Ato Declaratório de exclusão do Simples foi cientificado à excluda em 12 de dezembro de 2007 e, em seu artigo 3º, facultou a possibilidade de manifestação da contribuinte em trinta dias.

17. Durante todo este período de trinta dias, não obstante o Ato Declaratório, além da identificação da contribuinte, da autoridade subscritora e da data de início de seus efeitos, conter apenas o dispositivo legal infringido e o número do processo 15983.000896/2007-62, este mesmo processo, atualmente juntado por anexação ao presente às fls. 870 a 945, com todos os documentos embasadores, ficou na repartição à disposição da manifestante para consulta e solicitação de cópias. Mas mesmo que isto não tivesse ocorrido, não se pode esquecer que os documentos caracterizadores da prática reiterada de infração à legislação tributária (intimações fiscais, declarações de rendimentos inativa e zerada, depósitos e créditos bancários e notas fiscais de prestação de serviços) são de conhecimento e, em parte, de produção da própria contribuinte.

18. Cabe ainda dizer que o Ato Declaratório foi editado no tempo oportuno, pois com a sua publicação foi aberta a oportunidade de defesa da ora manifestante, que somente pode exercer o contraditório e a ampla defesa a partir do momento em que seja acusada de cometer algo.

DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO APÓS A EXCLUSÃO DO SIMPLES

19. A autuada alega que foram desrespeitados os princípios constitucionais da impessoalidade, da imparcialidade e da isonomia, pois não lhe foram informadas as razões ou origens da fiscalização ou o programa de fiscalização que estava sendo executado, nem lhe foi exibida a autorização do Coordenador da COFIS nos termos da Portarias SRF nºs 3.007/2001 e 500/1995.

20. Quanto a este assunto, inicialmente é necessário dizer que as atividades de seleção e execução de fiscalização, desde 02 de maio de 2007, estão reguladas pela Portaria do Secretário da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 4.066, 02/05/2007. A Portaria RFB nº 4.066/2007 em termos gerais apenas adaptou as regras já veiculadas pela Portaria SRF nº 3.007/2001 à nova estrutura administrativa, criada com a fusão entre a Secretaria da Receita Federal e a Secretaria da Receita Previdenciária, determinada pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Vejamos a Portaria 4.066/2007, que é a Portaria vigente nos momentos em que se iniciou (em 02/08/2007, conforme Termo de Início de Fiscalização de fls. 153 e 154) e se encerrou a ação fiscal contida neste processo, cujos dispositivos a seguir transcritos interessam à lide ora discutida:

Art. 1º O planejamento das atividades de fiscalização dos tributos e contribuições federais, a serem executadas no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, será elaborado pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) e pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana), no âmbito de suas respectivas áreas de competência, considerando

as propostas das unidades descentralizadas da RFB, observados os princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade, da finalidade, da razoabilidade e da justiça fiscal.

(...)

Dos Procedimentos Fiscais

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela RFB, bem assim da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário ou apreensão de mercadorias;

(...)

Do Mandado de Procedimento Fiscal

Art. 4º O MPF será emitido na forma dos modelos constantes dos Anexos de I a V desta Portaria, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal.

Art. 6º O MPF será emitido, observadas suas respectivas atribuições regimentais, pelas seguintes autoridades:

(...)

IV - Delegado de Delegacia da Receita Federal do Brasil, de Delegacia da Receita Federal do Brasil Previdenciária, de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização, de Delegacia Especial de Instituições Financeiras e de Delegacia Especial de Assuntos Internacionais;

(...)

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - a numeração de identificação e controle;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do AFRFB responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso anterior;

VII - o nome, a matrícula e a assinatura da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato;

VIII - o código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento fiscal, identificar o MPF.

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela RFB, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 2º No caso de auditoria em matéria previdenciária, o prazo a que se refere o § 1º será de dez anos.

§ 3º Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPF-F alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes.

(...) (negritos meus)

21. Como se vê, o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é o instrumento que a autoridade fiscalizadora apresenta ao contribuinte fiscalizado para que este tome ciência, entre outras informações, do tributo e do período que serão examinados, qual fiscal está autorizado a realizar o trabalho e por quanto tempo. No presente caso, este documento foi regularmente emitido e prorrogado pelo administrador competente, no caso o Delegado da Receita Federal em Santos, bem como foi cientificado ao sujeito passivo (fls. 01, 02 e 04 a 06). Assim, presume-se até prova em contrário a cargo da impugnante que apenas alega, que a mesma contribuinte foi selecionada para ser fiscalizada em observância aos princípios da impessoalidade, imparcialidade e interesse público, previstos no artigo 1º da Portaria RFB nº 4.066/2007. Portanto, o que está caracterizado, segundo os documentos presentes no processo, é que estes princípios foram observados.

22. A alegação da impugnante de que os lançamentos são descabidos enquanto não for decidida sua exclusão do Simples é improcedente, pois, conforme fundamentado nos itens 10 a 18 deste voto, esta exclusão tratada originalmente no processo 15983.000896/2007-62, atualmente apreciada no presente processo devido à juntada por anexação determinada pela Portaria SRF nº 6.129/2005, apesar dos argumentos apresentados na manifestação de inconformidade de fls. 924 a 936 (cópia às fls. 854 a 866), está sendo mantida.

23. A autuada também afirma que a parcela dos lançamentos contidos nestes autos cujos fatos geradores ocorreram até 30 de setembro de 2002 estaria decaída, pois os lançamentos foram formalizados (cientificados) em 27 de dezembro de 2007 e os tributos sujeitos ao lançamento por homologação seguem o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN (cinco anos após o fato gerador).

24. Com o objetivo de esclarecer esta questão, é necessário dizer que o prazo decadencial para lançamentos de ofício está previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, nos seguintes termos:

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

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

25. Assim, em relação aos fatos geradores de IRPJ ocorridos em 31/03/2001, 30/06/2001 e 30/09/2001, o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, é 01 de janeiro de 2002, cabendo reconhecer a decadência do direito de a Fazenda lançar esta parcela do crédito tributário de IRPJ cujo lançamento foi formalizado em 27 de dezembro de 2007, pois o termo final deste prazo decadencial foi 31 de dezembro de 2006. Contudo, a parcela do crédito tributário de IRPJ relativa aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2001, 31/03/2002, 30/06/2002 e 30/09/2002 não tinha seu direito de constituição decaído no momento do lançamento, pois o termo final do prazo decadencial foi 31 de dezembro de 2007, já que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi 01 de janeiro de 2003.

(...)

28. Por fim, em relação à decadência é preciso dizer que não é aplicável o artigo 150, § 4º, do CTN, simplesmente porque este dispositivo trata de homologação tácita, que somente atinge o que foi devidamente recolhido antecipadamente, não acobertando o que é objeto de ilícito tributário. O prazo decadencial para lançamentos de ofício de IRPJ é regulado exclusivamente pelo artigo 173 do CTN e para lançamentos de ofício de Contribuições Sociais para a Seguridade Social é o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991.

29. A multa aplicável em lançamentos de ofício está prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cuja redação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores aqui discutidos, era a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

30. A redação atual do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória nº 351/2007, não alterou as normas jurídicas para aplicação das multas de ofício de 75% e 150%, conforme se pode ler abaixo:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)(negrito meu)

31. Para saber se a multa qualificada de 150% foi aplicada corretamente, deve-se reproduzir o conteúdo dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que tratam das situações ensejadoras do cabimento desta multa qualificada:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

32. No presente caso, justamente o fato de a contribuinte ter emitido Notas Fiscais de fevereiro de 2001 a novembro de 2005 (fls. 422 a 705) e ter sido beneficiária de depósitos bancários (extratos às fls. 165 a 199, 202 a 263, 271 e 277 a 313) cuja origem não foi comprovada (intimação às fls. 314 a 351), ao mesmo tempo em que apresentou Declaração de Inatividade relativa ao ano-calendário 2001 (fls. 359 e 360) e Declarações Simplificadas zeradas relativas aos anos-calendário 2002, 2003, 2004 e 2005 (fls. 361 a 399 e 402 a 420) demonstram o dolo (intenção) de praticar as condutas descritas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, pelo menos em relação aos tributos federais que são os aqui discutidos, motivo para aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual § 1º (antigo inciso II) do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

33. Assim, no presente caso, está caracterizado o evidente intuito de fraude do sujeito passivo nos termos da Súmula 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo a multa de ofício qualificada sido correta e legalmente aplicada, descabendo as afirmações da autuada em sentido diverso.

34. A impugnante ainda alega que as justificativas para comprovar parcela dos depósitos bancários recebidos em 2003 e 2004, apresentados na petição e documentos anexos de fls. 760 a 832, não foram considerados no auto de infração. Além disto, afirma que houve erro no valor tributável apurado no ano-calendário 2001 que efetivamente monta a R\$132.834,28, enquanto a diferença a tributar constante no “Quadro Demonstrativo nº 003 – Valores a Tributar” de fl. 148 é de apenas R\$120.207,96.

35. Em relação à última afirmação é necessário dizer que não há erro de cálculo na parcela do lançamento relativa ao ano-calendário 2001, pois os R\$120.207,96 constantes no demonstrativo de fl. 148 são totalização anual que considera inclusive os meses em que a diferença entre os créditos bancários e as receitas constantes das notas fiscais emitidas foram negativos, enquanto os lançamentos discutidos neste processo têm períodos de apuração trimestrais (IRPJ e CSLL) ou mensais (PIS e COFINS). Além disto, a totalização do demonstrativo de fl. 148 considera também a diferença positiva apurada em janeiro de 2001, mês cujos fatos geradores não foram lançados nos autos de infração constantes deste processo.

36. Quanto à petição de fls. 760 a 766, acompanhada dos documentos de fls. 786 a 832 (Notas Fiscais referentes a serviços prestados pela empresa Terramar Comércio de Areia e Pedra e Terraplanagem Ltda., CNPJ 04.017.964/0001-01, e documentos de arrecadação de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS - incidente sobre as operações constantes nestas Notas Fiscais), de fato, o empresário titular da empresa individual interessada neste processo é sócio-administrador com 95% do capital da referida empresa Terramar, conforme extrato do sistema CNPJ de fl. 948. Assim, os depósitos bancários recebidos pela interessada no presente processo administrativo e relacionados na petição de fls. 760 a 766, coincidentes com os valores constantes das Notas Fiscais emitidas pela empresa Terramar que diminuídos dos valores pagos a título de ISS, constantes dos documentos de arrecadação apresentados, e dos valores pagos a título de INSS, constantes dos comprovantes contidos no processo 15983.000905/2007-15 de interesse da mesma empresa Terramar, e no qual estão sendo tributadas em lançamento de ofício as receitas constantes nestas notas fiscais, têm sua origem comprovada, devendo ser exonerada a parcela do crédito tributário lançada em sua decorrência. Observe-se que somente podem ser considerados comprovados os depósitos bancários em relação aos quais foram apresentados a Nota Fiscal, o comprovante de recolhimento do ISS e o comprovante de recolhimento do INSS. Estes depósitos comprovados são relacionados a seguir:

(...)

37. O cálculo da parcela do crédito tributário exonerada em decorrência dos depósitos bancários comprovados e do reconhecimento da decadência parcial do IRPJ é demonstrado abaixo:

38. Diante de todo o exposto, voto para:

(...)

38.1. MANTER a EXCLUSÃO da empresa A F SALGADO TRANSPORTES – ME do Simples a partir de 01/02/2001 conforme determinado no Ato Declaratório Executivo DRF/Santos nº 34, de 06 de dezembro de 2007;

38.2. Julgar PROCEDENTES EM PARTE os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

(...)

Peço vênia para adotar os fundamentos acima transcritos como razões adicionais de decidir, acrescentando que as infrações mantidas em 1ª. instância estão cabalmente demonstradas nos autos, estando correta a exclusão da empresa do Simples, bem como as exigências remanescentes.

E mais:

EXCLUSÃO DO SIMPLES

Nos item 2 (2.1 a 2.5) do recurso voluntário, a seguir transcritos, a recorrente assevera (Verbis):

2.1 DA IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA APLICAÇÃO DA SANÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 14, V, DA LEI Nº 9.317/1996, POR SE TRATAR DE "NORMA PENAL EM BRANCO".

(...)

2.1.2.1 No voto que proferiu, o I. Relator do ACÓRDÃO recorrido houve por bem considerar, às fls. 955, que "... a partir de janeiro de 2001 até, pelo menos, dezembro de 2002, a contribuinte omitiu receitas, já que não ofereceu à tributação receitas de serviços constantes em Notas Fiscais emitidas, (...). Desta forma, em fevereiro de 2002 ocorreu a reiteração na prática de infração 6 legislação tributária, que é justamente a hipótese prevista no inciso V do artigo 14 da Lei nº 9.317/1996, acima transcrito, segundo o qual o contribuinte nesta situação deve ser excluído de ofício no Simples".

2.1.2.2 Para justificar dito entendimento, expõe, As fls. 956, que "12. o inciso V do artigo 14 da Lei no 9.317/1996 não 6, como acredita o manifestante, norma penal, nem norma em branco que necessite de norma complementadora a ser editada. As normas que regem a exclusão do Simples são normas tributárias, pois o Simples é um instituto tributário". E prossegue:

"Além disto, não há necessidade da edição de nova norma para que o inciso V do artigo 14 da Lei no 9.317/1996 seja aplicável, pois as infrações tributárias já estão definidas no ordenamento jurídico nacional o que a contribuinte acredita é que é necessária a edição de uma norma que restrinja o alcance do citado inciso V. Contudo, como esta norma restritiva não é necessária, nem existe, observada a reiteração, materializada pela simples repetição consecutiva da mesma infração à legislação tributária, o contribuinte deve ser excluído do sistema de tributação favorecido. Observe-se que a reiteração caracteriza-se no segundo mês, já que o período de apuração do Simples é mensal". (sublinhamos)

2.1.3 A INVALIDADE DO CONTIDO NA DECISÃO RECORRIDA.

2.1.3.1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, em seu artigo 179, determinou que a União e as demais pessoas políticas deveriam dispensar As microempresas e As empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei, o que foi realizado, no aspecto tributário, pela LEI Nº9.317/96, que assim dispôs, verbis:

"Art. 1º Esta Lei regula, em conformidade com o art. 179 da Constituição, o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido aplicável às microempresas e

às empresas de pequeno porte, relativo aos impostos e às contribuições que menciona."

2.1.3.2 Diante disso, e considerando que o referido diploma legal estabeleceu o **SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES - SIMPLES**, mediante o qual os tributos administrados pela **SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS)** seriam pagos em percentuais inferiores aos normais, resta evidente que a exclusão, de ofício, da empresa que tenha optado por essa sistemática de pagamento, caracteriza a imposição de sanção, quer pela exigência das diferenças de tributos, quer em face da imposição de penalidade. Disso não há como escapar.

2.1.3.3 Assim, em se tratando de **sanção (agravamento da tributação e exigência de multa ex-offício, repita-se)**, a legislação que a impõe deve descrever, por completo, a conduta incriminada, sob pena de não produzir efeitos, refletindo o que a doutrina denomina de "**norma penal em branco**", como se vê tanto na lição transcrita no **SUBITEM 2.1.1.7**, supra, quanto naquela constante do voto do **I. MINISTRO FELIX FISCHER**, proferido, como relator, no **RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS Nº 9.834-SP**, do seguinte teor:

(...)

2.1.3.6 Uma vez estabelecido que inexistem diferenças entre a infração tributária e a infração penal, cuja qualificação depende, exclusivamente, da gravidade a ela atribuída, resta evidente que a lei tributária que estabelece sanções, deve, para ser aplicada, apresentar descrição completa da conduta incriminada (tipo). Caso não o faça, isto é, apresente o tipo incompleto, deve ser complementada (conforme a lição expressa na decisão reproduzida no **SUBITEM 2.1.3.3**, anterior) por outra disposição legal ou mesmo por regulamento, portaria, instrução normativa, etc.

2.1.3.7 Pois bem, considerando que a legislação que impôs a sanção (artigo 14, V, da **LEI Nº 9.317/196**) não esclareceu qual o tipo de infração que, praticado reiteradas vezes, implicaria a exclusão do **SIMPLES**, e muito menos esclareceu o que considerava como infração reiterada, restou incompleta a descrição da conduta incriminada, cabendo fosse complementada por outra lei, ou mesmo por ato da **SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**, que uniformizasse o comportamento da autoridade tributária, de modo a evitar a introdução de conceitos pessoais na aplicação da norma.

2.1.3.8 De fato, no caso, o **I. AFRF** autuante, calcado em conceitos puramente subjetivos (já que inexistente a norma de complementação),

entendeu que, uma vez ocorrida a pretensa omissão de receita em **JAN/2001**, a repetição desse fato em **FEV/2001** caracterizava a prática reiterada da infração, tanto que propôs a exclusão da **RECORRENTE** do **SIMPLES** a partir desse segundo mês, no que foi secundado pelo **I. Relator** do acórdão recorrido.

2.1.3.9 Por evidente, qualquer outro Auditor Fiscal, ou mesmo outra autoridade julgadora, poderia considerar que essa "prática reiterada da infração" somente ocorre com mais de uma repetição, ou mesmo depois de reiterada além do término do exercício social da empresa, com exigência dos tributos normais a partir do ano seguinte. Ou seja, na medida em que inexistente parâmetro objetivamente fixado, os conceitos podem variar infinitamente, o que agride frontalmente o conceito de que na atividade tributária não existe espaço para considerações pessoais, já que vinculada à lei.

2.1.3.10 Depois, na medida em que, como exposto no **SUBITEM 2.1.1**, acima, o **artigo 14, inciso V, da LEI Nº 9.317/96** não especificou qual o tipo de infração a

legislação tributária que acarretaria a exclusão do SIMPLES, teríamos, seguindo o mesmo raciocínio dessas autoridades, que caberia fosse excluído do SIMPLES (sob pena de imputação, ao agente público que não o fizesse, da prática do crime de prevaricação) todo e qualquer contribuinte que, por exemplo, (a) deixasse de recolher o tributo por dois meses consecutivos, ou (b) deixasse de apresentar a DCTF por dois períodos consecutivos, já que a falta de pagamento, ou a falta de apresentação desse documento também são "infrações tributárias", tanto que apenas, a primeira, com a multa de mora, e a segunda com multa ex-officio.

2.2 A IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO SIMPLES ANTES DE DECISÃO TRIBUTÁRIA FINAL CONDENATORIA, QUANTO À PRÁTICA DE INFRAÇÃO REITERADA

(...)

2.2.3 A INVALIDADE DO CONTIDO NA DECISÃO RECORRIDA.

2.2.3.1 Com todo o respeito que merece a I. autoridade julgadora de primeira instância, não se pode fugir ao fato de que "reiterar infração" "reincidir em infração" são termos absolutamente equivalentes. Assim, resta evidente a impossibilidade de vir a autoridade administrativa dar-lhes tratamentos distintos, ou seja, considerar que "reincidência" somente se caracteriza após decisão definitiva (como esta nos citados pareceres normativos), enquanto que o entendimento do que seja "reiterar infração" fica por conta do AFRFB autuante, independentemente de decisão da autoridade superior.

2.2.3.2 Diante do exposto, verifica-se a completa pertinência na analogia arguida pela RECORRENTE, quanto ao entendimento dado à matéria pela própria administração tributária, consubstanciada nos PARECERES NORMATIVOS CST NºS. 55173 e 194/74.

Obs.: a numeração 2.3 não foi utilizada no recurso voluntário.

2.4 SOMENTE HAVERÁ A "PRÁTICA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA" APÓS A DEVIDA APURAÇÃO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO REGULAR.

(...)

2.4.3 A INVALIDADE DO CONTIDO NA DECISÃO RECORRIDA.

2.4.3.1 Data venha, im procedem tais razões de decidir. Com efeito, no que diz respeito ao argumento constante do acórdão recorrido, reproduzido no SUBITEM 2.4.2.1, anterior, tem-se que, como é cediço em Direito Administrativo e consta expressamente na LEI Nº 9.784/99, artigo 50, "Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; II- imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...); V- decidam recursos administrativos".

2.4.3.1 De fato, exatamente por esse motivo é que tanto os E. 2º e 3º CONSELHOS DE CONTRIBUINTES quanto a E. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS vêm decidindo pela nulidade do ato de exclusão não motivado, ou motivado

insuficientemente, como se pode ver nos acórdãos cujas ementas estão a seguir transcritas:

(...)

.2.4.3.4 Do mesmo modo não têm sentido as demais razões de decidir reproduzidas no SUBITEM 2.4.2.1, acima, visto que se limitam a tentar coonestar o comportamento da autoridade que emitiu o ato administrativo da exclusão, em que primeiro se condena e encarcera, para depois examinar os argumentos da vítima.

2.5 CONCLUSÕES QUANTO A ILEGAL EXCLUSÃO DO SIMPLES.

2.5.1 A evidência, na medida em que o ato de exclusão produz efeitos de imediato, colocando em mora o contribuinte e sujeitando-o ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência (artigo 196, III, do RIR/99), bem como o obriga a apresentar as DCTF dos períodos posteriores A data em que foi considerado excluído dessa sistemática, resta evidente que essa exclusão deve ser precedida do devido processo legal, em que o administrado possa exercer o contraditório e ampla defesa.

2.5.2 Além disso, não é suficiente que o contribuinte seja notificado, pela imprensa, ou diretamente, pela via postal, apenas da decisão final proferida no ato de exclusão, mas, sim, que, antes, sejam observados todos os requisitos impostos pela LEI Nº 9.784/99, notadamente o que está em seu artigo 44 ("Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo de outro prazo for legalmente fixado").

2.5.3 E não cabe alegar que as normas do processo de exclusão do SIMPLES não se submetem As disposições da citada LEI Nº 9.784/99, mas sim ao que se contém no DECRETO Nº 70.235/72, visto que este, como está em seu artigo 1º, cuida apenas da "determinação e exigência dos créditos tributários da União" (o que não é o caso), enquanto que aquela lei, além de cuidar inteiramente da matéria, é posterior às disposições do artigo 15, § 3º, da LEI Nº 9.317/96, que mandava observar a legislação relativa ao processo tributário administrativo.

2.5.4 Por último, é risível a afirmativa acima reproduzida, no sentido de que, para conhecer o conteúdo do processo de exclusão que lhe era movido, deveria a RECORRENTE dirigir-se à repartição para consultas e solicitação de cópias (pagas, por evidente), mesmo porque não se pode perder de vista o fato de que essa exclusão se processava ex-offício, isto é, no interesse na administração. Aliás, tal sistemática, ilegalmente imposta pela autoridade administrativa, lembra KAFKA, que em sua obra "O PROCESSO", relata a odisséia do personagem que é processado e condenado sem que seja informado, em nenhum momento, das acusações contra ele assacadas.

2.5.5 A vista de todo o exposto, verifica-se a completa ilegalidade da exclusão da REQUERENTE do SIMPLES, razão pela qual cumpre seja dado provimento ao presente recurso, para isentá-la da exigência tributária. De outra parte, ainda que válida essa exclusão, improcede a exigência tributária em face do mérito, como mencionado no SUBITEM 1.2, supra, e se demonstra a seguir.

(...)”

Observa-se que o digno representante da recorrente aplica dezenas de páginas de seu recurso voluntário para questionar a exclusão do simples, bem com o fato de ter sido

iniciado o procedimento para lançamento de ofício antes da decisão final no processo que tratou da aludida exclusão.

Pois bem, quanto a exclusão do Simples, em face da reiterada prática de omissão de receitas nos meses de janeiro/2001 a dezembro/2002 entendendo que está sobejamente comprovado nos autos que a contribuinte realizou operações, emitiu notas fiscais, auferiu receitas, vide fls. 872 e 873, e mesmo assim não efetuou recolhimentos tampouco apresentou declaração ao Fisco Federal. Observe-se que em relação ao ano-calendário 2001 a contribuinte apresentou declaração de inatividade (fls. 889 e 890) e quanto ao ano-calendário 2002 entregou declaração Simples zerada (fls. 891 a 894), além de não ter efetuado nenhum recolhimento relativo ao Simples (fl. 895). Logo incorreu mesmo na reiterada prática de infração à legislação tributária, que é justamente a hipótese prevista no inciso V do artigo 14 da Lei nº 9.317/1996.

Portanto, sua exclusão do Simples está absolutamente motivada e correta.

Consoante asseverado na decisão recorrida “ *O inciso V do artigo 14 da Lei nº 9.317/1996 não é, como acredita a manifestante, norma penal, nem norma em branco que necessite de norma complementadora a ser editada. As normas que regem a exclusão do Simples são normas tributárias, pois o Simples é um instituto tributário. Além disto, não há necessidade da edição de nova norma para que o inciso V do artigo 14 da Lei nº 9.317/1996 seja aplicável, pois as infrações tributárias já estão definidas no ordenamento jurídico nacional. O que a contribuinte acredita é que é necessária a edição de uma norma que restrinja o alcance do citado inciso V. Contudo, como esta norma restritiva não é necessária, nem existe, observada a reiteração, materializada pela simples repetição consecutiva da mesma infração à legislação tributária, o contribuinte deve ser excluído do sistema de tributação favorecido.*”

De igual forma está correto a imediata ação fiscal após a exclusão do Simples. Isso porque o recurso da contribuinte não suspende o prazo decadencial, ou seja, caso não seja constituído o crédito tributário devido ocorrerá sua caducidade, à luz dos artigos 150 e 173 do CTN. Tanto é verdade que o contribuinte pleiteia a decadência neste recurso.

Outrossim o procedimento não causa qualquer prejuízo ao contribuinte posto que, nos termos do art. 151 do CTN, a impugnação e o recurso suspendem a exigibilidade do crédito tributário: enquanto não for definitivamente julgada a exclusão do Simples os tributos constituídos não podem ser objeto de cobrança.

Diante do exposto, cumpre confirmar a exclusão do Simples, bem assim a correção do procedimento do Fisco no que concerne a imediata lavratura do auto de infração para exigir os tributos devidos.

DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO APÓS A EXCLUSÃO DO SIMPLES

Acerca desse matéria, o recurso voluntário é manejado nas seguintes alegações (verbis):

3. A INVALIDADE DA AÇÃO FISCAL POR INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NAS PORTARIAS NºS. 500/95 E 3.007/02, DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL.

3.3 A INVALIDADE DO CONTIDO NA DECISÃO RECORRIDA.

3.3.1 Data venia, improcedem tais razões de decidir, mesmo porque, em primeiro lugar, o que contém a citada PORTARIA RFB Nº 4.066/2007 em nada difere das disposições constantes da PORTARIA SRF Nº 3.007/2001. Depois, a RECORRENTE, em nenhum momento, contestou a existência (ou a inexistência) do aludido MPF, mas sim o fato de que, nele, não há indicação do programa de fiscalização em que foi ela inserida, como exigem as disposições do artigo 1º e seus §§ 1º a 4º, quer da PORTARIA SRF Nº 3.007/2001, quer da PORTARIA RFB Nº 4.066/2007, baixadas, segundo o seu intróito, "tendo em vista a necessidade de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)".

3.3.2 Ou seja, cumpria a autoridade administrativa, exatamente na observância dos princípios constitucionais da impessoalidade, da imparcialidade e do interesse público, apontar, no aludido MPF, em qual programa de fiscalização fora incluída a RECORRENTE, ou então, no caso de inexistência deste, apontar o ato do COORDENADOR-GERAL DE FISCALIZAÇÃO - COFIS que autorizou a fiscalização contra ela realizada, em face do contido no § 4º do artigo 10 de ambas as portarias referidas no subitem precedente ("Em situações especiais, o Coordenador-Geral de Fiscalização e o Coordenador-Geral de Administração Aduaneira poderão, no âmbito de suas respectivas áreas de competência e em caráter prioritário, determinar a realização de atividades fiscais, ainda que não constantes do planejamento de que trata este artigo"), sob pena de tornar dito dispositivo normativo absolutamente inócuo e desnecessário.

3.3.3 Ainda, com outras palavras, se inexistente o programa de fiscalização aprovado com base nos "critérios e diretrizes" acima referidos, não pode a autoridade local, determinar a fiscalização do contribuinte, sem antes obter a autorização da COFIS, em obediência ao que se contém nas aludidas Portarias da SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

3.3.4 Desse modo, a afirmativa de que "... presume-se até prova em contrário a cargo da impugnante que apenas alega, que a mesma contribuinte foi selecionada para ser fiscalizada em observância aos princípios da impessoalidade, imparcialidade e interesse público, previstos no artigo 1º da Portaria RFB nº 4.066/2007", constante As fls. 959, item 21, e acima reproduzida (SUBITEM 3.2.1), não tem qualquer amparo jurídico, porquanto:

a) não é possível à RECORRENTE, no caso, provar que não estava inserida em programa de fiscalização (impossibilidade de produzir prova negativa),

e b) na medida em que a atividade administrativa de lançamento é "vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional" (artigo 142, § único, do cTN), e a legislação tributária (as citadas portarias) exigem autorização da COFIS para a realização de fiscalizações não programadas, cabe à autoridade administrativa a prova da existência de tal autorização.

3.3.5 Resumindo, tem-se que, inexistente programa de fiscalização que incluísse a RECORRENTE, e considerando a igualmente inexistente autorização da COFIS para a fiscalização que resultou no presente processo, a sua exclusão do SIMPLES, e conseqüente autuação, e nula de pleno direito, e assim deve ser declarada por esse E. PRI MEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.

No que tange ao MPF – Mandado de Procedimento Fiscal, ainda que se entenda que as alegações do recorrente tem procedência, a nulidade do auto de infração não prevaleceria. Isso porque, de acordo com o art. 142 do CTN, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Observe-se que o parágrafo único do referido dispositivo estabelece, expressamente, que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Dessa maneira, a ausência de MPF, por se tratar de mero instrumento de controle gerencial, não tem o condão de restringir a competência do auditor fiscal, nem de invalidar o lançamento efetuado em conformidade com o art. 142 do CTN.

A Lei nº 10.593, de 06/12/2002, ao dispor sobre a competência dos Auditores-Fiscais, estabeleceu o seguinte:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

Observe-se que a legislação não vincula a constituição do lançamento à emissão prévia de MPF; tal procedimento administrativo tem caráter apenas instrumental, não sendo, portanto, requisito de validade do lançamento, por falta de previsão legal.

Esclareça-se que a fase que precede o lançamento é inquisitória, não sendo regida pelos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa; somente com a impugnação tempestiva do sujeito passivo instaura-se o processo administrativo fiscal propriamente dito, não devendo prosperar a alegação de cerceamento do direito de defesa da contribuinte no momento da Fiscalização.

No presente caso, todos os atos e termos foram lavrados por servidor competente, tendo sido franqueados todos os meios de defesa ao sujeito passivo, sendo, portanto, improcedente a nulidade suscitada pela contribuinte.

Nesse sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou no seguinte sentido:

NORMAS PROCESSUAIS - MPF - É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. Recurso especial negado. Acórdão: CSRF/02-02.187 de 23/01/2006.

DECADÊNCIA

Vejam as alegações do recorrente no que tange a decadência de o fisco constituir o crédito tributário, *(verbis)*:

4. A DECADÊNCIA

(...)

4.3 A INVALIDADE DO CONTIDO NA DECISÃO RECORRIDA.

4.3.1 *Permissa venha, não há mais o que discutir quanto A aplicação das disposições do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, no que diz respeito à decadência, sobre as contribuições sociais, com pleno afastamento do contido na mencionada LEI Nº 8.212/91, por mais que os representantes da Fazenda Nacional busquem o interesse do Fisco, ao invés de aplicar corretamente o Direito.*

4.3.2 *Com efeito, a demonstrar que tanto a decadência quanto a prescrição são, ambas, matérias de competência da lei complementar, e nunca da lei ordinária, têm-se as inúmeras decisões do E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (...)*

4.3.3 *Depois, como observado por HIROMI HIGUCHI 6, "Em nenhum dos artigos da Lei no 8.212, de 1991, faz referência ao PIS e com isso tanto a 1ª como a 2ª Câmaras da CSRF estão decidindo que o prazo decadencial para constituir o crédito tributário é de cinco anos. No DOU de 06-08-07 estão publicados vários acórdãos da 1ª Câmara, como o de nº 02-139/2005 dizendo:*

(...)

4.3.4 *De outra parte, é certo que a E. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, no que diz respeito as demais contribuições, também vem decidindo pela decadência nos moldes em que prevista no CTN. Confira-se o que ficou decidido no ACÓRDÃO Nº CSRF/01-05.246:*

(...)

4.3.9 *Pelas razões expostas, cumpre seja dado provimento a este recurso especial, para o fim de se declarar a decadência com referência aos fatos geradores JUN/2001 a NOV/2002, em face do transcurso do prazo superior a 05 (cinco) anos, contado da ocorrência de cada um deles.*

Quanto a essa matéria não cabe mesmo razão ao contribuinte, haja vista que foi aplicada a multa de ofício qualificada, que está sendo mantida nesta decisão conforme tópico seguinte. Logo, a contagem do prazo decadencial é deslocada para o 1º. dia do ano seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado.

Nesse sentido vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça-STJ, cite como exemplo o Recurso Especial nº 973.733- SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte,

inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

Uma vez que o contribuinte foi excluído do Simples, a possibilidade de lançamento do ano-calendário de 2001 iniciou-se em 1/1/2002, logo o 1º. dia do exercício seguinte se dá em 1/1/2003 encerrando-se em 31/12/2007 (aplicação do art. 173, inciso I), sendo que o auto de infração foi cientificado em 27/12/2007.

Aliás, tal qual registrado na declaração de voto do ilustre julgador Eduardo Shimabukuro, fl. 967, o colegiado de 1ª. instância equivocou-se ao cancelar a exigência do IRPJ do ano-calendário de 2001, pos

Diante do exposto, não há que se falar em decadência.

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA.

No que tange a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, a recorrente traz as seguintes alegações:

5. DA INDEVIDA APLICAÇÃO DA MULTA DE 150%.

(...)

5.3 A INVALIDADE DO CONTIDO NA DECISÃO RECORRIDA.

5.3.1 *Mais uma vez improcedem tais razões de decidir. De fato, no que diz respeito 6. qualificação da multa (150%), porquanto, quer a autuação, quer a decisão recorrida, não demonstram o efetivo intuito de fraude por parte da RECORRENTE, mesmo porque toda a documentação que emitia, no exercício das suas atividades, era encaminhada ao responsável pela sua contabilidade, realizada por contador externo, a quem cabia apresentá-las ao fisco.*

5.3.2 *Em resumo, não foi, na autuação, em momento algum, demonstrada a existência quer da sonegação, quer da fraude, quer do conluio, que são as três figuras a que alude o inciso II do artigo 44 da LEI Nº 9.430/96, definidas nos artigos 71, 72 e 73 da LEI Nº 4.502/64, para caracterizar o evidente intuito de fraude, incidindo na observação de EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, de que "As três figuras referidas na lei têm diferentes pressupostos jurídicos de aplicação, de modo que a conduta do sujeito passivo, em qualquer caso, deve ser individualizada. Será nulo o auto de infração que fizer referência exclusiva ao inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sem apontar qual o comportamento que foi adotado, ou seja, se há fraude, sonegação ou conluio."*

5.3.3 *O que se tem na autuação, na verdade, é a utilização de uma retórica vazia, destinada a impressionar o leitor, de modo a justificar a imposição da gravíssima multa de 150%, sem que tenha sido cabalmente demonstrado o evidente intuito de fraude de que trata o aludido artigo 44 da LEI Nº 9.430/96.*

A meu ver, mais uma vez, não cabe razão ao recorrente. Isso porque restou caracterizada o evidente intuito de fraude mediante a reiterada de declarações inexatas.

Consoante o enquadramento legal utilizado pela fiscal autuante, a multa qualificada no percentual de 150% tem fulcro no do art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que, com a redação vigente à época da autuação, assim dispõe:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – se setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

... ” (grifei).

Com o advento da Medida Provisória n.º 303, de 29 de junho de 2006, art. 18, foi dada nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96:

Art.18. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

I-de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II-de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

*§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será **duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. ...**” (grifei).*

Observo que para os casos de mera falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata será aplicada a multa de 75%, a menos que o fisco detecte e aponte as condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 71 a 73:

*“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Por sua vez, na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, no âmbito do Direito Penal e, portanto, com reflexos no presente caso (aplicação de penalidade qualificada com conhecimento do Ministério Público para fins penais), a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária:

*“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária **suprimir ou reduzir** tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:*

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

(...)

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

*I – **fazer declaração falsa** ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, **total ou parcialmente**, de pagamento de tributo;*

...” (Grifei).

O inciso I do art. 1º, bem como o inciso I do artigo 2º, supra transcritos assemelham-se ao tipo penal previsto no artigo 299 do Código Penal, o qual descreve a conduta da falsidade ideológica, que também se materializa neste crime na sua forma omissiva – omitir informação – uma vez que a omissão da verdade pode interferir significativamente no resultado tributário.

A importância das declarações entregues ao Fisco funda-se nas próprias bases do Direito Tributário. O Código Tributário Nacional estabelece a primazia e importância das informações prestadas tanto pelos contribuintes como por terceiros, elementos estes decisivos no lançamento do crédito tributário. Lembro que a apresentação de declarações, sendo uma obrigação acessória, “*decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*” (CTN, art. 113, § 2º)

O Código Tributário Nacional estabelece que o 'lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação' (art. 147 CTN). Aliomar Baleeiro observa que 'até prova em contrário (e também são provas os indícios e as presunções veementes), o Fisco aceita a palavra do sujeito passivo, em sua declaração, ressalvado o controle posterior, inclusive nos casos do art. 149 do CTN. E prossegue, 'mas, em relação ao valor ou preço dos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, o sujeito passivo pode ser omissor, reticente ou mendaz. Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência, comodismo ou conluio, desejo de não desgostar o contribuinte etc., às vezes deserta da verdade e da exatidão ...

Daí que, ao produzir uma declaração falsa destinada ao Fisco, sendo ela capaz de reduzir ou suprimir tributo, configura-se o delito, que é consumado com a entrega da declaração.

Pelo exposto, com a supressão ou redução de tributo obtida através da falsidade ou omissão de prestação de informações na declaração de rendimentos e/ou bens e, concomitantemente, identificada a vontade do agente em fraudar o fisco, por afastada a possibilidade do cometimento de erro natural, independentemente de haver um outro documento falso, configura-se o dolo, a fraude, o crime contra a ordem tributária, o que dá ensejo ao lançamento de ofício com a aplicação da penalidade qualificada.

Não resta dúvida de que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo - elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal - também está presente quando a consciência e a vontade do agente para a prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurtem de atos que tenham por finalidade impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

Neste caso concreto, a autoridade lançadora apontou fatos, sem que haja qualquer prova em contrário, que afastam a possibilidade de simples erro e levam à qualificação da penalidade em virtude da prática dolosa. Ora, as omissões superaram 99,5% ao longo de 3 (três) anos consecutivos.

Diante de tais circunstâncias, não se concebe que outra tenha sido a intenção do sujeito passivo que não a de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, de modo a evitar seu pagamento, o que evidencia o intuito de fraude e obriga à qualificação da penalidade. Nesse sentido já se manifestou Egrégio Conselho de Contribuintes:

“MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que pertinente a infligência da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96. Recurso ao qual se nega provimento.” (Ac. 203-09129, sessão de 13/08/2003. No mesmo sentido: Ac. 202-14693, Ac. 202-14692 etc).

“REDUÇÕES SISTEMÁTICA E REITERADA DOS MONTANTES TRIBUTÁVEIS - USO DE REDUTOR NO ENTE ACESSÓRIO - EXIGÊNCIA PERTINENTE - Restando provada a manifesta intenção de se ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos com o objetivo de se obter vantagens indevidas em matéria tributária, mormente quando se mantém dualidade de informações - de forma sistemática e reiterada -, ao longo de vários períodos ao sabor da clandestinidade, impõe-se a multa majorada consentânea com a tipicidade que se apresenta viciada. Recurso negado.” (Ac. 107-06937 de 28/01/2003. Publicado no DOU em: 24.04.2003).

“MULTA QUALIFICADA – CONDUTA CONTINUADA – A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada”. ACÓRDÃO CSRF/01-05.810 em 14 de abril de 2008).

A colaboração com as investigações no curso da ação fiscal não implica a inexistência de dolo por parte da contribuinte, tampouco afasta prática dolosa anterior. *In casu*, pelo contrário, pois a escrituração da fiscalizada comprova o dolo e a fraude cometidos quando do lançamento por homologação do tributo, isto é, quando a contribuinte, tendo o dever legal de prestar informações acerca dos fatos geradores ocorridos e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, omitiu fatos e sonegou imposto e contribuições relativos a mais de 99% das receitas escrituradas.

A autuada podia até o início da ação fiscal retificar suas declarações e pagar os tributos devidos, entretanto, assim não procedeu. Houvesse a administração tributária confiado passivamente nas informações prestadas pela contribuinte à época da ocorrência dos fatos geradores, indiscutivelmente tal inércia resultaria em perda irremediável do crédito tributário exsurvido em decorrência do procedimento de ofício.

A título de ilustração, cito manifestação do TRF da 4ª Região consentânea com o entendimento ora exposto:

‘PENAL. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÕES FALSAS DE IMPOSTO DE RENDA. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. MATERIALIDADE E AUTORIA. DOLO.

...

3. O dolo é genérico e inerente ao tipo penal do art. 1º, inciso I da Lei 8.137/90, que não prevê a modalidade culposa.

4. “A consumação do crime tipificado no art. 1º, caput, ocorre com a realização do resultado, consistente na redução ou supressão do tributo ou da contribuição social (evasão proporcionada pela prática da conduta fraudulenta anterior). (Andreas Eisele, em “Crimes Contra a Ordem Tributária”, 2ª edição, editora Dialética, fl. 146).

5. Apelação improvida.’ (Apelação Criminal nº 2001.71.08.005548–2/RS, DJU de 29/10/2003)

Do voto condutor do referido acórdão extraio o seguinte fragmento, por esclarecedor:

“(…)

32. No presente caso, justamente o fato de a contribuinte ter emitido Notas Fiscais de fevereiro de 2001 a novembro de 2005 (fls. 422 a 705) e ter sido beneficiária de depósitos bancários (extratos às fls. 165 a 199, 202 a 263, 271 e 277 a 313) cuja origem não foi comprovada (intimação às fls. 314 a 351), ao mesmo tempo em que apresentou Declaração de Inatividade relativa ao ano-calendário 2001 (fls. 359 e 360) e Declarações Simplificadas zeradas relativas aos anos-calendário 2002, 2003, 2004 e 2005 (fls. 361 a 399 e 402 a 420) demonstram o dolo (intenção) de praticar as condutas descritas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, pelo menos em relação aos tributos federais que são os aqui discutidos, motivo para aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual § 1º (antigo inciso II) do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

33. Assim, no presente caso, está caracterizado o evidente intuito de fraude do sujeito passivo nos termos da Súmula 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo a multa de ofício qualificada sido correta e legalmente aplicada, descabendo as afirmações da autuada em sentido diverso.

(...)”

Portanto, deve ser mantido o lançamento com a aplicação da multa qualificada sobre os débitos autuados.

CONCLUSÃO

Em verdade, é patente o fato de que a recorrente omitiu receitas e deixou de recolher os tributos devidos. Isso reiteradamente. E mais: tinha pleno sapiência de suas irregularidades e buscou subterfúgios ilícitos para impedir ou retardar o conhecimento pelo autoridade tributária.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza