



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

Processo n° 16707.003360/2005-69
Recurso n° 163.487 Voluntário
Acórdão n° 1301-00.026 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS - EX. 2001
Recorrente ORGANIZAÇÃO FARMACÊUTICA IRMÃ DULCE LTDA
Recorrida 4ª TURMA DA DRJ RECIFE - PE

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simplesexercício: 2001

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O Mandado de Procedimento Fiscal representa mero instrumento de controle interno da Administração Tributária, e, em razão disso, eventuais irregularidades que se possa identificar na sua emissão ou prorrogação não podem dar causa a nulidade do feito fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADES – À autoridade administrativa cumpre, no exercício da atividade de lançamento, o fiel cumprimento da lei. Exorbita à competência das autoridades julgadoras a apreciação acerca de suposta inconstitucionalidade ou ilegalidade de ato integrante do ordenamento jurídico vigente a época da ocorrência dos fatos.

JUROS SELIC – A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA – A aplicação de presunção legal de omissão de receitas impõe que o fato conhecido esteja devidamente comprovado. No caso vertente, em que os saldos credores decorrem de recomposição promovida com base em valor gravado de incerteza, os montantes submetidos à incidência tributária revelam-se, da mesma forma, ilíquidos.

OMISSÃO DE RECEITAS. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS – As denominadas presunções *hominis* podem, sob certas circunstâncias, servir de suporte para tributação, porém, neste caso, torna-se necessário que elas venham acompanhadas de elementos subsidiários que as tornem incontestáveis.

MULTA QUALIFICADA – A falta de declaração ou a prestação de declaração inexata não autorizam, por si sós, a qualificação da multa de lançamento de ofício, que somente se justifica quando presente o evidente

intuito de fraude, caracterizado pelo dolo específico, resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64.

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Nos tributos submetidos ao denominado lançamento por homologação, expirado o prazo previsto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN sem que a Administração Tributária se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO - A luz do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

COMPENSAÇÃO. DARF/SIMPLES – Para fins de determinação dos valores a serem lançados de ofício, a autoridade fiscal deve, antes, promover a subtração dos eventuais pagamentos efetuados pelo contribuinte no Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento. No mérito, DAR provimento PARCIAL para: 1) Por unanimidade de votos, EXCLUIR da tributação as omissões de receitas: a) decorrentes de saldos credores de caixa; b) decorrente da denominada receita não escriturada. 2) Por unanimidade de votos, DETERMINAR que sejam considerados os recolhimentos efetuados na sistemática do simples. 3) Por maioria de votos, REDUZIR a multa de 150% para 75% e por consequência acolher a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2000, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães (Relator) e Marcos Rodrigues de Mello. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento.


JOSÉ CLOVIS ALVES
Presidente

PAULO JACINTO DO NASCIMENTO
Redator Designado

Formalizado em: 15 MAI 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jacinto do Nascimento, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Marcos Rodrigues de Mello, Leonardo Henrique M. de Oliveira, Waldir Veiga Rocha, José Carlos Passuello e José Clóvis Alves

Relatório

ORGANIZAÇÃO FARMACÊUTICA IRMÃ DULCE LTDA, já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, Pernambuco, que manteve, na íntegra, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica/SIMPLES, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido/SIMPLES, Programa de Integração Social/SIMPLES, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social/SIMPLES e Contribuição para a Seguridade Social, relativas ao ano-calendário de 2000.

Reproduzo, abaixo, excerto do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância acerca dos fatos apurados pela Fiscalização.

...

As infrações correspondem sucintamente a:

1 - OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO ESCRITURADAS

Apurou-se, ao longo dos meses do ano-calendário de 2000, conforme demonstrativos de fls. 380/388, presunção de omissão de receitas a partir de divergências encontradas nos livros fiscais, entre valores registrados a título de entradas e valores registrados a título de saídas relativamente a operações de transferências entre matriz e filiais, caracterizando presunção de omissão de compras, nos períodos de janeiro a novembro de 2000, posto que o valor total das transferências recebidas (entradas) supera o valor total das transferências remetidas (saídas) e presunção de omissão de vendas, no mês de dezembro de 2000, uma vez que o valor total das transferências remetidas (saídas) supera o valor total das transferências recebidas (entradas).

O Autuante esclarece que, durante o procedimento de fiscalização, a contribuinte foi intimada a prestar esclarecimento, mas não apresentou qualquer manifestação ou esclarecimento.

Lançou-se multa qualificada, em virtude do evidente intuito de fraude, nas palavras do autuante, porquanto o contribuinte simulou operações de transferências de mercadorias entre matriz e filiais, quando na verdade, tratava-se de compras e vendas de mercadorias;

2 - OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA

Saldo credor de caixa apurado nos meses do ano-calendário de 2000, com base nos maiores valores levantados em cada mês, decorrentes da recomposição do livro caixa (fls. 549/651 dos

Volumes III e IV), em face da desconsideração do saldo inicial de R\$ 2.972.922,52 constante no livro caixa em 01/01/2000 (fls. 389/514 dos Volumes II e III) e consideração do valor de R\$ 12.386,45 declarado na DIPJ do exercício de 2000, ano-calendário de 1999.

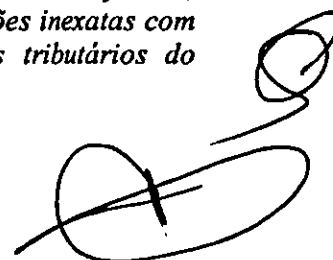
Sobre a desconsideração do saldo inicial do livro caixa, o atuante ressalta, na descrição dos fatos, que:

- *a contribuinte foi constituída em 05 de novembro de 1998, conforme contrato social de fls. 136/140, tendo os respectivos sócios subscrito o capital social de R\$ 60.000,00, em moeda corrente;*
- *o início de atividades da contribuinte deu-se em janeiro de 1999;*
- *de acordo com as informações prestadas pela a contribuinte à Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte (cópia às fls. 527/537), relativas ao ano-calendário de 1999, as saídas (vendas e transferências) atingiram valores bem inferiores ao montante escriturado, em 01/01/2000, no livro caixa;*
- *De acordo com a DIPJ do exercício 2000, ano-calendário de 1999 (fls. 523/524), o saldo final de caixa e bancos declarado foi de R\$ 12.386,45, bem como o saldo final de caixa e bancos em 31/12/2000 declarado na DIPJ do exercício de 2001 foi de R\$ 18.278,70;*
- *mediante o Termo de Constatação e de Intimação Fiscal (fls 126/128) intimou-se a contribuinte a esclarecer o fato, tendo a mesma limitado a argüir (fls. 129/130) que o saldo de caixa em 1º de janeiro de 2000, proveniente de 31/12/1999, estava homologado por decurso de prazo, em função do disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional;*
- *não cabe a alegação da contribuinte quanto a decadência, tendo em vista que não se está procedendo a constituição de créditos tributários atinentes ao ano-calendário de 1999, mas sim desconsiderando o saldo inicial do livro caixa em 01/01/2000, ano-calendário não abrangido pela decadência;*

3 - DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO.

Diferença apurada mediante confronto entre os valores declarados na declaração Anual Simplificada do ano-calendário de 2000 (fls. 164 a 167) e os valores constantes do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 168 a 379), conforme constam dos Demonstrativos de fls. 380/385.

A atuante registra que a multa de ofício foi qualificada (art. 44, II, da lei nº 9.430/96), em virtude do evidente intuito de fraude, em face de a contribuinte ter prestado declarações inexatas com o intuito de reduzir o montante dos créditos tributários do



Simples a pagar, bem como evitar a sua exclusão da sistemática do Simples.

4 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Insuficiência de valor recolhido/declarado apurada a partir do confronto entre os valores escriturados e os declarados/pagos.

Sobre as diferenças de recolhimento apuradas lançou-se multa proporcional de 75%.

No Termo de Encerramento de fls. 81/82 do vol.I, o autuante esclarece que inicialmente a ação fiscal referia-se apenas ao ano-calendário de 2003, tendo sido selecionado para análise de suas operações com cartões de crédito e que, posteriormente ampliou-se o período a ser fiscalizado, mediante as emissões dos MPF-Complementar de fl. 02, tendo o contribuinte tomado ciência em 01/04/2005.

A contribuinte foi cientificada dos lançamentos pessoalmente, em 07/12/2005, conforme assinatura constante nos próprios Autos de Infração.

Foi emitido o processo de n° 16707-003982/2006 referente à Representação fiscal para fins penais, em volume único, o qual acompanha o Processo n° 16707.003963/2006-41.

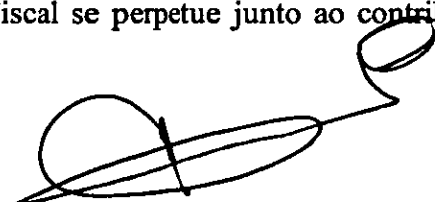
II – DA EXCLUSÃO DO SIMPLES

Segundo consta na Descrição dos fatos (fl. 21) a contribuinte acima identificada foi excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, mediante Ato Declaratório Executivo n° 60, de 11 de agosto de 2005 (fls. 107/109), contido no Processo n° 16707.100323/2005-06 em razão da receita bruta acumulada em 2000 superar o limite estabelecido para sua permanência no Simples no ano-calendário seguinte.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 654/674), por meio da qual ofereceu, em síntese, os seguintes argumentos:

- que por ocasião da conclusão da Fiscalização de que trata o Mandado de Procedimento Fiscal n° 0420100/00680/2004 já havia decorrido mais de 120 dias da emissão do MPF originário, não podendo mais o fiscal que iniciara o procedimento fiscal continuar a executar os atos e termos processuais àquela inerentes, conforme dispõe o parágrafo único do art. 16 da Portaria SRF n° 3.007, de 26/11/2001, posto que se tomara incompetente para o exercício daquela fiscalização, pelo decurso do prazo estipulado no artigo 12, I, da citada norma administrativa (destacou que o *caput* do art. 12 da Portaria 3.007/01 refere-se a 'prazo máximo' de validade);

- que os prazos máximos estipulados no art. 12, objetivariam assegurar o princípio da impessoalidade no procedimento fiscal, a teor do art. 37 da Constituição Federal, evitando que, por motivo de foro íntimo, o Agente Fiscal se perpetue junto ao contribuinte, renovando excessivamente a ação fiscal;



- que mesmo que se retruque que o art. 13 da citada Portaria estabelece a prorrogação dos prazos fatais mencionando que '*podem ocorrer tantas vezes quanto necessárias*', é de se destacar que as prorrogações dos prazos do artigo 12, objetivam prorrogar a ação fiscal de 30 em 30 dias, de 60 em 60 dias, porém dentro do intervalo de classe máximo permitido de 120 dias, posto que, do contrário, seria inócua a vedação do parágrafo único do artigo 16 e a qualificação ou limitação temporal máxima de 120 dias não teria sentido;

- que haveria, ainda, a obrigatoriedade de a Autoridade Fiscal dar ciência ao contribuinte, não somente do MPF original, mas de todas as renovações e abrangências temporais da auditoria, consoante artigo 13, §2º da Portaria 3.007/01, o que não teria sido observado pela Fiscalização;

- que a multa aplicada seria confiscatória;

- que a utilização da taxa SELIC seria ilegal;

- que, no caso, quando da ciência do lançamento, em 07/12/2005, já estava decaído o direito de a Fazenda Pública proceder à incidência tributária, *ex officio*, cabendo, assim, a decretação de nulidade das incidências tributárias, até o fato gerador de nov/2000;

- que o autuante fez prevalecer o saldo de caixa, em 01/01/2000, proveniente de 31/12/1999, trasladado incorretamente para a declaração de rendimentos do SIMPLES, devendo prevalecer a movimentação constante do livro caixa, escriturado de acordo com as leis comerciais e fiscais;

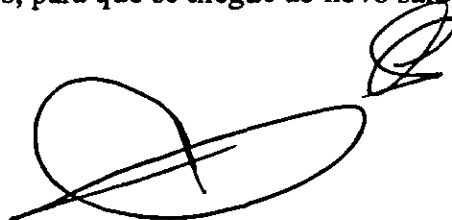
- que o art. 923 do RIR/99 estabelece que a escrituração faz prova a favor do contribuinte e que, de acordo com o art. 924 do RIR, cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados;

- que a autoridade administrativa solicitou provas do saldo advindo do ano-calendário de 1999, mas, por já terem sido alcançados pelo prazo decadência quinquenal e não tendo processo egresso de 1999 em tramitação, os comprovantes do ano base de 1999 já tinham sido incinerados, a teor dos artigos 173 e 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

- que a afirmativa do fiscal de que o ano de 2000 não está abrangido pela decadência, podendo desconsiderar o saldo inicial do livro caixa daquele período, não tem fundamento fático e/ou jurídico;

- que ter-se-ia que provar o fato gerador do "saldo gráfico" em 31/12/1999, que foi transposto para 01/01/2000 e, assim, por extensão, o saldo em 01/01/2000 estaria atingido pela decadência, a teor do art. 173 do Código Tributário Nacional, não podendo a decadência refluir ao sabor da Fiscalização.

- que "O fiscal apurou incorretamente o fluxo de mercadorias, no sentido entrada matriz, transferências de mercadorias para as filiais, sem acumular os saldos entradas – saídas – saldo, com as novas entradas, o que provocou, em dezembro de 2000, um saldo credor inexistente de (-) R\$ 380.771,54. Este fluxo é semelhante a um fluxo de caixa, não o movimento Entradas – saídas – saldo, funcionar individualizado, estanque, sem que o saldo anterior seja somado às entradas, diminuído das saídas, para que se chegue ao novo saldo, etc". (sic);



- que fora apresentado o Demonstrativo de transferências de mercadorias retificador, corretamente apurado, sem 'estouro' de transferências;
- que os próprios saldos positivos foram inexplicavelmente tributados como receitas omitidas;
- que esta parte da autuação deveria ser mais bem explicada porque não tem a menor sustentação fática/jurídica;
- que, como o próprio autuante afirma, na escrituração fiscal e também no Livro Caixa, 'constatamos também que os valores escriturados a título de vendas de mercadorias são superiores aos valores informados nas respectivas declarações de Pessoa Jurídica (PJ), com relação ao ano-calendário 2000';
- que os valores movimentados por ela até 31/12/1999 estavam homologados, a teor do art. 173 do Código Tributário Nacional;
- que, em decorrência das inexatidões de transferências de valores dos livros fiscais e comerciais para o formulário da Declaração do Simples, o autuante agravou a multa de ofício, sob a justificativa de que ela prestou declarações inexatas com o intuito de reduzir o montante dos créditos tributários;
- que o art. 44 da lei nº 9.430/96, ao recepcionar, no inciso II, o disposto nos artigos 71,72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, restringiu a aplicação da multa de 150% ao evidente intuito de fraude;
- que a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, possuía uma conotação mais ampla: "ação ou omissão dolosa...", sendo diferente de evidente intuito de fraude;
- que o princípio segundo o qual se pode tipificar o dolo é quando não há a mínima possibilidade de o contribuinte ter praticado a infração por engano, por erro não intencional (afirmou que a expedição de uma nota calçada, por exemplo, seria o exemplo clássico de ação dolosa);
- que, havendo dúvida de que a infração tenha ocorrido por engano, por descuido do contribuinte, dever-se-ia aplicar o disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, isto é, *in dubio pro reu*;
- que a falta de entrega de declaração de rendimentos ou DCTF também não configura dolo;
- que até mesmo o suprimento de numerário de origem incomprovada inibe a tipificação do dolo;
- que as jurisprudências transcritas provam e comprovam que a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou DCTF ou as apresentações das mesmas de forma incorreta não tipificam ação dolosa por parte da administração da pessoa jurídica litigante (seriam ilícitos culposos, jamais dolosos);
- que, por outro lado, a falta de recolhimento do Simples devido, já declarado, não ensejaria mais lançamento de ofício, porém, remessa de débitos à Procuradoria da Fazenda

Nacional para inscrição em dívida Ativa da União e posterior execução fiscal a cargo do Poder Judiciário.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº 11-19.719, de 27 de julho de 2007, pela procedência dos lançamentos, conforme ementa que ora transcrevemos.

MATÉRIA DE MÉRITO NÃO CONTESTADA. DIFERENÇAS DE BASES DE CÁLCULO APURADAS.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

PRELIMINAR DE NULIDADE - ERRO DE PROCEDIMENTO - Mandado de Procedimento Fiscal.

Rejeita-se a preliminar de nulidade por erro de procedimento, quando se constata que os lançamentos foram efetuados por autoridade investida de competência legal e que a ação fiscal da qual resultaram os autos foi amparada em Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização - MPF - F original, ainda válida, devidamente emitido com base na Portaria SRF nº 3007, de 26 de novembro de 2001.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO. FRAUDE. SONEGAÇÃO

Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação aplica-se a regra de decadência contida no art. 173 do Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO E TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade de leis e ilegalidade de atos regularmente editados.

MULTA QUALIFICADA

Declarar a menor seus rendimentos, convalidando a prática sistemática adotada durante todo o ano-calendário de recolher mensalmente a menor os valores dos impostos e contribuições devidos, constitui conduta dolosa que tenta impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. DESCONSTITUIÇÃO DO SALDO INICIAL

É possível a reconstituição da escrita da contribuinte, mesmo advindo de período abrangido pela decadência. O instituto da decadência proíbe a administração de efetuar lançamento de crédito tributário depois de decorrido o prazo estabelecido por

lei. Contudo, não proíbe que se busque a verdade material dos fatos, recompondo a escrituração e a conseqüente influência desta em anos-calendário subseqüentes.

OMISSÃO DE RECEITAS. TRANSFERÊNCIAS ENTRE MATRIZ E FILIAIS E ENTRE ESTAS

Por uma questão de lógica, tratando-se de transferências, deve haver convergências entre os valores recebidos e remetidos, em cada um dos períodos. As divergências existentes levam à presunção hominis de omissão de receitas.

Irresignada, a contribuinte apresentou o recurso de folhas 739/766, por meio do qual renova os argumentos expendidos na peça impugnatória.

A Recorrente adita, ainda:

1. ter havido erro na identificação do sujeito passivo. Nesse sentido, sustenta:

...

Desse modo, se configurada fosse à subsunção dolosa, como entendeu o Fiscal Autuante, ainda assim, estava nula a autuação por erro na identificação do sujeito passivo. A autuação deveria ter sido dirigida ao representante que praticou o dolo contra a pessoa jurídica, jamais a esta.

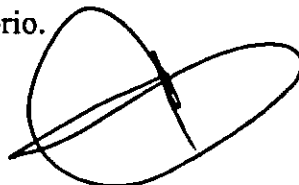
Em verdade, o (que) deve ter havido (foi) troca de valores de contribuintes outros, mesmo porque as escriturações do Livro Caixa e fiscal era feito em escritório de contabilidade. Os valores declarados foram extraídos, por engano, de registros de outras escritas, daí o erro de natureza culposa.

2. que os pagamentos efetuados por ela deveriam ser aproveitados na autuação;

3. que a tributação das transferências foi feito por meio de presunção não autorizada em lei, não cabendo, assim, a inversão do ônus da prova; e

4. que a autoridade fiscal não poderia ter elaborado a Representação Fiscal para Fins Penais antes do trânsito em julgado na via administrativa ou judicial.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata a lide de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica/SIMPLES, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido/SIMPLES, Programa de Integração Social/SIMPLES, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social/SIMPLES e Contribuição para a Seguridade Social, relativas ao ano-calendário de 2000, formalizadas em decorrência da imputação das seguintes infrações:

a) **OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO ESCRITURADAS:** a autoridade fiscal constatou divergências nas transferências entre a matriz da contribuinte e suas filiais; nos meses de janeiro a novembro as entradas superaram as saídas (tributou como OMISSÃO DE COMPRAS), enquanto no mês de dezembro as saídas foram maiores do que as entradas (OMISSÃO DE VENDAS). A autoridade autuante, entendendo que a conduta pela contribuinte tinha caráter doloso, aplicou multa qualificada.

Para qualificar a multa, consignou:

A multa de ofício foi qualificada (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96), em virtude do evidente intuito de fraude, porquanto o contribuinte simulou operações de transferências de mercadorias entre matriz e filiais, quando na realidade tratavam-se de compras e vendas de mercadorias.

b) **OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA:** a autoridade fiscal, tendo por base informações prestadas pela contribuinte ao Fisco Estadual, desconsiderou o saldo inicial da conta CAIXA registrado no Livro Caixa em 1º de janeiro de 2000 (R\$ 2.972.922,52), considerando como correto o saldo informado na Declaração de Informações da Pessoa Jurídica - DIPJ (R\$ 12.386,45). A partir de tal alteração, promoveu a recomposição da citada conta e tributou os saldos credores apontados em cada um dos períodos de apuração. Aplicou, também, multa qualificada.

Para qualificar a multa, consignou:

A multa de ofício foi qualificada (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96), em virtude do evidente intuito de fraude, porquanto o contribuinte informou como saldo inicial do caixa em 01.01.2000 valor não condizente com sua situação econômica e financeira com o intuito de cobrir eventuais "estouros" de caixa.

c) **DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO:** decorrente da constatação de divergência entre os valores informados no Livro de Apuração de ICMS e os declarados. Aplicou, também, multa qualificada.

Para qualificar a multa, consignou:



A multa de ofício foi qualificada (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96), em virtude do evidente intuito de fraude, porquanto o contribuinte prestou declarações inexatas com o intuito de reduzir o montante dos créditos tributários de SIMPLES a pagar, bem como evitar a sua exclusão da sistemática do SIMPLES, conforme demonstrado acima.

d) INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO: decorrente da recomposição dos percentuais do SIMPLES, em virtude das diferenças de receita apuradas. Neste caso, aplicou multa de 75%.

Irresignada com a decisão prolatada em primeira instância, a contribuinte impetrou recurso voluntário.

Passo, pois, a apreciar as razões trazidas em sede de recurso.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Argumenta a Recorrente que por ocasião da conclusão da Fiscalização já havia decorrido mais de 120 dias da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal originário, não podendo mais o fiscal que iniciara o procedimento continuar a executar os atos e termos processuais, conforme disposto no parágrafo único do art. 16 da Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001. Alega que, nessa circunstância, o agente fiscal se tornara incompetente para o exercício da fiscalização, em virtude do decurso do prazo estipulado no artigo 12, I, da citada norma administrativa. Destacou, ainda, que o *caput* do art. 12 da Portaria 3.007 refere-se a 'prazo máximo' de validade. Para ela, as prorrogações dos prazos previstas no referido artigo 12, objetivam prorrogar a ação fiscal de trinta em trinta dias, de sessenta em sessenta dias, porém, dentro do intervalo de classe máximo permitido de cento e vinte dias, posto que, do contrário, seria inócua a vedação do parágrafo único do artigo 16 e a qualificação ou limitação temporal máxima de cento e vinte dias não teria sentido. Sustenta que haveria, ainda, a obrigatoriedade de a Autoridade Fiscal dar ciência ao contribuinte, não somente do MPF original, mas de todas as renovações e abrangências temporais da auditoria, consoante artigo 13, § 2º da Portaria 3.007/01, o que não teria sido observado pela Fiscalização.

No que tange a essa questão, este Colegiado, em reiteradas manifestações, tem repudiado a tese de que eventual irregularidade na emissão ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal possa levar à nulidade do lançamento tributário.

Nesse sentido, temos:

Acórdão 107-07268, de 13 de agosto de 2003

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não tem o condão de limitar a atuação da Administração Pública na realização do lançamento. Não é o mesmo sequer pressuposto obrigatório para tal ato administrativo, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional, o que não se permite a uma Portaria. Assim, o fato de haver contradição entre as datas em que houve a prorrogação do MPF e aquelas em que deste ato foi intimado o contribuinte não implica em nulidade do lançamento. Também, esta não se verifica se o Agente Fiscal responsável pelo MPF prorrogado for o mesmo daquele responsável pelas

MPFs posteriores e pela autuação. O art. 16 da Portaria nº 3.007/2002, ainda que fosse vinculante, seria aplicável somente às situações em que houve extinção do Mandado de Procedimento Fiscal, o que não ocorreu no presente caso.

Acórdão 102-46676, de 16 de março de 2005

NORMAS PROCESSUAIS - FALTA MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - INEXISTÊNCIA - A Portaria SRF nº 1.265, de 1999, que instituiu o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, em virtude do princípio da legalidade (CF, art. 5º, inc. II) e da hierarquia das leis, não se sobrepõe às disposições do Código Tributário Nacional - CTN, às do Decreto nº 70.235, de 1972, em especial às dos arts. 7º e 59, que versam, respectivamente, sobre o início do procedimento fiscal e sobre as hipóteses de nulidade do lançamento.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL - Disposições das Leis nºs 2.354, de 1954, e 10.793, de 2002 e do Decreto-Lei nº 2.225, de 1985, se sobrepõem à Portaria SRF nº 1.265, de 1999.

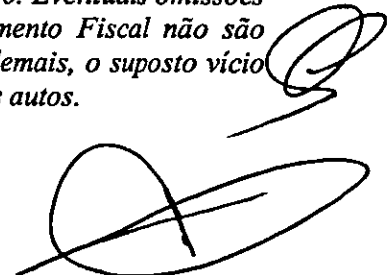
MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O Mandado de Procedimento Fiscal é apenas um instrumento gerencial de controle administrativo da atividade fiscal, que tem também como função oferecer segurança ao sujeito passivo, ao lhe fornecer informações sobre o procedimento fiscal contra ele instaurado e possibilitar-lhe confirmar, via Internet, a extensão da ação fiscal e se está sendo executada por servidores da Administração Tributária e por determinação desta.

Acórdão 101-96351, de 14 de setembro de 2007

PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - PRORROGAÇÃO - VALIDADE - A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. Continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nºs 1265/1999, 3007/2001 e 1.468/2003.

Acórdão 104-23093, de 06 de março de 2008

MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO - CIÊNCIA - O MPF - Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reaquisição de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração. Ademais, o suposto vício estaria em processo estranho aos presentes autos.



Não obstante, releva destacar que a Recorrente incorre em equívocos ao interpretar as normas relacionadas ao denominado Mandado de Procedimento Fiscal. Com efeito, revela-se absolutamente improcedente a afirmação de que o prazo máximo de realização do procedimento seria de cento e vinte dias, devendo as eventuais prorrogações serem efetuadas dentro desse prazo. À evidência, tratando-se de procedimento de fiscalização, a prorrogação do prazo de cento e vinte dias pode ocorrer tantas vezes quantas necessárias, restando lógico que o prorrogável é o prazo de cento e vinte dias e cada prorrogação deve ter o prazo máximo de sessenta dias.

Em que pese o fato do ato administrativo referenciado pela Recorrente (Portaria SRF nº 3.007, de 2001) prever que, após cada prorrogação, o responsável pelo procedimento fiscal deve fornecer ao sujeito passivo o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, não se pode cogitar que a eventual ausência de tal providência possa macular o procedimento com base na arguição de nulidade.

Ressalte-se que, em consonância o parágrafo 2º do art. 13 da Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, abaixo transcrito, tratando-se de prorrogação, não há que se falar em ciência de Mandado de Procedimento Fiscal, mas, sim, de **fornecimento** de Demonstrativo de Emissão e Prorrogação.

Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001

...

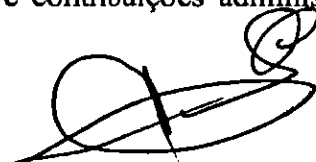
Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência. (Redação dada pela Portaria SRF nº 1.468, de 06/10/2003)

§ 1º A prorrogação de que trata o caput far-se-á por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII. (Redação dada pela Portaria SRF nº 1.468, de 06/10/2003)

§ 2º Após cada prorrogação, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI. (Redação dada pela Portaria SRF nº 1.468, de 06/10/2003)

Nesse contexto, declarar-se a nulidade dos lançamentos simplesmente porque não foi entregue ao contribuinte um demonstrativo que, diga-se de passagem, poderia ser obtido pela internet, não me parece que possa ser a melhor exegese que se deva emprestar ao ato ora apreciado (Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001).

Adite-se, ainda, o fato de que, hoje, o ato administrativo que disciplina a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela



Secretaria da Receita Federal do Brasil, Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, reafirmando o caráter de controle interno das normas que ora se aprecia, além de estabelecer que a ciência do Mandado de Procedimento Fiscal seja feita por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal (parágrafo único do art. 4º), não determina mais que o responsável pelo procedimento fiscal forneça ao contribuinte o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do MPF.

MULTA CONFISCATÓRIA E ILEGALIDADE DA TAXA SELIC

Alega a Recorrente que a multa aplicada é confiscatória e que a utilização da taxa SELIC é ilegal.

Como é cediço, a autoridade julgadora administrativa não tem competência para se pronunciar sobre eventual inconstitucionalidade de lei.

Diante disso, a argumentação acerca de um eventual caráter confiscatório da multa aplicada não pode ser objeto de apreciação.

Ressalte-se, também, que, diante de reiteradas decisões deste Primeiro Conselho de Contribuintes, foi editada a súmula nº 2, conforme transcrição abaixo.

O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária;

No que diz respeito à aplicação da taxa de juros SELIC, a questão, da mesma forma, encontra-se sedimentada no âmbito deste Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que ela é aplicável a partir de 1º de abril de 1995 aos débitos tributários administrados pela Receita Federal, conforme súmula nº 4, abaixo transcrita.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

DECADÊNCIA

Afirma a Recorrente que, no caso, quando da ciência do lançamento, em 07 de dezembro de 2005, já estava decaído o direito de a Fazenda Pública proceder à incidência tributária, *ex officio*, cabendo, assim, a decretação de nulidade das incidências tributárias, até o fato gerador de novembro de 2000.

A análise acerca da decadência impõe que se aprecie a questão relacionada à aplicação da multa qualificada. Diante disso, deixarei para etapa posterior a apreciação dos argumentos trazidos pela Recorrente no presente tópico.

SALDO CREDOR DE CAIXA

Argumenta a Recorrente que a autoridade fiscal fez prevalecer o saldo de caixa, em 1º de janeiro de 2000, proveniente de 31 de dezembro de 1999, trasladado incorretamente para a declaração de rendimentos do SIMPLES, mas que deve prevalecer a

movimentação constante do Livro Caixa, que, segundo alega, foi escriturado de acordo com as leis comerciais e fiscais. Diz que o art. 923 do RIR/99 estabelece que a escrituração faz prova a favor do contribuinte e que, de acordo com o art. 924 do RIR, cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos nela registrados. Afirma que a autoridade administrativa solicitou provas do saldo advindo do ano-calendário de 1999, mas, por já terem sido alcançados pelo prazo decadência quinquenal e não tendo processo egresso de 1999 em tramitação, os comprovantes do ano base de 1999 já tinham sido incinerados, a teor dos artigos 173 e 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Sustenta que a afirmativa do fiscal de que o ano de 2000 não está abrangido pela decadência, não tem fundamento fático e/ou jurídico.

Conforme descrito no TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL (fls. 126/128), a autoridade autuante desconsiderou o SALDO INICIAL DE CAIXA em 01.01.2000 (R\$ 2.972.922,52), consignado no Livro Caixa, com base nos seguintes elementos:

a) as saídas (vendas e transferências), de acordo com informações prestadas pela contribuinte à Secretaria de Tributação do estado do Rio Grande do Norte, atingiram valores bem inferiores ao montante do saldo final de caixa em 31 de dezembro de 1999, que representa o saldo inicial em 1º de janeiro de 2000 (de acordo com quadro apresentado no Termo, as referidas saídas totalizaram R\$ 1.268.562,83);

b) a contribuinte foi constituída em novembro de 1998, com um capital subscrito de R\$ 60.000,00;

c) o início de suas atividades se deu em janeiro de 1999 e, de acordo com a DIPJ/2000, o saldo final de caixa e bancos em 31 de dezembro de 1999 foi de R\$ 12.386,45, e o saldo final de caixa e bancos em 31 de dezembro de 2000 foi de R\$ 18.278,70.

Tais elementos, sem dúvida, indicam que o saldo inicial consignado no Livro Caixa, e que foi desconsiderado pela Fiscalização, não correspondia à realidade da econômica da contribuinte.

Contudo, não encontro amparo na legislação do imposto de renda para que a recomposição do CAIXA, denotadora dos saldos credores tributados, possa ser realizada a partir da simples desconsideração do valor registrado no Livro Caixa, passando-se a considerar como correto o valor assinalado na declaração entregue à Receita Federal. Creio que, nessa circunstância, o procedimento adotado acaba por revelar certo grau de incerteza quanto ao verdadeiro saldo inicial da referida conta, o que, por decorrência, grava de incerteza, também, os saldos credores submetidos à incidência do imposto por presunção legal.

Entendo que a aplicação da presunção legal em comento exige que o fato indiciário da omissão, no caso, o saldo credor, esteja indubitavelmente comprovado, não se admitindo, sequer, que haja dúvida quanto ao seu montante.

No caso vertente, penso que essa certeza acerca do montante efetivo dos saldos credores restou abalada pelo fato de não se poder precisar qual o verdadeiro saldo inicial da conta CAIXA, se o consignado no Livro ou o registrado na declaração entregue ao Fisco.

É certo que os elementos colhidos pela autoridade fiscal levam a um certo grau de certeza de que o montante apontado no Livro Caixa não corresponde ao efetivo saldo



inicial, porém, tais elementos são insuficientes para garantir que o valor correto é o assinalado na declaração.

Assim, diante da iliquidez dos valores apontados, sou pela exclusão da infração em referência.

RECEITAS NÃO ESCRITURADAS

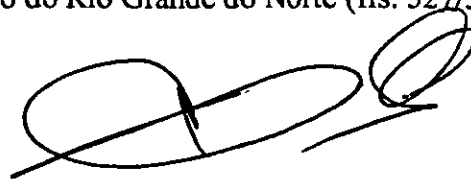
Afirma a Recorrente que a autoridade fiscal apurou incorretamente o fluxo de mercadorias, e que foi apresentado um demonstrativo de transferências de mercadorias retificador, corretamente apurado, sem 'estouro' de transferências. Diz que esta parte da autuação deveria ser mais bem explicada, porque não tem a menor sustentação fática ou jurídica.

Relativamente às incongruências apuradas nos Livro de Registro de Apuração do ICMS e nos livros de registro de entradas e de saídas, a autoridade autuante assinalou no Termo de Constatação:

... constatamos a existência de valores significativos lançados a título de operações de transferências entre matriz e filiais, sendo que apresentam-se divergências entre os valores registrados a título de entradas e os registrados a título de saídas (relativamente a operações de transferências), ao longo dos meses do aludido ano-calendário, pois nos meses de janeiro a novembro as entradas superaram as saídas, enquanto no mês de dezembro as saídas foram maiores do que as entradas, conforme demonstrativos anexo.

No que importa registrar, a documentação reunida pela autoridade fiscal para servir de suporte às imputações realizadas está representada por:

- a) cópia do contrato social e alterações da Recorrente (fls. 136/163);
- b) cópia de parte da DIPJ/2001 (fls. 164/167);
- c) cópia de folhas do Livro de Registro de Apuração do ICMS (fls. 168/379);
- d) planilhas especificando, por estabelecimento (matriz e filiais), dados do ano-calendário de 2000 relativos a: total de saídas, transferências, devoluções de compras, outras saídas, receita de vendas e devolução de vendas, diferenças entre receitas escrituradas e declaradas, transferências de mercadorias recebidas e de mercadorias remetidas, transferências de mercadorias (totais mensais) – fls. 380/388;
- e) cópia do Livro Caixa (fls. 389/514);
- f) documento denominado FLUXO DE CAIXA (fls. 515/522);
- g) cópia de parte da DIPJ/2000 (fls. 523/526);
- h) cópia de documentos denominados CONSULTA GERAL A CONTRIBUINTE, CONSULTA A CONTRIBUINTE e CONSULTA A INFORMATIVO FISCAL, da Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte (fls. 527/548);



i) planilha relativa à recomposição do Livro Caixa da contribuinte (fls. 549/651).

Registro, de início, a ausência de documento capaz de indicar a metodologia adotada pela autoridade fiscal para indicar a omissão de receita.

O enquadramento legal utilizado, conforme Auto de Infração de fls. 12/29, foi o seguinte: art. 24 da Lei nº 9.249/95; arts. 2º, parágrafo 2º, 3º, parágrafo 1º, alínea “a”, 5º, 7º, parágrafo 1º, 18 da Lei nº 9.317/96; art. 3º da Lei nº 9.732/98; arts. 186, 188 e 199, do RIR/99.

O art. 24 da Lei nº 9.249/95 dispõe sobre o tratamento tributário da receita omitida; as disposições da Lei nº 9.317/96 tratam de conceitos relacionados com empresas optantes pelo SIMPLES e da possibilidade de se aplicar, às empresas enquadradas no sistema integrado de pagamento, todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos na sistemática; o artigo 3º da Lei nº 9.732/98 cuida de alterações promovidas na Lei nº 9.317/96; e os artigos do RIR/99 referenciados, todos relacionados ao SIMPLES, tratam do conceito de receita bruta (art. 186), da base de cálculo e da determinação do valor devido (art. 188) e da data e forma de pagamento.

Vê-se, pois, que apesar da autoridade autuante afirmar que, a partir das diferenças apontadas entre os valores consignados a título de entradas e saídas de mercadorias, restou caracterizada, por presunção, omissão no registro de receitas, não se identifica nos autos a indicação do diploma legal que serviu de suporte para tal conclusão.

A afirmação contida no voto condutor da decisão de primeira instância, no sentido de que “*as divergências existentes, logicamente, levam à presunção hominis de omissão de receitas*”, indica, em convergência com a conclusão acima, que a presunção de omissão de receitas aqui tratada não teve amparo em norma jurídica, baseando-se, tão-somente, no fato apurado, qual seja, a divergência entre os valores relativos às entradas e às saídas nas transferências de mercadorias entre a matriz e as filiais da Recorrente.

É certo que as incongruências apuradas revela indício de que aquisições e vendas podem não ter sido contabilizadas pela Recorrente no período auditado, contudo, tal fato, isoladamente, a meu ver, não constitui elemento suficiente para que se promova o lançamento tributário.

Observe-se, também, que a presunção de lei que se aproxima da apuração promovida pela autoridade autuante no presente caso, prevista no parágrafo 3º do art. 41 da Lei nº 9.430, de 1996, assinala que os critérios de apuração da receita omitida deve ter por base levantamento quantitativo, e não dos valores consignados na escrituração contábil ou fiscal da empresa.

Tratando-se, assim, de presunção não autorizada em lei, entendo que seria necessário o aporte de elementos complementares capazes de confirmar a imputada omissão. Como é cediço, as denominadas presunções *hominis* podem, sob certas circunstâncias, servir de suporte para tributação, porém, neste caso, torna-se necessário que elas venham acompanhadas de elementos subsidiários que as tornem incontestáveis.



Transcrevo, por relevante, ensinamento de De Plácido e Silva¹ acerca da matéria:

...

As presunções de fato ou as presunções do homem, denominadas, também, de presunções comuns, na linguagem jurídica entendem-se mais propriamente indícios (indícia), que presunções.

...

São propriamente denominadas de indícios. Entanto, podem, em certas circunstâncias, merecer fé, isto é, desde que acompanhadas de elementos subsidiários, que as tornem de valor indiscutível.

...

As presunções comuns, pois, são meras presunções ou indícios (indícia), chamadas ainda de humanas ou naturais. Nesta razão, nada provam por si, isto é, quando isoladas ou desacompanhadas de quaisquer outros elementos subsidiários de valor certo. Somente em tais circunstâncias podem merecer fé.

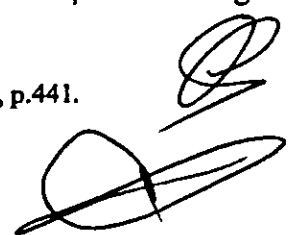
Assinalo, ainda, que a autoridade fiscal, diante dos elementos que considerou como suficientes para imputar omissão de receitas à contribuinte (divergência do saldo inicial da conta CAIXA e de valores relativos às transferências de mercadorias entre a matriz e as filiais) poderia ter avaliado a possibilidade de arbitrar o lucro da Recorrente, vez que, considerado o quadro retratado nos autos, a escrita da contribuinte não guardava correspondência com as operações efetivamente praticadas por ela.

MULTA QUALIFICADA

Argumenta a Recorrente que o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao recepcionar, no inciso II, o disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, restringiu a aplicação da multa de 150% ao evidente intuito de fraude. Diz que a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, possui uma conotação mais ampla: “ação ou omissão dolosa...”, sendo diferente de evidente intuito de fraude. Sustenta que o princípio segundo o qual se pode tipificar o dolo é quando não há a mínima possibilidade de o contribuinte ter praticado a infração por engano, por erro não intencional. Diz que, havendo dúvida de que a infração tenha ocorrido por engano, por descuido do contribuinte, dever-se-ia aplicar o disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional. Afirma que a falta de entrega de declaração de rendimentos ou DCTF também não configura dolo, e que até mesmo o suprimento de numerário de origem incomprovada inibe a tipificação do dolo. Argumenta que as jurisprudências transcritas provam e comprovam que a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou DCTF ou a apresentação delas de forma incorreta não tipificam ação dolosa por parte da administração da pessoa jurídica litigante.

Diante do que até aqui já foi apreciado, restaram as seguintes infrações: a) DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO decorrente da constatação de divergência entre os

¹ Vocabulário Jurídico, 4ª ed., vols. III e IV, Rio de Janeiro: Forense, 1994, p.441.



valores informados no Livro de Apuração de ICMS e os declarados; e b) INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO em razão da recomposição dos percentuais do SIMPLES.

Relativamente a tais infrações, a autoridade fiscal aplicou multa qualificada na descrita letra “a” acima (DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO).

Para qualificar a multa, consignou:

A multa de ofício foi qualificada (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96), em virtude do evidente intuito de fraude, porquanto o contribuinte prestou declarações inexatas com o intuito de reduzir o montante dos créditos tributários de SIMPLES a pagar, bem como evitar a sua exclusão da sistemática do SIMPLES, conforme demonstrado acima.

Creio que os argumentos expendidos pela Recorrente são insuficientes para excluir a qualificação aplicada.

Declino tal entendimento a partir da apreciação da conduta da Recorrente extraída dos diversos fatos arrolados pela autoridade fiscal, isto é, penso que a análise quanto a qualificação da multa deve levar em consideração o conjunto de atos praticados pela contribuinte e devidamente relatados pela autoridade autuante.

Nessa linha, resta evidente que a Recorrente adotou, por livre deliberação, procedimentos que resultaram em significativa redução dos tributos e contribuições a recolher.

Ainda que parcela significativa dos créditos tributários constituídos estejam sendo exonerados por parte da presente decisão, releva ressaltar que tal fato decorre única e exclusivamente da ausência de subsunção das situações descritas pela autoridade fiscal aos tipos previstos nas normas de regência, não se podendo negar que a Recorrente, movida pelo intuito de subtrair livremente parcela das suas rendas à tributação, prestou informações incorretas na declaração apresentada à Administração Tributária e escriturou livros com informações divergentes, servindo-se desses meios, como dissemos, para reduzir a incidência tributária sobre as rendas auferidas.

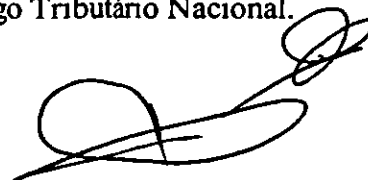
A eventual extinção do crédito por decisão não tem o condão de apagar as condutas praticadas pela Recorrente, sendo certo que essas visaram, de forma intencional, reduzir a base de incidência dos tributos e contribuições devidos.

Sou, pois, pela manutenção da multa qualificada.

Diante de tal manifestação, passo a apreciar a questão relacionada à decadência.

Não resta dúvida de que os tributos e contribuições tratados no presente processo se submetem ao denominado lançamento por homologação, regrado pelo art. 150 do Código Tributário Nacional.

Contudo, releva esclarecer que o caso aqui tratado amolda-se, de forma exata, a exceção referenciada pela citado dispositivo, isto é, na medida em que ficou evidenciada a conduta dolosa, a regra de decadência aplicável não é a prevista no parágrafo 4º do referido art. 150, mas, sim, a estampada no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.



Sendo assim, os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2000 poderiam ser lançados até 31 de dezembro de 2005, enquanto que o relativo ao mês de dezembro poderia ser constituído até 31 de dezembro de 2006. Diante disso, não há que se falar em decadência, visto que os lançamentos foram cientificados à contribuinte em 07 de dezembro de 2005.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS E APROVEITAMENTO DOS PAGAMENTOS EFETUADOS.

Alega a Recorrente ter havido erro na identificação do sujeito passivo. Nesse sentido, sustenta:

...

Desse modo, se configurada fosse à subsunção dolosa, como entendeu o Fiscal Autuante, ainda assim, estava nula a autuação por erro na identificação do sujeito passivo. A autuação deveria ter sido dirigida ao representante que praticou o dolo contra a pessoa jurídica, jamais a esta.

Em verdade, o (que) deve ter havido (foi) troca de valores de contribuintes outros, mesmo porque as escriturações do Livro Caixa e fiscal era feito em escritório de contabilidade. Os valores declarados foram extraídos, por engano, de registros de outras escritas, daí o erro de natureza culposa.

Sustenta, ainda, que a autoridade fiscal não poderia ter elaborado a Representação Fiscal para Fins Penais antes do trânsito em julgado na via administrativa ou judicial, e que os pagamentos efetuados por ela deveriam ser aproveitados na autuação.

No que diz respeito às alegações de que teria havido erro na identificação do sujeito passivo e de que não seria possível elaborar a Representação Fiscal para Fins Penais, amparado nas disposições do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, deixo de conhecê-las, vez que tais questionamentos só agora estão sendo apresentados.

Decorre do comando legal explicitado que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para delas tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

Quanto a alegação de que a Fiscalização não levou em consideração os pagamentos efetuados na sistemática do SIMPLES, contudo, entendendo que a matéria pode até mesmo ser conhecida de ofício, creio que a decisão deve ser dirigida em outro sentido.

Em princípio, dos valores apurados pela fiscalização, em qualquer procedimento, devem, para fins de determinação do valor a ser lançado de ofício, ser subtraídos os correspondentes aos pagamentos feitos pelo sujeito passivo a mesmo título. A possibilidade de compensação de valores pagos espontaneamente com os apurados através do procedimento de ofício, portanto, a meu ver, nasce a partir do momento em que se constata que os valores pagos anteriormente à instauração do procedimento de fiscalização referem-se ao mesmo tributo objeto de lançamento. Nesse contexto, me manifestei, em ocasiões anteriores,

pela impossibilidade de compensação de valores pagos na sistemática de recolhimento simplificado, calcado na argumentação de que, nessa sistemática, estaríamos diante de pagamentos que não guardavam relação com os apurados de ofício.

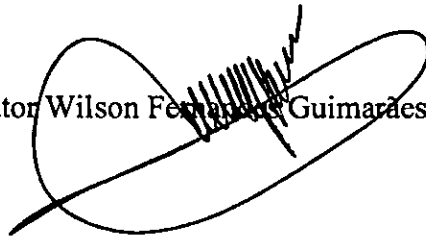
Rendo-me, porém, aos valiosos argumentos trazidos por este colegiado, no sentido de que, a luz das disposições contidas no art. 3º da Lei nº 9.317, de 1996, a inscrição no SIMPLES implica pagamento, unificado, dentre outros, do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins, tributos e contribuições que foram objeto de lançamento no presente processo.

Assim, sou pela compensação dos valores efetivamente pagos pela recorrente no SIMPLES, observada a partilha prevista no art. 23 da Lei nº 9.317, de 1996.

Considerado todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para: a) excluir de tributação a omissão de receitas tida como decorrente de saldos credores de caixa; b) excluir de tributação a omissão decorrente da denominada receita não escriturada; e c) determinar que no cálculo dos valores remanescentes sejam subtraídos os eventuais recolhimentos efetuados pela contribuinte na sistemática do SIMPLES, observando-se, para isso, a partilha descrita na Lei nº 9.317/96.

Sala das Sessões, em 12 de março de 2009

Relator Wilson Fernandes Guimarães



Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento, Redator Designado

Dirijo do voto proferido pelo Eminentíssimo Relator, Cons. WILSON FERNANDES GUIMARÃES, na parte em que manteve a multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e, por enxergar existente a fraude, deslocou a contagem do prazo decadencial da regra do art. 150, § 4º para o regramento do art. 173, I, do CTN, e o faço pelas razões abaixo:

Das várias infrações apenadas no lançamento com a multa qualificada, a única não excluída da tributação foi a constituída pela “diferença de base de cálculo”, na qual a qualificação da multa se deveu à prestação de declarações inexatas.

A própria Lei nº 9.430/96, no seu art. 44, inciso I, inclui a declaração inexata, ao lado da falta de declaração, da falta de pagamento, do pagamento fora do prazo sem o acréscimo da multa de mora, como hipótese em que a multa aplicável é de setenta e cinco por cento, dispondo:

*“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;”*

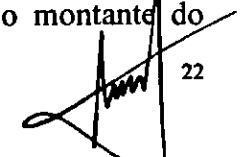
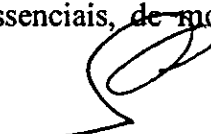
Para que as hipóteses apontadas no inciso I, inclusive a hipótese de declaração inexata, como passíveis da incidência da multa de setenta e cinco por cento passem a sofrer a incidência da multa de cento e cinquenta por cento, o inciso II exige a presença de evidente intuito de fraude, com a seguinte dicção:

“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”.

Segundo DE PLÁCIDO E SILVA, intuito é o firme desejo, o objetivo pensado, o resultado querido, a finalidade que se tem em mente quando se pratica o ato; e fraude é o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever.

Segundo o Dicionário Aurélio, evidente é o que não oferece dúvida, que se compreende prontamente, dispensando demonstração, claro, manifesto, patente.

Não satisfeito com os atributos já conferidos ao tipo, o legislador da Lei nº 9.430/96, para o seu fechamento, incorporou a definição dada pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que o conceitua como “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do



imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento”, bem como “o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.

Assim, o dolo específico ou determinado, resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64, integra o tipo de que cogita o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

Na conduta da recorrente, consistente na prestação de declarações inexatas, não está presente o tipo previsto no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, subsumindo-se ela no tipo do inciso I, apenado com a multa de 75%.

Decorrentemente, inexistindo a fraude, o prazo decadencial a ser observado é o de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, de que cogita o art. 150, § 4º, do CTN.

Por tais fundamentos, estendo o provimento parcial ao recurso conferido pelo relator originário para reduzir a multa de lançamento de ofício ao percentual de 75% e acolher a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativa aos fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 2000.

Sala das Sessões, DF, 12 de março de 2009.


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO