



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.734541/2020-13
ACÓRDÃO	1102-002.155 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE ENSINO HIPARCO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2013, 2014

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DE EXCLUSÃO. DECADÊNCIA. ARTIGOS 150, § 4º, E 173 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

O ato declaratório executivo de exclusão do Simples Nacional não constitui crédito tributário. Os prazos dos arts. 150, § 4º, e 173 do CTN disciplinam o exercício da competência para lançar e não regem a competência para excluir de ofício o optante que incorre em situação impeditiva, a ser exercida na forma dos arts. 29 a 31 da Lei Complementar nº 123/2006.

SÚMULAS CARF Nº 72 E Nº 101. ALCANCE.

As Súmulas CARF nº 72 e nº 101 fixam critérios de contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário e pressupõem lançamento, inexistente neste processo.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há preterição do direito de defesa quando o ato de exclusão é praticado por autoridade competente, está motivado por relatório fiscal integralmente juntado aos autos e acompanhado dos documentos que o suportam, e ao contribuinte foram assegurados prazo e acesso integral ao processo eletrônico.

PRAZO DE GUARDA DE DOCUMENTOS. ART. 26, II, DA LC Nº 123/2006. ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE DEFESA.

Não aproveita ao contribuinte a alegação de impossibilidade de produzir prova por decurso do prazo de guarda de documentos quando a ação fiscal teve início dentro daquele prazo, os documentos foram então regularmente requisitados e não foram apresentados.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. PROVA INDICIÁRIA. RECEITA BRUTA GLOBAL.

Comprovada a unidade de direção, a confusão patrimonial e gerencial e a titularidade formal das quotas por interpostas pessoas, as receitas brutas das pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico de fato devem ser somadas para verificação do limite do art. 3º, II, da LC nº 123/2006, cabendo a exclusão de ofício das que dele participam.

ÔNUS DA PROVA. NEGATIVA GENÉRICA.

A negativa genérica dos fatos apurados, desacompanhada de qualquer elemento de contraprova, não infirma o conjunto probatório reunido pela fiscalização.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e a prejudicial de decadência suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 107-009.763, da 3ª Turma da DRJ07, proferido em 29 de junho de 2021 (fls. 3.868/3.948), que julgou improcedente a

manifestação de inconformidade e manteve a exclusão da recorrente do Simples Nacional, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014.

O processo teve origem no Termo de Representação Fiscal lavrado em 30 de setembro de 2020 pela DRF de Juiz de Fora/MG (fls. 3/5), no curso do procedimento fiscal instaurado pelo TDPF nº 0610400.2017-00046-9, cuja ciência à Recorrente ocorreu em 29 de março de 2017, com termo de início estendido cientificado em 19 de fevereiro de 2018.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 6/143), a Recorrente integra grupo econômico de fato conhecido como Rede de Ensino Apogeu, formado por sete pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, todas dedicadas à atividade de ensino, submetidas à direção do Sr. Makerley Arimateia Silva, fundador da rede, apontado como sócio de fato e real beneficiário. A fiscalização registrou, entre outros elementos: empregados comuns, com admissões e demissões simultâneas ou sem interstício (230 de 684 segurados no período de 01/2014 a 12/2017); mesma pessoa responsável pela transmissão das GFIPs de todas as empresas; escritório de contabilidade único; fornecedores comuns e indícios de departamento único de compras; contratos de locação em que o Sr. Makerley figura como fiador ou como representante da locatária em períodos nos quais não detinha vínculo societário ou empregatício; procurações públicas outorgadas por sócios de direito ao Sr. Makerley, com amplos poderes de gestão e movimentação bancária; movimentação financeira cruzada entre as empresas e pessoas ligadas, com registros contábeis que dissimulam a origem e o destino dos valores; avais recíprocos em empréstimos bancários; alternância das quotas entre as mesmas pessoas, em geral ex-alunos, empregados e ex-empregados; e utilização da pessoa jurídica Factor Gestão Financeira Eireli, qualificada como empresa de fachada, para recebimento de valores de alunos.

Quanto à Recorrente especificamente, o Relatório Fiscal apontou (fls. 21, 108, 120/122, 132): constituição em 1º de março de 2012 sob a denominação Grupo Hiparco de Ensino Ltda; funcionamento na Rua Santo Antônio, 437, sob a identidade visual da Rede de Ensino Apogeu, divulgada no sítio da rede como unidade própria (Apogeu Santo Antônio II); sucessivas transferências de quotas entre pessoas ligadas ao grupo; titularidade de 60% das quotas, entre 30 de maio de 2014 e 11 de julho de 2019, pelo Sr. Rafael da Silva Alves, ex-aluno e professor da rede, que outorgou ao Sr. Makerley, em 18 de julho de 2014, procuração pública com amplos poderes de administração e movimentação bancária, e que recebeu a integralidade dos lucros distribuídos pela Recorrente nos anos-calendário de 2014 a 2016, no total de R\$ 419.998,50, aportando, no mesmo período, recursos em pessoa jurídica de titularidade majoritária do Sr. Makerley; contratos de locação do imóvel em que funciona a escola afiançados pelo Sr. Makerley e pela Sra. Andréia Silva Santos Marani Lima; informação, ao Banco Sicoob, do endereço eletrônico do Sr. Makerley como contato da Recorrente; emissão de boletos de cobrança de mensalidades sob a denominação "Rede de Ensino Apogeu"; e transferências financeiras com as demais empresas do grupo e com o próprio Sr. Makerley, entre elas a remessa de R\$ 75.000,00 em 20 de setembro de 2017.

A partir da soma das receitas brutas declaradas em PGDAS pelas sete pessoas jurídicas, a fiscalização apurou receita bruta global de R\$ 7.522.175,35 em 2013, R\$ 5.579.211,61 em 2014, R\$ 5.998.146,02 em 2015, R\$ 5.899.786,15 em 2016 e R\$ 7.737.374,49 em 2017, todas superiores ao limite de R\$ 3.600.000,00 do art. 3º, II, da LC nº 123/2006. A receita individual da recorrente em 2013 foi de R\$ 1.156.367,06.

Sobreveio o Ato Declaratório Executivo DRF/MCR nº 094, de 5 de novembro de 2020 (fl. 3.841), que excluiu a Recorrente do Simples Nacional com fundamento nos incisos I e IV do art. 29 e no inciso IV do art. 30 da LC nº 123/2006, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014 e impedimento de nova opção pelos dez anos-calendário seguintes. A ciência ocorreu em 20 de novembro de 2020 (fl. 3.845).

Na Manifestação de Inconformidade protocolada em 16 de dezembro de 2020 (fls. 3.849/3.860), a interessada sustentou, em síntese, a nulidade do ato por violação à ampla defesa e a decadência, ao argumento de que, tendo o ADE fixado a ocorrência das infrações em 1º de janeiro de 2014, o prazo do art. 173, I, do CTN teria se iniciado em 1º de janeiro de 2015 e se encerrado em 31 de dezembro de 2019; e de que o dever de guarda de documentos, limitado pelo art. 26, II, da LC nº 123/2006 e pelo art. 66 da Resolução CGSN nº 140/2018 ao prazo decadencial, já se havia esaurido, o que a impediria de produzir prova quanto aos exercícios de 2011 a 2014. No mérito, negou genericamente os fatos apurados.

A DRJ07 rejeitou as preliminares, por entender que o ato foi praticado por autoridade competente e que foram assegurados prazo de defesa e acesso aos autos, e afastou a decadência, ao fundamento de que o processo não versa sobre constituição de crédito tributário. No mérito, considerou comprovados, por prova indiciária, o grupo econômico de fato e a interposição de pessoas, e reputou preclusa a matéria relativa aos valores de receita bruta, não impugnados especificamente.

O Recurso Voluntário foi protocolado em 23 de julho de 2021 (fls. 3.952/3.967), antes mesmo da formalização da ciência do acórdão recorrido, conforme registrado no despacho de fl. 3.969. Nele, a Recorrente reitera as razões da defesa inicial e acrescenta que:

a) o Acórdão nº 1003-001.519, de 3 de abril de 2020, reconheceria a submissão do ADE de exclusão ao prazo decadencial do CTN;

b) o ato viola as Súmulas CARF nº 72 e nº 101, de observância obrigatória pela administração tributária por força da Portaria MF nº 277/2018;

c) a DRJ teria atuado como órgão fiscalizador, homologando o entendimento da autoridade lançadora sem exame das razões de defesa. Requer o cancelamento integral do ADE, a atribuição de efeito suspensivo e a intimação da data de julgamento para sustentação oral.

A este processo foram apensados os processos nº 13136.720212/2020-75 e nº 13136.720213/2020-10, relativos aos lançamentos decorrentes da exclusão (fls. 3.973/3.976).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo. Foi protocolado em 23 de julho de 2021, antes do registro formal da ciência do Acórdão nº 107-009.763, o que evidencia o conhecimento integral da decisão e afasta qualquer dúvida quanto à observância do prazo do art. 33 do Decreto nº 70.235/1972. Presentes os demais pressupostos, dele conheço.

2 DELIMITAÇÃO DA LIDE

Convém fixar o objeto deste processo, porque parte relevante da argumentação recursal parte de premissa equivocada quanto a ele.

Discute-se aqui a validade do Ato Declaratório Executivo DRF/MCR nº 094/2020, que excluiu a Recorrente do Simples Nacional a partir de 1º de janeiro de 2014. Não se discute exigência de tributo. Os créditos tributários decorrentes da exclusão foram formalizados nos processos nº 13136.720212/2020-75 e nº 13136.720213/2020-10, apensados a estes autos, e é neles que as questões próprias do lançamento, inclusive a decadência do direito de constituir cada crédito, serão apreciadas.

3 PRELIMINAR DE NULIDADE

A Recorrente sustenta a nulidade do ADE com fundamento no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972 e no art. 12, II, do Decreto nº 7.574/2011.

Não lhe assiste razão. O ato foi praticado pelo Delegado da Receita Federal do Brasil, autoridade competente nos termos do art. 33 da LC nº 123/2006 e do art. 83, I, da Resolução CGSN nº 140/2018. Está motivado por remissão ao Termo de Representação Fiscal e ao Relatório Fiscal, ambos integralmente juntados (fls. 3/143), acompanhados dos documentos que os suportam (fls. 144/3.840), entre os quais os termos lavrados na ação fiscal dirigida à própria Recorrente (a partir da fl. 213). O ADE identifica a pessoa jurídica excluída, os dispositivos legais aplicados, a data de início dos efeitos e o prazo de impugnação. Foi concedido o prazo de trinta dias, do qual a Recorrente se valeu, e o processo eletrônico esteve integralmente à sua disposição.

Nulidade, no processo administrativo fiscal, pressupõe incompetência ou preterição do direito de defesa. Nenhuma delas se verifica. A discordância quanto à valoração das provas e quanto à conclusão alcançada é matéria de mérito, não de validade formal do ato.

4 PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA

A Recorrente sustenta que, tendo o ADE fixado a ocorrência das infrações em 1º de janeiro de 2014, o prazo do art. 173, I, do CTN teria iniciado em 1º de janeiro de 2015 e esgotado em 31 de dezembro de 2019, de modo que o ato praticado em novembro de 2020 seria extemporâneo. Invoca, ainda, as Súmulas CARF nº 72 e nº 101 e o Acórdão nº 1003-001.519.

A tese não se sustenta, por três razões.

Primeira. Os arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN disciplinam o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento. Seu pressuposto é o exercício da competência de que trata o art. 142 do CTN. O ato declaratório executivo de exclusão não constitui crédito tributário algum. Ele declara a ocorrência de situação impeditiva à permanência no regime e fixa o termo inicial dos efeitos dessa exclusão, na forma dos arts. 29 a 31 da LC nº 123/2006. Uma coisa é a competência para excluir do regime, outra é a competência para lançar os tributos apurados segundo o regime geral a partir da exclusão. Só esta última se submete aos prazos invocados, e será examinada nos processos apensos.

Segunda. Pela mesma razão, as Súmulas CARF nº 72 e nº 101 não socorrem a recorrente. Ambas fixam critério de contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, uma indicando o art. 173, I, do CTN nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, outra definindo o termo inicial dessa contagem. Pressupõem, portanto, lançamento. Não há como violar enunciado sumular cujo suposto de fato não se realizou. O Acórdão nº 1003-001.519, além de não ostentar efeito vinculante em relação aos demais colegiados deste Conselho, examinou situação diversa e não altera a conclusão.

Terceira. Ainda que se cogitasse de um limite temporal para o exercício da autotutela administrativa, extraído do art. 54 da Lei nº 9.784/1999, o resultado seria o mesmo. Aquele dispositivo assegura prazo de cinco anos para a anulação de atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis aos destinatários, ressalvada a comprovada má-fé, e o § 2º considera exercício do direito de anular qualquer medida da autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato. No caso, a ação fiscal dirigida à recorrente foi iniciada com ciência do termo de início em 29 de março de 2017, dentro de qualquer contagem quinquenal que se pretenda iniciada em 2014, e teve por objeto exatamente a apuração das circunstâncias que fundamentaram a exclusão. Some-se que o Relatório Fiscal descreve e documenta conduta dolosa, com utilização de interpostas pessoas e de empresa de fachada, o que atrai a ressalva final do caput do art. 54.

Por fim, registro que a premissa de que os fatos teriam ocorrido em 1º de janeiro de 2014 confunde a data dos efeitos da exclusão com a data dos fatos que a motivaram. Os fatos apurados são continuados e se estendem de 2012 a 2019, como demonstram, entre muitos outros elementos, as procurações de 2014 e 2017, os empréstimos bancários de 2016 e 2017, as transferências financeiras de 2017 e as alterações societárias verificadas no curso da própria ação

fiscal. A data de 1º de janeiro de 2014 é apenas o marco a partir do qual a exclusão produz efeitos, fixado em razão do excesso de receita bruta global verificado no ano-calendário de 2013.

5 ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE DEFESA PELO DECURSO DO PRAZO DE GUARDA DE DOCUMENTOS

A Recorrente sustenta que o art. 26, II, da LC nº 123/2006 e o art. 66 da Resolução CGSN nº 140/2018 limitam o dever de guarda ao prazo decadencial e que, por isso, estaria impossibilitada de produzir prova quanto aos exercícios de 2011 a 2014, o que configuraria cerceamento de defesa.

O argumento não resiste ao exame dos autos, por três motivos.

O primeiro é cronológico. A ação fiscal foi iniciada com ciência em 29 de março de 2017 e estendida com ciência em 19 de fevereiro de 2018. Nessas datas, o dever de guarda relativo aos anos-calendário de 2013 em diante estava plenamente vigente, mesmo pelo critério de contagem que a própria Recorrente defende. Os documentos foram então regularmente requisitados. O Relatório Fiscal registra que as empresas do grupo não atenderam a diversas intimações, apresentaram documentação de forma deficiente ou extemporânea e deixaram de disponibilizar a contabilidade das competências de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, o que obrigou a fiscalização a abrir catorze procedimentos de diligência junto a terceiros, entre cartórios, sindicatos, instituições financeiras, locadores e a Secretaria de Estado da Educação. A dificuldade probatória que a Recorrente agora invoca decorre de conduta a que ela própria deu causa, e não da estrutura do procedimento.

O segundo é que os valores de receita bruta que fundamentam a exclusão foram informados pelas próprias empresas do grupo em PGDAS. Sua contestação não dependia de qualquer documento sujeito a prazo de guarda, bastando o cotejo com as declarações prestadas. A Recorrente não os impugnou na manifestação de inconformidade nem no recurso.

O terceiro é que boa parte da prova reunida é documentação de terceiros ou de acesso público: procurações públicas obtidas em cartório, contratos de locação obtidos junto aos locadores, fichas cadastrais bancárias, extratos obtidos por RMF, registros de vínculos empregatícios no CNIS, atos societários arquivados na Junta Comercial, publicações do sítio da rede de ensino e entrevista concedida pelo administrador de fato. Nada disso dependia dos livros e documentos da Recorrente, e nada disso foi enfrentado por ela.

6 MÉRITO

A exclusão apoia-se em dois fundamentos: a constituição da Recorrente por interpostas pessoas, prevista no art. 29, IV, da LC nº 123/2006, e a superação do limite de receita

bruta, considerada a receita global do grupo econômico de fato, com a consequente falta de comunicação obrigatória de exclusão, prevista nos arts. 29, I, e 30, IV, da mesma lei.

Quanto ao primeiro fundamento, a interposição de pessoas raramente se demonstra por prova direta, precisamente porque quem dela se vale organiza os atos de modo a conferir-lhes aparência regular. Admite-se, por isso, a prova indiciária, desde que os indícios sejam múltiplos, convergentes e apoiados em documentos, não bastando conjecturas. É o que se tem nestes autos.

No caso da Recorrente, os elementos são particularmente concretos. O sócio majoritário no período fiscalizado, titular de 60% das quotas, é ex-aluno e ex-professor da rede, que outorgou ao Sr. Makerley, poucas semanas após ingressar na sociedade, procuração pública com poderes para administrar os negócios, abrir e movimentar contas bancárias e alienar bens imóveis. Esse mesmo sócio recebeu a integralidade dos lucros distribuídos entre 2014 e 2016, no valor de R\$ 419.998,50, ainda que detivesse 60% do capital, e destinou recursos, no mesmo período, a pessoa jurídica cujo sócio majoritário, com 96% das quotas, é o Sr. Makerley. Os contratos de locação do imóvel em que a escola funciona têm o Sr. Makerley como fiador. O endereço eletrônico informado à instituição financeira como contato da Recorrente é o do Sr. Makerley. Os boletos de mensalidade foram emitidos sob a denominação da rede. A Recorrente figura, no sítio da Rede de Ensino Apogeu, como unidade própria. E as quotas circularam, ao longo dos anos, entre as mesmas pessoas ligadas ao grupo, conforme demonstrado no grafo de alternância societária de fl. 108.

Esses elementos, somados aos indícios comuns a todas as empresas do grupo (empregados compartilhados, contabilidade e fornecedores únicos, avais recíprocos, transferências financeiras cruzadas com registro contábil que oculta a contrapartida real), formam conjunto coerente e suficiente. A titularidade formal das quotas por pessoas sem autonomia patrimonial ou decisória, submetidas ao mesmo centro de comando, caracteriza a hipótese do art. 29, IV, da LC nº 123/2006.

Caracterizado o grupo econômico de fato, tem-se por consequência que a atividade era exercida como empreendimento único, artificialmente segmentado em CNPJs distintos. Daí decorre que a verificação do limite do art. 3º, II, da LC nº 123/2006 deve considerar a receita bruta global, e não a receita individual de cada unidade. Essa conclusão é reforçada pelo art. 3º, § 4º, III e V, da LC nº 123/2006, que afasta do regime a pessoa jurídica de cujo capital participe pessoa física sócia de outra empresa optante, ou cujo sócio seja administrador de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, sempre que a receita bruta global ultrapasse o limite legal.

A receita bruta global apurada foi de R\$ 7.522.175,35 em 2013, mais que o dobro do limite então vigente, de R\$ 3.600.000,00, e permaneceu acima do limite em todos os anos-calendário seguintes. Verificado o excesso em 2013, era obrigatória a comunicação de exclusão, nos termos do art. 30, IV, da LC nº 123/2006. Não tendo sido feita, cabia a exclusão de ofício com fundamento no art. 29, I, da mesma lei.

Quanto à defesa de mérito, a Recorrente limitou-se a negar genericamente os fatos e a qualificar as conclusões da fiscalização como subjetivas. Não indicou um único documento, não apontou erro material no levantamento das receitas, não contestou a autenticidade das procurações, dos contratos de locação, das fichas cadastrais ou dos registros de vínculo empregatício, e não ofereceu explicação alternativa para a distribuição integral de lucros ao sócio majoritário ou para os aportes por ele realizados em empresa do administrador de fato. O art. 16, III e IV, do Decreto nº 70.235/1972 exige que a defesa exponha os motivos de fato e de direito e indique as provas que possui. Negativa genérica não desloca o ônus da prova nem infirma conjunto probatório documentado.

Não há, por fim, o vício que a Recorrente atribui ao acórdão de primeira instância. A DRJ enfrentou as duas preliminares suscitadas e examinou o mérito, expondo as razões pelas quais reputou suficiente a prova indiciária. Coincidir com a conclusão da autoridade fiscal, após exame das razões de defesa, não é homologar sem julgar.

7 EFEITOS DA EXCLUSÃO

A exclusão produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014. A data não comporta reparo. O excesso de receita bruta global foi verificado no ano-calendário de 2013 e superou em muito os 20% de que trata o art. 3º, § 9º-A, da LC nº 123/2006, de modo que a aplicação literal do art. 3º, § 9º, conduziria a termo inicial ainda mais gravoso, situado no mês subsequente ao da ocorrência do excesso. O marco adotado pela autoridade fiscal, coincidente com o primeiro dia do ano-calendário seguinte, é o mais favorável à Recorrente e deve ser mantido.

Quanto ao impedimento de nova opção pelos dez anos-calendário seguintes, previsto no art. 29, § 2º, da LC nº 123/2006, sua aplicação depende da constatação de artifício, ardil ou outro meio fraudulento apto a induzir ou manter a fiscalização em erro com o fim de suprimir ou reduzir tributo apurável no regime. Os elementos já examinados, em especial a interposição de titulares formais, a utilização de pessoa jurídica de fachada para o recebimento de mensalidades e os registros contábeis que dissimulam a origem e o destino das transferências entre as empresas, atendem a esse pressuposto.

8 PEDIDOS ACESSÓRIOS

O efeito suspensivo requerido decorre da lei e independe de deferimento. Na forma do art. 83, § 3º, da Resolução CGSN nº 140/2018, apresentada impugnação tempestiva, a exclusão somente se torna efetiva quando a decisão administrativa se tornar definitiva em sentido desfavorável ao contribuinte.

A intimação da data da sessão de julgamento observa o Regimento Interno deste Conselho, cabendo à secretaria da turma as providências relativas à publicação da pauta, nada havendo a decidir a respeito neste voto.

9 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e a prejudicial de decadência e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a exclusão da Recorrente do Simples Nacional com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton