



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

Processo n° 10825.000639/2004-87
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1002-000.299 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 5 de julho de 2018
Matéria SIMPLES - Exclusão
Recorrente GUSTAVO LUIZ PEZAVENTO - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 14/06/2002

EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. HIPÓTESE DE EXCLUSÃO DE OFÍCIO.

A falta de exibição de documentos cuja apresentação é obrigatória, ou de justificativa pela não exibição configura o embaraço à fiscalização a que se refere o art. 14, inciso II, da Lei n.º 9.317/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Angelo Abrantes Nunes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aílton Neves da Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Breno do Carmo Moreira Vieira e Angelo Abrantes Nunes.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo recorrente em face de decisão proferida pela 6.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO) mediante o Acórdão n.º 14-21.793, de 10/12/2008 (e-fls. 427 a 431).

O relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância sintetiza bem o ocorrido, pelo que peço licença para transcrevê-lo, a seguir, complementando-o ao final.

Trata o presente processo, de exclusão, da contribuinte acima identificada, do Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples, conforme o Ato Declaratório Executivo nº 1, de 2008, da Delegacia da Receita Federal em Bauru (fl.43).

A exclusão teve origem na representação administrativa de fls. 2/6, da Agência da Previdência Social em Botucatu-SP, que em ação fiscal constatou a ocorrência da hipótese prevista na Lei nº 9.317, de 1996, art. 14, inciso II.

O ato declaratório em questão, baseado no despacho decisório nº 1 104, de 2007, da Seção de Orientação e Análise Tributária - SAORT, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru- SP, previu os efeitos da exclusão a partir de 01/07/2003, nos termos do artigo 15, inciso V, do referido diploma legal.

Ciente em 25/03/2008, do conteúdo do ato declaratório que determinou sua exclusão (conforme dá conta o aviso de recebimento postal (AR) juntado à fl. 47), a contribuinte ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 48/56, na qual contesta a exclusão, em suma, sob os seguintes argumentos:

- Durante o procedimento fiscalizatório, na unidade fabril da impugnante, foram constatadas algumas irregularidades, sendo por isso autuada.
- Ante o auto de infração lavrado, a impugnante, que até então não possuía documentos relacionados à saúde e segurança de seus colaboradores passou a fazê-lo, atendendo a todas as normas regulamentares, conforme documentação acostada.
- A exclusão pautou-se no fato de que, em tese, a impugnante teria causado embaraço à fiscalização, deixando de apresentar os documentos solicitados na ação fiscal.
- Em que pese todo o respeito pela autoridade administrativa, seu ato declaratório não merece prevalecer, a uma, porque inexistiu qualquer embaraço à fiscalização, a duas, porque não pode existir interpretação extensiva para fins de imputar penalidade à impugnante.
- Como poderia a impugnante apresentar os documentos solicitados se não os possuía?
- Por se tratar de uma empresa iniciante, não efetuava tais controles de saúde profissional junto a seus colaboradores, tanto é que fora

atuada pela inexistência dos documentos, arcando com custo elevado de multas.

- Os laudos solicitados pelo Fisco da Previdência não existiam quando da autuação, não havendo como mensurar o embaraço pela não apresentação. Somente deixou de apresentar o que não possuía consigo.
- Não houve embaraço à fiscalização. Os documentos solicitados não foram apresentados simplesmente porque inexistiam. Tanto é verdade que a impugnante depois de atuada pela inexistência dos documentos solicitados, no ano seguinte, em 2004, passou a efetuar os laudos, conforme documentos acostados, passando a cumprir estritamente a lei, de maneira que, o Fisco terá amplo acesso a eles, aos documentos emitidos a partir de 2004.
- É sabido que o Ato Declaratório recorrido constitui verdadeira penalidade à impugnante, pelo fato de não lhe ter dado causa. A legislação prevê a exclusão do Simples por decorrência de embaraço à fiscalização e não por inexistência de documento a ser fiscalizado.
- Não houve embaraço à fiscalização, não foram escondidos documentos, ou foi negado apresentá-los. O que ocorreu foi a inexistência de tais documentos, fato esse, que gerou autuação, não embaraço à fiscalização, que possa justificar a exclusão do Simples, nos termos do art. 14, da Lei nº 9.430.
- O art. 108 c/c art. 112, ambos do Código Tributário Nacional - CTN, que veda a interpretação extensiva para imposição de penalidades encontra respaldo no art. 150, I da Constituição Federal -CF, notadamente, em dois princípios constitucionais básicos da atividade tributária, quais sejam, a legalidade e a tipicidade cerrada. Existe a necessidade de precisa subsunção entre o fato ocorrido e a expressa previsão legal.
- Imputar a penalidade de exclusão do Simples é o mesmo que interpretar extensivamente a regra do art. 14, II da Lei nº 9.317, de 1996, ampliando o âmbito de atuação da lei para fazer incidir pena sob fato não alcançado pela norma, o que merece reforma.
- Notória, ainda, a desconsideração do determinado pelo art. 112, do CTN, que institui o denominado in dúbio pro reo na esfera tributária.
- Os documentos que instruem a presente manifestação de inconformidade (PPRA, PCMSO, LTCAT) evidenciam que a impugnante somente passou a possuir tais laudos a contar do exercício de 2004, sendo impossível apresentá-los anteriormente.

É o essencial.

O acórdão da DRJ/RPO n.º 14-21.793 manteve a exclusão do SIMPLES com efeitos a partir de 01/07/2003.

Inconformado com a decisão de primeira instância, o contribuinte apresenta o recurso voluntário de e-fls. 439 a 447, basicamente reeditando a mesma argumentação usada na impugnação, na forma dos itens abaixo:

a) Não ocorreu o embaraço à fiscalização que motivou a exclusão do SIMPLES;

b) Houve interpretação extensiva do art. 14, II, da Lei n.º 9.317/96, e ofensa ao art. 150, I, da CRFB/88;

c) Foi indevidamente aplicada a analogia na forma do art. 108, § 1.º, do CTN, quando deveria ter prevalecido o brocardo *in dubio pro reo* disposto no art. 112 do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Angelo Abrantes Nunes, Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

De início cabe asseverar que embora entre os pedidos do recurso voluntário constem o cancelamento da NFLD, a intimação da empresa prestadora de serviços para confirmação dos recolhimentos previdenciários e o arquivamento/cancelamento do auto de infração, nenhum deles traz correlação alguma com este processo administrativo, que se refere exclusivamente a desenquadramento do SIMPLES decorrente de representação fiscal. O único elemento comum às duas matérias, exclusão e lançamento tributário, é o embaraço à fiscalização que teria ocorrido durante a auditoria fiscal que apurou as infrações cujo contraditório, estabelecido ou não, não diz respeito ao que se argumenta neste processo de exclusão. A autonomia do crédito tributário lançado e a do processo administrativo de exclusão do SIMPLES são tão visíveis no contexto descrito nestes autos, que se observa que mesmo na hipótese de cancelamento dos lançamentos tributários, em processo específico, que não este de n.º 10825.000639/2004-87, a circunstância de ter havido ou não embaraço à fiscalização não se altera, incidentalmente, por constituir item independente de exame (relativamente à adequação da exclusão).

Logo, neste processo cuida-se estritamente do assunto exclusão do SIMPLES, não do crédito tributário lançado de que tratam os autos das e-fls. 26 a 32. Fosse possível abordar o lançamento de ofício, a impugnação correspondente já teria sido alvo de preclusão, inclusive.

Como é possível perceber claramente que o aspecto de considerar ou não embaraço a não apresentação de documentação na fase de fiscalização — após intimação para

tal —, dado que a dita documentação não existia naquele momento, é o que define ou não o enquadramento na hipótese do art. 14, inciso II, da Lei n.º 9,317/96, esse exame será desenvolvido com destaque e antecipadamente, seguindo-se a ele o restante da análise em caráter suplementar.

O recorrente assinala que não detinha os documentos ao tempo das intimações, e que isso é caracterizador da impossibilidade de ter havido embaraço à fiscalização, porque não faria sentido.

Vejamos o texto dos dispositivos que regulam o tema:

(...)

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

(...)

II - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada, bem assim pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional);

(...) (grifei).

Demonstram os autos que o recorrente foi intimado para apresentação dos documentos, aos quais estava obrigado, em 24/06/03, 27/03/03, 03/07/03, 08/07/03 e 17/07/03 (e-fls. 14 a 23). Nenhuma resposta a estas intimações, ou a qualquer item de alguma delas, encontra-se nos autos. Configura-se então a seguinte situação: a não exibição dos documentos de apresentação obrigatória, sem nenhuma justificativa ou pedido de prorrogação de prazo, ou mesmo qualquer comunicação dando conta da inexistência dos aludidos documentos, naquela oportunidade. Dessa forma, pouco importa o argumento do recurso voluntário quanto à impossibilidade de entrega do solicitado, naquele momento, das intimações, pois essa poderia ter sido a justificativa à qual o inciso II do art. 14 da Lei n.º 9.317/96 atribui caráter excludente em relação ao contexto de embaraço ali definido. Contudo, o que mostram os elementos do processo é que o intimado ignorou as intimações.

Dentro da lógica legal do mencionado art. 14, inciso II, encontra-se como amparo, entre outros, o princípio da cooperação (art. 6.º do CPC), aplicável também às relações entre o poder público e os administrados. É evidente que, prestigiando a isonomia material, não quis o legislador equiparar e dispensar o mesmo tratamento ao contribuinte que colabora com a auditoria fiscal, apresentando os esclarecimentos e documentos de interesse para o eficaz andamento das fiscalizações, e àquele que ignora ou sabota as intimações que visam ao mesmo propósito. Especialmente os deveres adstritos à opção pelo regime simplificado de tributação, SIMPLES, devem submeter-se ao referido princípio da cooperação, uma vez que há requisitos legais que, atendidos, nivelam os contribuintes no cenário exigido para fruição do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, como determina a CRFB/88 (art. 146, II, "d").

Diante dessa ótica, a ausência de resposta às intimações, e assim, de possíveis justificativas, materializa a negativa não justificada de exibição de documentos de apresentação obrigatória. Não importa muito a escusa alegada hoje sobre a inexistência de tais documentos ao tempo das intimações, pois, naquela oportunidade da auditoria, o fato de o contribuinte ignorar as intimações provavelmente importou em extensão demasiada do tempo da apuração das irregularidades, e em dificuldades (daí a expressão "embaraço") na obtenção de dados para análise, o que impõe ao poder público esforço desnecessário e mais oneroso na execução da auditoria fiscal. Não é esse o interesse público.

Também não se pode sugerir que, diante dos fatos registrados nos autos, tenha havido interpretação extensiva do art. 14, inciso II, da Lei n.º 9.317/96, quando se percebe que, pelas razões já expostas, a situação fática se enquadra anatomicamente à hipótese legal.

No que diz respeito ao emprego da analogia, vedada na forma do § 1.º do art. 108 do CTN e que o recorrente afirma ter ocorrido na interpretação da legislação que provocou a publicação do Ato Declaratório Executivo n.º 1, de 2008, da Delegacia da Receita Federal em Bauru/SP, e a decisão recorrida, valem algumas considerações, a partir da leitura do referido § 1.º do artigo 108 do CTN, abaixo:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

(...)

A primeira consideração é que não há lacuna na lei referenciada no ADE e na decisão de piso em relação à qual se possa supor ter ocorrido o emprego da analogia. A exclusão do SIMPLES se deu na forma de disposição expressa de lei, dentro do que dispõem os arts. 14, II, e 15, V, da Lei n.º 9.317/96. Onde estaria então a interpretação realizada com utilização da analogia?

A segunda é que, ainda que tivesse sido usada a analogia, a vedação legal citada alcança a exigência de tributo não previsto em lei. Para esta exigência é que a analogia não pode ser usada. Ou seja, ainda assim o referido impedimento legal não se ajustaria ao enquadramento legal que a administração tributária entendeu adequado para a exclusão do recorrente do SIMPLES, pois não se trata de exigência de tributo não previsto em lei.

A propósito, em harmonia com essa comprovação da aplicação direta da hipótese legal aos fatos constatados, também se mostra alienígena o argumento do recorrente que pugna pela aplicação do brocardo *in dubio pro reo* a seu caso concreto, na forma do art. 112 do CTN. Esta norma não se dirige às situações nas quais não há dúvidas quanto à capitulação legal do fato; natureza ou circunstâncias materiais do fato, ou natureza ou extensão dos seus efeitos; autoria, imputabilidade ou punibilidade; e natureza da penalidade aplicável ou

sua graduação. Portanto, não se amolda às razões que motivaram o ADE de exclusão do SIMPLES.

Por fim, devem ser apreciadas as alegações do recurso voluntário que invocam o art. 150, I, da CRFB/88, a tipicidade cerrada do art. 14 da Lei n.º 9.317/96, a natureza de penalidade da exclusão do SIMPLES, e a geração de novo débito decorrente da retroatividade dos efeitos da exclusão.

O dispositivo constitucional citado proíbe que se exija ou aumente tributo sem lei que o estabeleça. O recorrente manobra uma interpretação na qual se possa admitir que a exclusão do SIMPLES, além de penalidade, equivalha a aumento de tributo sem lei que autorize, diante do reconhecimento dos efeitos a partir de 01/07/2003, que importaria em obrigação de pagamento em regime que não o regulado pelo SIMPLES, a partir dali.

Nada mais distante da realidade. O regime do SIMPLES é regulado por lei e exige o cumprimento de requisitos para o ingresso/permanência. Aquele contribuinte que não atende às exigências deve pagar os tributos segundo outro regime de tributação pelo qual optar. Não há novo tributo criado ou majoração, mas tão somente regimes de tributação cuja adoção é escolha do contribuinte, na forma dos requisitos exigidos para cada um deles. Não há natureza penal nisso, nem significa aumento de tributo. Simplesmente é disposição legal: Lei 9.317/96 e demais diplomas legais que regulam os pagamentos via lucro real, presumido e arbitrado. Também não há o que se discutir sobre tipicidade cerrada ou interpretação extensiva, já que, como demonstrado nos parágrafos anteriores, o contexto fático submete-se diretamente ao enquadramento sob os arts. 14, II, e 15, I, da mencionada Lei.

Acerca do momento em que serão reconhecidos os efeitos da exclusão, segue o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo n.º 1124507/MG¹ — trechos transcritos abaixo —, cujo trânsito em julgado ocorreu em 16/06/2010, e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF².

EMENTA

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 535 e 468 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. LEI 9.317/96. SIMPLES. EXCLUSÃO. ATO DECLARATÓRIO. EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 15, INCISO II, DA LEI 9.317/96. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. Controvérsia envolvendo a averiguação acerca da data em que começam a ser produzidos os efeitos do ato de exclusão do contribuinte do regime tributário denominado SIMPLES. Discute-se se o ato de exclusão tem caráter meramente declaratório, de modo que seus efeitos retroagiriam à data da

¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1124507/MG. Ministro Relator: Benedito Gonçalves, Primeira Seção, Brasília, DF, 28 de abril de 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=9771400&sReg=200900296277&sData=20100506&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 31 ago.2011.

² Fundamentação legal: art. 12, art. 13, art. 14, art. 15 e art. 16 da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996 e Súmula CARF nº 56.

efetiva ocorrência da situação excludente; ou desconstitutivo, com efeitos gerados apenas após a notificação ao contribuinte a respeito da exclusão.

2. *Não merece conhecimento o apelo especial quanto às alegações de contrariedade aos artigos 458 e 535 do CPC, porquanto a recorrente apresentou argumentação de cunho genérico, sem apontar quais seriam os vícios do acórdão recorrido, que justificariam sua anulação. Incidência da Súmula 284/STF.*

3. *No caso concreto, foi vedada a permanência da recorrida no SIMPLES ao fundamento de que um de seus sócios é titular de outra empresa, com mais de 10% de participação, cuja receita bruta global ultrapassou o limite legal no ano-calendário de 2002 (hipótese prevista no artigo 9º, inciso IX, da Lei 9.317/96), tendo o Ato Declaratório Executivo n. 505.126, de 2/4/2004, da Secretaria da Receita Federal, produzido efeitos a partir de 1º/1/2003.*

4. *Em se tratando de ato que impede a permanência da pessoa jurídica no SIMPLES em decorrência da superveniência de situação impeditiva prevista no artigo 9º, incisos III a XIV e XVII a XIX, da Lei 9.317/96, seus efeitos são produzidos a partir do mês subsequente à data da ocorrência da circunstância excludente, nos exatos termos do artigo 15, inciso II, da mesma lei. Precedentes.*

5. *O ato de exclusão de ofício, nas hipóteses previstas pela lei como impeditivas de ingresso ou permanência no sistema SIMPLES, em verdade, substitui obrigação do próprio contribuinte de comunicar ao fisco a superveniência de uma das situações excludentes.*

6. *Por se tratar de situação excludente, que já era ou deveria ser de conhecimento do contribuinte, é que a lei tratou o ato de exclusão como **meramente declaratório**, permitindo a retroação de seus efeitos à data de um mês após a ocorrência da circunstância ensejadora da exclusão.*

7. *No momento em que opta pela adesão ao sistema de recolhimento de tributos diferenciado pressupõe-se que o contribuinte tenha conhecimento das situações que impedem sua adesão ou permanência nesse regime. Assim, admitir-se que o ato de exclusão em razão da ocorrência de uma das hipóteses que poderia ter sido comunicada ao fisco pelo próprio contribuinte apenas produza efeitos após a notificação da pessoa jurídica seria permitir que ela se beneficie da própria torpeza, mormente porque em nosso ordenamento jurídico não se admite descumprir o comando legal com base em alegação de seu desconhecimento.*

8. *Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.*

9 . Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

É preciso que se diga que, na esteira do teor do trecho do julgado do STJ, acima transcrito, não há "retroação dos efeitos" da exclusão, mas o ADE, com efeito, **declara** que num momento anterior o contribuinte deixou de se enquadrar sob as condições necessárias para pagar tributos pelo regime simplificado SIMPLES. É dizer, o ADE não estabelece que os requisitos para permanência no SIMPLES foram desatendidos no momento da sua publicação e devem ser considerados ocorridos no passado, retroativamente, mas, de forma muito diferente, reconhece e declara que a circunstância de descumprimento das exigências para permanência no SIMPLES ocorreu no passado, e a partir dali ou de momento posterior, modulado, devem ser conferidos os efeitos da exclusão. Tudo isso em convergência com a conjuntura legal reguladora da exclusão do SIMPLES contida na Lei n.º 9.317/96.

Conclusão.

Por tudo analisado, nego provimento ao recurso voluntário, posicionando-me pela manutenção integral da decisão de 1.ª instância.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Angelo Abrantes Nunes - Relator.