



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10835.720290/2016-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.758 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2020
Recorrente GILBERTO TOCUAKI GOYA - ME (ANTIGA YUMI SUSHI LTDA - ME)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2016

SIMPLES NACIONAL. OPÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo regime do Simples Nacional só é válida quando realizada na forma e nos prazos estabelecidos na legislação de regência.

ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO. ADI Nº 16/2002. SIMPLES FEDERAL. INTERPRETAÇÃO NÃO SE APLICA AO SIMPLES NACIONAL.

Não se aplica ao Simples Nacional interpretação externada em ADI que trata de questões específicas do Simples Federal.

SIMPLES NACIONAL. ATO DE OPÇÃO. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESPECÍFICA. NATUREZA JURÍDICA DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DISPENSA DE CUMPRIMENTO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

Aplica-se ao ato de opção pelo regime de tributação do Simples Nacional, a interpretação literal prevista para dispensa de cumprimento de obrigações acessórias.

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 da relatora.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente

Assinado Digitalmente

Andréia Lúcia Machado Mourão - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1302-004.758 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10835.720290/2016-18

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 03-75.170 - 4ª Turma da DRJ/BSB, de 31 de maio de 2017, que manteve, por unanimidade, o indeferimento da opção pelo Simples Nacional, em virtude de não ter sido formalizada a opção na forma e prazos legais.

A ementa da decisão encontra-se transcrita a seguir:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2016

OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL - IMPROCEDÊNCIA

A opção pelo regime do Simples Nacional só é válida quando realizada na forma e nos prazos estabelecidos na legislação de regência.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Cientificado do Acórdão da DRJ em 06/06/2017, o sujeito passivo apresentou **Recurso Voluntário** em 03/07/2017, com as suas razões de defesa, que se encontram resumidas a seguir:

a) Erro de fato praticado por terceiro.

- Esclarece que o contador teria se equivocado quanto à formalização da opção da empresa pelo Simples Nacional via Internet.

b) Competência e capacidade para reformar o julgado.

- Defende que a Primeira Seção do CARF teria competência expressa para reformar o julgado originário.

Primeira Seção do CARF:

(...)

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos Impostos e contribuições.

c) Possibilidade de inclusão retroativa no Simples Nacional

- Discorre sobre o formalismo moderado que rege o contencioso administrativo, enfatiza o tratamento diferenciado para o recolhimento de tributos que a legislação confere às ME e EPP e defende que, configurado o erro de fato, poderia ser reanalisada a matéria de fato e deferido o pedido de inclusão retroativa no Simples Nacional.
- Cita o Ato Declaratório Interpretativo da SRF nº 16, de 02/10/2002, que “*não mais limitou a retificação de ofício nos casos de comprovação de erro de fato*” e “*passou a exigir a identificação da INTENÇÃO INEQUÍVOCA DE O CONTRIBUINTE ADERIR AO SIMPLES*”.
- Alega que não teria sido utilizada de forma adequada pelo julgador o disposto no art. 108 do CTN.

- Cita julgados da DRJ e do antigo Conselho de Contribuintes.
- Defende a aplicação do “Princípio da Isonomia” e da “dosimetria da pena frente aos Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade;

Ao final, requer:

(...) requer-se a este CONSELHO, seja acolhido o recurso determinando à DRF em Presidente Prudente ou aquela que lhe fizer as vezes, a inclusão da recorrente ao sistema SIMPLES, de forma retroativa ao ano de 2016, ante a ocorrência comprovada de ERRO DE FATO, colocando-se a disposição para qualquer fiscalização ou constatação pela Delegacia da Receita Federal do Brasil, que se fizer necessária.

Deve o julgador agir sempre objetivando a justiça e não somente o cumprimento da lei.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1302-004.758 - 1ª Sejl/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10835.720290/2016-18

Voto

Conselheira Andréia Lúcia Machado Mourão, Relatora.

Conhecimento.

O sujeito passivo foi cientificado em 06/06/2017 do Acórdão nº 03-75.170 - 4ª Turma da DRJ/BSB, de 31 de maio de 2017, tendo apresentado seu Recurso Voluntário em 03/07/2017, dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, de modo que o recurso é tempestivo.

O Recurso é assinado por procuradores da pessoa jurídica, devidamente constituídos, conforme documento anexado aos autos.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme arts. 2º, incisos I, II e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e por preencher os requisitos de admissibilidade.

Mérito.

Os presentes autos tratam da discussão sobre a possibilidade de se acatar o pedido de reinclusão retroativa da empresa no Simples Nacional.

Para fins de **contextualização histórica**, por meio de “Consulta aos Optantes” efetuada no Portal Simples Nacional em agosto de 2020 (<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/aplicacoes.aspx?id=21>) verifica-se que a empresa, denominação empresarial “Gilberto Tocuaki Goya”, optou pela sistemática do Simples Nacional no período de 05/11/2013 a 31/12/2015, tendo sido excluída por ato administrativo da Receita Federal;

Nos presentes autos a análise está limitada à possibilidade da contribuinte ser “reincluída” no Simples Nacional no ano de 2016, intenção manifestada por meio do “Pedido de Inclusão” (fl. 2), formulado em papel.

Conforme consta no Despacho Decisório DRF/PPE/EACI nº 15, de 7 de março de 2016, a interessada foi excluída do Simples Nacional em **setembro de 2015**, com efeitos a partir de 01/01/2016. Os débitos que ensejaram a exclusão do Simples Nacional foram regularizados em janeiro de 2016, após o prazo de trinta dias da exclusão de ofício, mas ainda em tempo de solicitar uma nova opção para o ano-calendário de 2016.

No entanto, a contribuinte **não fez nova opção** na forma e dentro do prazo previsto na legislação, “*acreditando que a simples regularização a dispensaria da formalidade de nova opção*”, da mesma maneira que ocorreria se tivesse regularizado as pendências no prazo de 30 dias da ciência do Ato Declaratório Executivo emitido em setembro de 2015.

Diante disso, o Despacho Decisório indeferiu o “Pedido de Inclusão” por “*absoluta falta de amparo legal*”. Esta decisão foi mantida pelo Acórdão da DRJ Brasília.

No Recurso Voluntário, para defender a possibilidade de reinclusão retroativa no Simples Nacional, a empresa cita o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 16, de 02 de outubro de 2002, reproduzido a seguir:

ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF Nº 16, DE 02 DE OUTUBRO DE 2002

Artigo único. O Delegado ou o Inspetor da Receita Federal, comprovada a ocorrência de erro de fato, pode retificar de ofício tanto o Termo de Opção (TO) quanto a Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica (FCPJ) para a inclusão no Simples de pessoas jurídicas inscritas no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ), desde que seja possível identificar a intenção inequívoca de o contribuinte aderir ao Simples.

Parágrafo único. São instrumentos hábeis para se comprovar a intenção de aderir ao Simples os pagamentos mensais por intermédio do Documento de Arrecadação do Simples (Darf-Simples) e a apresentação da Declaração Anual Simplificada.

Este ADI (Ato Declaratório Interpretativo) trata da possibilidade de reinclusão retroativa da empresa no **Simples Federal**, ou simplesmente **Simples**, instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, no caso de ter sido constatado erro de fato no Termo de Opção ou na Ficha Cadastral de Pessoa Jurídica, desde que fosse identificada a intenção inequívoca do contribuinte em aderir ou permanecer na sistemática.

Assim, quanto ao Simples, regulamentado pela Lei nº 9.317/1996, não há dúvidas da possibilidade de adesão retroativa ao regime, quando preenchidos os requisitos citados no ADI SRF nº 16/2002. Neste sentido, cito julgados da 1ª Seção de Julgamento:

SIMPLES. OPÇÃO RETROATIVA. EMPRESA QUE RETOMA AS ATIVIDADES APÓS LONGO PERÍODO INATIVA. AUSÊNCIA DE ALTERAÇÃO CADASTRAL. DEMONSTRAÇÃO INEQUÍVOCA DA INTENÇÃO DE ADERIR AO SIMPLES.

Demonstrada a sua intenção inequívoca do contribuinte de aderir ao Simples, por meio dos DARFs pagos e da Declaração Anual Simplificada, deve ser deferido o pedido de opção retroativa no Simples. No caso, o contribuinte deixou de alterar sua FCPJ quando da retomada das atividades no meio do período de apuração, após longo período inativa, porém trouxe aos autos os DARFs de recolhimentos tempestivos pelo Simples no período.

(Acórdão nº 1302-003.604, de 16/05/2019, Conselheiro Redator Designado Luiz Tadeu Matosinho Machado)

INCLUSÃO RETROATIVA. A inclusão retroativa de ofício de empresas no SIMPLES só é possível quando, inexistindo o Termo de Opção ou a Ficha Cadastral, é comprovada a entrega das Declarações Anuais Simplificadas ou apresentados os devidos DARFs-Simples, desde que não tenha incorrido em nenhuma das hipóteses de vedação previstas no art. 9º da Lei nº. 9.317 de 1996.

(Acórdão nº 1401-003.841, de 16/10/2019, Conselheiro Relator Eduardo Morgado Rodrigues)

No mesmo sentido: Acórdão nº 1302-003.638, de 12/06/2019, Acórdão nº 1302-003.765, de 17/07/2019.

Destaco, que a interessada também apresentou várias ementas de julgados, todos eles favoráveis à reinclusão de empresas no regime de tributação do Simples (Lei nº 9.317/1996).

No entanto, no presente caso, está se analisando a possibilidade de a contribuinte ser reincluída no **Simples Nacional**, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006, regime diverso do tratado pela Lei nº 9.317/1996.

Os Atos Declaratórios Interpretativos (ADI), expedidos pela autoridade administrativa tributária competente, inserem-se no âmbito das normas complementares das leis, tratados e convenções internacionais e dos decretos, nos termos do inciso I do art. 100, do CTN.

O Parecer Normativo Cosit nº 5, de 25 de maio de 1994, ao analisar a eficácia do Parecer Normativo e do Ato Declaratório Normativo no tempo, concluiu que estes possuem natureza declaratória e que sua normatividade se respalda no poder vinculante do entendimento neles expresso, podendo, inclusive, retroagir sua eficácia ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos. Reproduzo a ementa:

ASSUNTO: Parecer Normativo e Ato Declaratório Normativo: eficácia temporal.

O Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo, por serem atos interpretativos, possuem natureza declaratória, retroagindo, sua eficácia, ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos. Sua normatividade funda-se no poder vinculante do entendimento neles expresso.

Este entendimento, por analogia, pode ser estendido ao Ato Declaratório Interpretativo, que tem por finalidade interpretar dispositivos da legislação tributária e aduaneira, inclusive correlata, e uniformizar entendimento, nos termos da Portaria RFB nº 176, de 24 de janeiro de 2020, que dispõe sobre atos administrativos no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

Assim, por ser ato interpretativo, o ADI pode retroagir ao momento em que a norma por ele interpretada começou a produzir efeitos. Mas, tendo sido originariamente dirigida ao Simples (Lei nº 9.317/1996) a interpretação pode ser estendida ao caso do Simples Nacional, regime diverso e disciplinado por norma específica?

Transcrevo ementas de Acórdãos do CARF, que decidiram pelo não cabimento do deferimento do pedido de inclusão retroativa da empresa no Simples Nacional, com fundamento na ausência de previsão legal.

INCLUSÃO RETROATIVA. SIMPLES NACIONAL

Caracterizada opção efetivada fora do prazo previsto na legislação, deve ser indeferido o pedido de inclusão retroativa.

(Acórdão nº 1001-000.267, de 17/01/2018, Conselheiro Relator Eduardo Morgado Rodrigues)

OPÇÃO RETROATIVA AO SIMPLES NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo Simples Nacional dar-se-á por meio da internet, nos termos de sua regulamentação e sendo extemporânea não é válida,

(Acórdão nº 1001-000.326, de 19/01/2018, Conselheiro Relator Lizandro Rodrigues de Sousa)

SIMPLES NACIONAL. 01010. FORMA. PRAZO.

A opção pelo Simples Nacional dar-se-á por meio da internet, sendo irretratável para todo o ano-calendário.

A opção pelo Simples Nacional deverá ser realizada no mês de janeiro, até seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção.

(Acórdão nº 1001-000.408, de 17/03/2018, Conselheiro Relator Eduardo Morgado Rodrigues)

No entanto, deve ser destacado que as referidas decisões não analisaram a situação fática sob a ótica do ADI SRF nº 16, de 2002.

O quadro a seguir apresenta um comparativo da sistemática de opção pelos regimes – Simples e Simples Nacional:

SIMPLES	SIMPLES NACIONAL
<u>Definição</u> O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às pessoas jurídicas consideradas como microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), nos termos definidos na Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e alterações posteriores, estabelecido em cumprimento ao que determina o disposto no art. 179 da Constituição Federal de 1988. Constitui-se em uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos, por meio da aplicação de percentuais favorecidos e progressivos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta.	<u>Definição</u> O Simples Nacional é um tratamento tributário favorecido e diferenciado previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (também conhecido como “Lei Geral das Microempresas”), estabelecendo normas gerais relativas às microempresas e às empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes não só da União, como também dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
<u>Vigência:</u> O Simples, previsto na Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, deixou de ser aplicado às ME e às EPP, sendo substituído pelo Simples Nacional, a partir de 1º de julho de 2007.	<u>Vigência:</u> Essa Lei Complementar, no que se refere ao Simples Nacional, entrou em vigor em 1º de julho de 2007. A partir de então, tornaram-se sem efeitos todos os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
<u>Opção:</u> Lei nº 9.317/1996 Art. 8º A opção pelo SIMPLES dar-se-á mediante a inscrição da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda - CGC/MF, quando o contribuinte prestará todas as informações necessárias, (...)	<u>Opção:</u> Lei Complementar nº 123/2006 Art. 16. A opção pelo Simples Nacional da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e empresa de pequeno porte dar-se-á na forma a ser estabelecida em ato do Comitê Gestor, sendo irretratável para todo o ano-calendário.
<u>Ato Formal</u> (IN SRF nº 608/ 2006) Art. 16. A opção pelo Simples dar-se-á mediante a inscrição da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa ou de empresa de pequeno porte no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), quando o contribuinte prestará todas as informações necessárias, inclusive quanto: (...) § 1º A pessoa jurídica, inscrita no CNPJ, formalizará sua opção para adesão ao Simples, mediante alteração cadastral. § 2º A pessoa jurídica em início de atividade poderá formalizar sua opção para adesão ao Simples imediatamente, mediante utilização da própria Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica (FCPJ). § 3º As opções e alterações cadastrais relativas ao Simples serão formalizadas mediante preenchimento da FCPJ. § 4º O indeferimento da opção pelo Simples, mediante despacho decisório de autoridade da Secretaria da Receita Federal, submeter-se-á ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.	<u>Ato Formal</u> (Resolução do CGSN nº 94/2011): Art. 6º A opção pelo Simples Nacional dar-se-á por meio do Portal do Simples Nacional na internet, sendo irretratável para todo o ano-calendário. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, caput) § 1º A opção de que trata o caput deverá ser realizada no mês de janeiro, até seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção, ressalvado o disposto no § 5º. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, § 2º)

Verifica-se que a adesão a ambas as sistemáticas tem caráter **facultativo**. Contudo, para ingressar nestes regimes tributários, foram instituídos pela legislação tributária **atos formais** de cumprimento obrigatório pela pessoa jurídica. No caso do Simples, para empresas preexistentes, era necessário promover uma alteração no próprio cadastro CNPJ. A forma de manifestar a opção foi alterada para o Simples Nacional, passando a ser obrigatória a inscrição utilizando o Portal do Simples Nacional na Internet.

Até este ponto, podem ser destacadas as seguintes características sobre o procedimento de opção para estes regimes tributários diferenciados (Simples e Simples Nacional):

- opção de caráter facultativo;
- necessidade de prestação positiva (ato formal) para ingressar nos regimes;
- ato formal decorrentes de legislação tributárias diferentes.

Mas, ainda não foi esclarecida a questão: é possível aplicar por analogia o ADI Cosit nº 16/2002 ao caso do Simples Nacional?

A interessada defende que deve ser aplicada a interpretação dada pelo ADI Cosit nº 16/2002 ao Simples Nacional, com base no art. 108 do CTN, que, na ausência de disposição expressa, prevê que a interpretação e a integração da legislação tributária seja feita com base na analogia, na equidade e nos princípios gerais de direito tributário e de direito público.

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

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

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

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Pelo exame do disposto no ADI SRF nº 16/2002, no caso do Simples (Lei nº 9.317/96), para se deferir a opção retroativa ao regime, a empresa deve “**comprovar erro de fato no preenchimento do Termo de Opção ou da Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica (FCPJ)**”. É obrigatória, também, a identificação da “**intenção inequívoca de se aderir à sistemática**”. Os pagamentos mensais por intermédio do Documento de Arrecadação do Simples (DARF-Simples) e a apresentação da Declaração Anual Simplificada são considerados hábeis a comprovar a intenção da interessada.

No presente caso, consta na Manifestação de Inconformidade que na peça de defesa foi requerida pela contribuinte a “*reabertura do sistema do simples nacional para a emissão do DAS na intenção de fazer seus recolhimentos*”.

Em consonância com o pedido formulado, verifica-se que com a Manifestação de Inconformidade foram apresentados pela interessada os seguintes documentos:

- a) DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional) – no valor total de R\$ 360,80, referente à primeira parcela do Parcelamento do Simples Nacional, conforme recibo de adesão (fls. 126, 137 e 139) – **para demonstrar a regularização das pendências;**
- b) DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional) – no valor total de R\$ 417,97, referentes ao período de apuração janeiro/2016 (fls. 129) – **para demonstrar a intenção de permanecer no regime;**
- c) Declarações do Simples Nacional, contendo número do recibo e autenticação – **para demonstrar a intenção de permanecer no regime:**
 - Período de apuração: 01/01/2016 a 31/01/2016 (fls. 127 e 128);
 - Período de apuração: 01/02/2016 a 29/02/2016 (fls. 130 e 131);

Assim, os documentos apresentados seriam hábeis para comprovar a “**intenção**” da empresa de aderir ao regime ou, como no presente caso, de permanecer nesta sistemática, se o regime tributário fosse o Simples, ao invés do Simples Nacional.

Quanto ao “**erro de fato**” mencionado no Artigo único do citado ADI, se fosse o caso do Simples, este abrangeria também a ausência da prestação do ato formal, no caso do Termo de Opção ou da própria Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica (FCPJ), desde que demonstrada a intenção inequívoca da contribuinte em permanecer no Simples Nacional, como bem apontado pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no citado Acórdão nº 1302-003.604, de 16/05/2019:

Com relação ao ADI nº 16/2002, entendo que o erro de fato ali mencionado abrange não apenas aqueles verificados no preenchimento do Termo de Opção ou da própria FCPJ, mas inclusive a própria ausência de sua apresentação, por equívoco quanto ao procedimento por parte do contribuinte, devendo nestes casos, restar demonstrada a sua intenção inequívoca de aderir ao Simples, por meio dos DARFs pagos e/ou da Declaração Anual Simplificada.

Dando prosseguimento à análise da possibilidade de se aplicar por analogia a interpretação do ADI nº 16/2002 ao presente caso, será estudada a natureza jurídica do ato formal exigido para adesão à sistemática de tributação pelo Simples Nacional.

Apesar de o ato formal obrigatório não ser, em sua essência “**obrigação tributária**”, visto seu caráter facultativo, entendo ser possível fazer um paralelo entre o **ato formal** exigido para a manifestação da opção da empresa pelo Simples Nacional e a **obrigação tributária acessória**.

A obrigação tributária acessória, prevista no §2º do artigo 113, do Código Tributário Nacional - CTN decorre da legislação tributária, não tem caráter pecuniário e seu fato gerador (art. 115 do CTN) é definido como qualquer situação que imponha a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.(destacamos)

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Sobre o “*sentido da ‘acessoriedade’ da obrigação dita acessória*”, leciona Amaro¹:

A acessoriedade da obrigação dita “*acessória*” não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. **As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido.**

(...)

É neste sentido que as obrigações tributárias formais são apelidadas de “*acessórias*”; **embora não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais** (não obstante, em grande número de situações, se alinhem com uma obrigação principal e efetiva).

¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.281 e 282.

No presente caso, a exigência de um ato formal específico para a empresa manifestar sua opção pelo Simples Nacional coaduna-se ao sentido de “acessoriedade” discutido por Amaro, tendo em vista a necessidade de uma prestação positiva do contribuinte, “obrigação de fazer”, para que seja efetivada a opção da empresa a um tratamento tributário favorecido.

Paulsen² categoriza o Direito Tributário em quatro subsistemas: Tributos, Obrigações de Colaboração, Infrações Tributárias, Administração Tributária e Processo Tributário. Para o doutrinador, a obrigação acessória classifica-se como “Obrigação de Colaboração”, que possui as seguintes características:

A imposição de obrigações de fazer é indispensável para que a tributação seja praticável. **A par de instituir tributos, é necessário contar com a participação das pessoas na facilitação de informações, na simplificação da arrecadação e na redução de riscos do inadimplemento e da sonegação. Muitas vezes são obrigações anexas ou complementares das obrigações de pagar tributos, sim, pois obrigam os próprios contribuintes**, mas em outros casos, ostentam autonomia, alcançando terceiros não contribuintes.

O fundamento das obrigações de fazer constantes da legislação tributária é o dever de colaborar com a tributação, que é um *minus* relativamente ao dever de pagar tributos. Temos, todos, não apenas o dever de contribuir para as despesas comuns, através de pagamento de tributos, mas também o **dever de agir para dar praticabilidade à tributação, auxiliando o Fisco para o sucesso de tal mister**. A instituição de obrigações de fazer (assim entendidas tanto as obrigações acessórias, de que cuida o art. 113, § 2º do CTN, como as obrigações de retenção e repasse de tributos inerentes ao instituto da substituição tributária e as obrigações cujo descumprimento gera responsabilidade de terceiros) observa o princípio da capacidade colaborativa. (...)

Considerando a definição de Paulsen para **obrigação de colaboração**, o ato formal que determina como deve ser efetuada a opção da empresa pelo regime de tributação do Simples Nacional enquadra-se no “*dever de agir para dar praticabilidade à tributação*” e decorre da necessidade de “*contar com a participação das pessoas na facilitação de informações, na simplificação da arrecadação e na redução de riscos do inadimplemento e da sonegação*”.

Assim, o procedimento de ingresso no Simples Nacional possui características de obrigação tributária acessória: decorre da legislação tributária; não tem caráter pecuniário; não depende da obrigação principal; apesar de ser facultativa, deve ser praticada obrigatoriamente para que seja efetivada a adesão a um regime de tributação diferenciado; decorre da necessidade do Fisco de “*contar com a participação das pessoas na facilitação de informações, na simplificação da arrecadação e na redução de riscos do inadimplemento e da sonegação*”.

Determinada a natureza do ato formal para o ingresso da empresa no Simples Nacional, entendo que, no presente caso, deve ser aplicada ao dispositivo legal a **interpretação literal**, prevista no inciso III do art. 111 do CTN, que trata da hipótese de dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - **dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.**

² PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 200 e 201.

Sobre a interpretação literal da dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, pondera Paulsen³:

O que se extrai como norma do art. 111 não é a vedação à utilização dos diversos instrumentos que nos levam à compreensão e à aplicação adequada de qualquer dispositivo legal, quais sejam, as interpretações histórica, teleológica, sistemática, a consideração dos princípios, etc. Traz, isto sim, uma advertência no sentido de que **as regras atinentes às matérias arroladas devem ser consideradas como regras de exceção, aplicáveis nos limites daquilo que foi pretendido pelo legislador, considerando-se as omissões como “silêncio eloquente”, não se devendo integrá-las pelo recurso à analogia.**

(...)

Mas há uma perspectiva, também correta, para a invocação do art. 111 do CTN a favor dos contribuintes. Refiro-me à exigência pela autoridade fiscal, como condição para o reconhecimento de isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário ou para dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de requisitos não previstos em lei. Ao referir-se à literalidade da legislação que disponha sobre tais matérias, **resta claro que os requisitos também deverão constar expressamente da lei**, não tendo o Executivo espaço para nenhuma regulamentação inovadora.

Conforme já mencionado, para se fazer a opção pelo Simples Nacional, a empresa deve executar **ato formal**, previsto na legislação tributária. No art. 6º da Resolução CGSN nº 94/2011 está estabelecido que a adesão a este regime de tributação deve ser feita **obrigatoriamente** pelo Portal do Simples Nacional na Internet, até o último dia útil do mês de janeiro, com efeitos a partir do primeiro dia útil do ano-calendário da opção.

Assim, a previsão contida no art. 6º da Resolução CGSN nº 94/2011 enquadra-se na hipótese discutida por Paulsen, no tocante ao cabimento da aplicação da interpretação literal de dispositivos legais que determinam o cumprimento de obrigação tributária acessória, não sendo possível a dispensa da observância de obrigações expressamente previstas na legislação, ainda que voluntárias, por mera analogia.

Dessa forma, respondendo ao questionamento formulado, não tocaria a aplicação, por analogia, da interpretação manifestada no ADI Cosit nº 16/2002, que se refere expressamente ao regime do Simples (Lei nº 9.317/96), ao caso em análise, que trata da opção pelo regime do Simples Nacional, regulamentado pela Lei Complementar nº 123/2006.

Tampouco caberia a aplicação por analogia deste ADI com base no art. 108 do CTN, conforme suscitado pela interessada, tendo em vista que há previsão legal expressa sobre a forma de se fazer a opção pelo Simples Nacional.

Portanto, uma vez excluída do Simples Nacional, para aderir novamente a este regime de tributação diferenciado é imperativo que a empresa exerça nova opção, nos moldes do disposto no citado art. 6º da Resolução CGSN nº 94/2011.

Quanto ao alegado “erro de fato praticado por terceiro”, deve ser destacado que a responsabilidade pela opção pelo Simples Nacional, nos termos previstos pela legislação tributária, é exclusivamente da empresa, ainda que sua formalização tenha sido delegada à terceira pessoa, no caso o contador.

³ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 205 e 206.

De fato, no âmbito do julgamento administrativo dá-se a aferição do ato administrativo, ou seja, verifica-se se o ato foi produzido nos termos da legislação tributária vigente na data do fato gerador.

Como o indeferimento do pedido foi feito conforme a legislação tributária, não compete ao órgão de julgamento administrativo deixar de aplicar o disposto em lei, utilizar discricionariedade, nem examinar o caso a luz dos princípios constitucionais invocados pela interessada (isonomia, proporcionalidade razoabilidade, dosimetria da pena).

Assim, ainda que a Primeira Seção de Julgamento do CARF detenha competência para apreciar matérias relacionados ao Simples Nacional, não é possível julgar de forma diversa da prescrita em lei, nem se pronunciar a respeito de seus dispositivos, conforme determina o artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e a Súmula CARF nº 2:

Regimento Interno do CARF

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, evidenciado que a empresa não formalizou a opção na forma e prazos previstos na legislação tributária, deve ser mantida a decisão que indeferiu o pedido de reinclusão da empresa no Simples Nacional.

Conclusão

Diante do exposto, VOTO por **negar provimento** ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

ANDRÉIA LÚCIA MACHADO MOURÃO

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

Com a devida *venia* aos meus pares, mormente àqueles que divergiram do entendimento externado pela D. Relatora, mas o caso realmente não desafia a aplicação da proposição interpretativa contida no ADI de nº 16, de 02 de outubro de 2002.

Com efeito, o problema que se observa é que o citado ato interpretativo foi erigido sob a égide de norma legal que contemplava regras específicas e bastante distintas daquelas

tratadas, atualmente, pela Lei Complementar 123/06 e pela Resolução/CGSN de nº 94/11. E, destaque-se, não estou sustentando a inaplicabilidade do direito de fundo abarcado pelo predito ADI 16/02 apenas porque editado no curso da vigência da Lei 9.317/96. A questão que se põe é bem mais profunda que uma simples ponderação formal sobre o regime que vigorava à época de sua edição.

Quando este Colegiado se debruçou sobre caso análogo, em especial por ocasião do julgamento do processo de nº 10930.000932/2006-17 (julgado em 16 de maio de 2019 – acórdão de nº 1302-003.604), assentou-se que, demonstrado o erro material incorrido pelo contribuinte ao apresentar declaração de inatividade, sem manifestar, expressa e explicitamente, a sua intenção de optar pelo Simples Federal (o caso examinado abrangia o regime tratado pela Lei 9.317/96), aplicar-se-ia, de forma até mais ampla, aquele entendimento exposto no ADI 16, referido anteriormente.

Tanto no voto vencido, como no voto vencedor, foi destacado que os procedimentos prefixados para formalizar a opção pelo regime do Simples Federal pressupunha, tão só, a alteração do cadastro da ME ou EPP junto ao órgão federal. Em outras palavras, a opção em testilha se dava por simples registro desta no CNPJ da postulante. Não havia, então, um termo formal de opção a luz do que ocorre, atualmente, no caso do regime tratado pela Lei Complementar 123/06. Daí porque, inclusive, no caso paradigma, a adoção da solução proposta pelo ADI 16/02 ter sido, inclusive, naturalmente aceita pelo Colegiado. Peço licença, aqui, para reproduzir o seguinte trecho do voto vencedor, brilhantemente elaborado pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado:

[...]. Note-se que, nem a IN.SRF. 608/2006, nem a IN.SRF nº 355/2003, que a precedeu, trazem qualquer disposição para esta situação em que a empresa retorna de inatividade no meio do exercício, limitando-se a definir como deve ser feita a opção no início da atividade (art. 16, IN. SRF. 355/2003), remetendo o efeito da opção nos demais casos apenas para o primeiro dia do exercício seguinte (art. 17, IN. SRF. 355/2003).

No caso do SIMPLES Nacional, todavia, semelhante solução não pode ser, tão facilmente, justificada.

Vale lembrar que o Regime tratado pela Lei 9.317/96 abrangia, via de regra, apenas tributos federais (podendo abarcar tributos municipais e estaduais apenas, e tão somente, quando houvesse uma pactuação específica por parte destes entes federados). As regras atinentes à opção, indeferimento e/ou exclusão das empresas, portanto, eram, todas, estabelecidas pela própria Secretaria da Receita Federal e os efeitos oriundos de cada uma destas situações eram apreendidos dentro do próprio sistema informatizado deste órgão federal. Não havia, assim, *a priori*, qualquer necessidade de uma “intercomunicação” entre os órgãos fazendários nacional, estadual e municipal.

Por esta razão, no caso do Simples Federal, a opção se dava, tão só, por meio de alteração do próprio CNPJ. E, como é sabido, o erro no preenchimento do aludido cadastro era situação corriqueira e a edição do ADI 16 é fruto da constatação de semelhante contexto.

Já quanto regime tratado pela LC 123/06, os procedimentos preconizados pelo Comitê Gestor do Simples Nacional *tem* (impositivamente) que contemplar o compartilhamento de informações entre todos os entes federados, precisamente porque esta sistemática abrange, necessária e obrigatoriamente, tributos da competência de todas as esferas federativas (União, Estados e Municípios, além do próprio DF). Nesta esteira, e como apropriadamente lembrado pela D. Relatora, a norma regulamentar então vigente – a Resolução/CGSN de nº 94/11 – era

textualmente explícita ao exigir a formalização da opção até o 31º do mês de janeiro de cada exercício.

Mais que isso, contudo, os §§ 2º e 3º do art. 6 da citada Resolução, trazem imposições procedimentais inclusive mais complexas que aquelas observadas nas regras que tratavam do Simples Federal. Veja-se:

§ 2º Enquanto não vencido o prazo para solicitação da opção o contribuinte poderá:

I - regularizar eventuais pendências impeditivas ao ingresso no Simples Nacional, sujeitando-se ao indeferimento da opção caso não as regularize até o término desse prazo;

II - efetuar o cancelamento da solicitação de opção, salvo se o pedido já houver sido deferido.

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica às empresas em início de atividade.

§ 4º No momento da opção, o contribuinte deverá prestar declaração quanto ao não enquadramento nas vedações previstas no art. 15, independentemente das verificações efetuadas pelos entes federados.

A opção formal, vejam bem, por meio de ato específico, além estar descritivamente prevista no regulamento acima é, outrossim, essencial porque, como já destacado, o SIMPLES Nacional pressupõe a distribuição e compartilhamento de informações entre todos os sujeitos ativos da obrigação tributária afeita a este regime. E a partir do momento que a prática de um ato específico, formalmente destacado e detentor de particularidades procedimentais se faz necessária (dentre os quais se destaca aquele previsto no § 4º, acima transcrito), os pressupostos do ADI 16 caem por terra.

Com efeito, é impensável, até sob o prisma da razoabilidade, que o contribuinte incorra em erro material no caso do SIMPLES Nacional porque, insista-se, a opção não é feita apenas por meio de alteração de dados cadastrais, como ocorria no Simples Federal. Neste ponto, mesmo que a justificativa apresentada pelo contribuinte, no caso dos autos, pareça, de início, palpável⁴, a par de ser aplicável, aqui a máxima segundo a qual a ninguém é dado descumprir a regra sob a alegação de seu desconhecimento, é preciso repisar que a opção *nunca* é automática. Mesmo para os contribuintes que estejam absolutamente regulares e preencham todos os requisitos para aderir ao SIMPLES Nacional, a formalização da opção ao fim do mês de janeiro ainda se faz premente.

E, veja bem, não se está defendendo um apego desmedido ao formalismo. Como já dito, a opção expressamente realizada tem a sua razão de ser na necessidade de se externar aos Estados e Municípios a situação daquele contribuinte específico. O fato de dada empresa se julgar inserida no SIMPLES e de efetuar o recolhimento de parcelas dos tributos por meio do regime tratado pela LC 123/06 não é suficiente, *per se*, para dar esta “publicidade” aos demais entes federados – até porque nem todos os contribuintes se sujeitarão à alíquotas que contemplem, v.g., o ICMS e o ISSQN (casos há em que o recolhimento contemplará um desses tributos de sorte que aquele ente federado cujo tributo não tenha sido encampado pela predita alíquota, ao menos naquele momento, não terá conhecimento de que este dado contribuinte se encontre submetido ao regime simplificado em exame).

Esta última distinção é de absoluta relevância porque, vale repisar, sob a égide da Lei 9.317/96, a Receita Federal sempre teve acesso à informações que pudessem lhe dar a exata

⁴ A empresa promoveu a regularização dos seus débitos e, assim, presumiu que a sua manutenção do regime se daria automaticamente.

noção sobre “a intenção inequívoca de o contribuinte aderir ao Simples” (artigo único do ADI 16/02), seja por meio do cadastro (sujeito à equívocos de preenchimento), seja pelos recolhimentos efetuados (que sempre, e sempre, contemplavam tributos federais submetidos à sistemática da citada Lei 9.317/96). Semelhante realidade, todavia, não se replica quanto ao SIMPLES Nacional já que sem a opção formalmente realizada, eventuais recolhimentos realizados não garantirão, necessariamente, o conhecimento dos Municípios e/ou Estados acerca da condição dos contribuintes (se optantes ou não).

No caso concreto, a recorrente efetivamente recolheu valores ao SIMPLES Nacional no mês de janeiro de 2016, conforme se depreende da guia juntada à e-fl. 57 e da Declaração de e-fls. 55 e 57. Nada obstante, e particularmente desta última declaração, extrai-se que o valor recolhido não contemplou, v.g., o ISSQN. Assim, sem a opção formalmente realizada, e sem um recolhimento de tributo municipal, o órgão fazendário da Cidade de Presidente Prudente (local da sede da empresa) não tem, e não terá, conhecimento de que este contribuinte se encontra, realmente, inserto na sistemática do SIMPLES Nacional. A RFB, e até o Estado de São Paulo, podem até saber da condição de optante da empresa; mas a sua cidade sede não disporá dos mesmos elementos para verificar a sua “*intenção inequívoca de [...] aderir ao Simples*”.

Em resumo, há que se concordar com a D. Relatora quando esta afasta, do caso concreto, a aplicação do entendimento exposto no ADI 16/11. As circunstâncias que revolvem o SIMPLES Nacional não permitem a assunção das mesmas premissas que nortearam a SRF ao elaborar o aludido Ato Interpretativo. Isto porque, justamente, este regime tem impactos não só sobre a arrecadação federal mas, também, sobre a arrecadação dos Estados e Municípios (e DF) que, sem a opção manifestamente formalizada, não disporão de meios para identificar se o contribuinte está ou não sujeito ao regramento encartado nos arts. 12 da LC 123/06 ou mesmo se, em algum momento, demonstrou a intenção inequívoca à que alude o por vezes mencionado ADI.

A luz do exposto, e respeitadas as posições contrárias porventura assumidas pelos demais membros deste Colegiado, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca