



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10935.721070/2018-45  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.671 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de setembro de 2021  
**Recorrente** GILMAR M.DE SOUZA - COMBATE MOVEIS E ELETROS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL**

Ano-calendário: 2018

**EXCLUSÃO SIMPLES NACIONAL. PRÁTICA REITERADA.**

A sistemática ocultação de receitas efetuada de forma dolosa pela Recorrente e a posterior venda sem emissão de Nota Fiscal e sem registro contábil, justifica a exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Marcelo José Luz de Macedo (relator), José Eduardo Dornelas Souza, Bianca Felicia Rothschild e Lucas Esteves Borges, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo – Relator

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Bianca Felicia Rothschild, Marcelo Jose Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-005.671 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10935.721070/2018-45

## Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba ("DRJ/CTA"), o qual será complementado ao final:

A contribuinte acima qualificada foi excluída do Simples Nacional – SN conforme Termo de Exclusão de fls.2, tendo em vista a prática reiterada de infrações à legislação tributária e pela falta de emissão de documento fiscal de venda de mercadorias, nos termos da Lei Complementar n.º 123, de 14/12/2006, art. 29, incisos V e XI e seus §§ 1º, 2º e 9º.

A exclusão produz efeitos a partir de abril de 2014, período em que se constatou a ocorrência da segunda infração à legislação tributária e mantém seus efeitos pelo prazo de 10 anos.

Cientificada da exclusão do SN, a empresa apresentou manifestação de inconformidade alegando em síntese que:

O auditor erroneamente considerou como componente da conta caixa tão somente o dinheiro em espécie que a Impugnante possuía em seu poder.

Alega que foi considerado precipitadamente que todos os bens adquiridos foram revendidos.

Aduz que houve desrespeito ao direito de ampla defesa, uma vez que o ato de exclusão se baseia em premissas sem base fática.

Argumenta que a base legal usada para a exclusão possui redação muito ampla para embasar decisão de tamanha envergadura.

Afirma que no presente processo não restou apontada a ocorrência concreta de qualquer situação de fato indicada na legislação citada, mas tão somente existem presunções e suposições sobre a ocorrência de fraude de documentação fiscal.

Aduz que a exclusão foi promovida com base em informações de terceiros sem a demonstração das infrações.

Entende que houve ilegalidade no caso porque o ato administrativo deve conter fundamento legal e as devidas comprovações para ser efetivado, nos termos do art.41 da Lei 9.430/96, o que não teria ocorrido no caso em tela. Complementa com doutrina sobre o tema.

Alega que, por ser do SN, não estaria obrigada à emissão de documentos fiscais pormenorizados.

Contesta o "estouro de caixa" e afirma que, conforme documentação anexa, pode-se verificar que a empresa possui apenas uma conta em seu ativo, e que esta representa, na verdade, o caixa e seus equivalentes, nela inclusas outras contas que não apenas aquela relativa ao dinheiro em espécie que a empresa possui, mas também contas bancárias.

Pede que se considere a essência sobre a forma e que se realize a correta interpretação da conta contábil analisada, notadamente à luz das regras aplicáveis às empresas tributadas pelo regime simplificado.

Explica seu sistema de emissão de Notas Fiscais e contesta a utilização de suas compras para justificar a suposta ausência de emissão de NF de vendas.

Esclarece que, quando uma empresa emite uma nota de venda, o seu CFOP (Código Fiscal de Operações e de Prestações de Prestações das entradas de mercadorias e bens da aquisição de serviço) refere-se à operação que a empresa que vende está efetuando, nada dizendo respeito à operação que será realizada por quem está comprando. Assim, questiona como pode o Fisco se utilizar de um documento que a empresa não expedia para analisar as operações da mesma.

Apresenta tabela com base nos seus controles gerenciais de 2014, e aduz que resta demonstrado detalhadamente que valores muito próximos daqueles apontados como omissos no campo “Compras de mercadorias (cfe. NFEs terceiros)” da tabela elaborada no relatório fiscal, em verdade, não constituíram omissão de receita da empresa, uma vez que foram realizadas vendas a prazo em virtude do modelo de negócio e segmento da empresa (varejo de móveis e eletrodomésticos).

Conclui então que, por se tratar de empresa constituída em 2014, é plenamente razoável que a mesma ainda não tenha atingido equilíbrio de suas receitas mensais, possuindo substanciais valores a receber em razão do alto volume de vendas em crediário.

Por fim, requer:

*"Ante o exposto, requer seja julgada procedente a presente impugnação, reconhecendo-se a ilegalidade da decisão que determinou a exclusão da Impugnante do Simples Nacional, seja em razão de ter incorrido o ato administrativo em evidente cerceamento de defesa, seja por padecer de nulidades e invalidades a fundamentação fática e legal do mesmo, com a conseqüente manutenção da Impugnante no citado sistema simplificado."*

Em sessão de 30/10/2018, a DRJ/CTA julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte. Nos fundamentos do voto do relator (fls. 161/ do *e-processo*):

Com relação às irregularidades verificadas no procedimento fiscal, consta do Relatório que:

*"A partir da denúncia formulada pela Justiça e de posse das informações prestadas em atendimento à intimação, além daquelas já disponibilizadas pelo contribuinte por ocasião da geração e transmissão do PGDAS – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional e DEFIS – Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (fls. 27 a 44), constatamos que as duplicatas e notas promissórias emitidas constantes da ação judicial supra não foram registradas na contabilidade da empresa.*

*Indo além, identificamos por diversas vezes a ocorrência de “estouro de caixa”, caracterizado pelo saldo credor da conta contábil “Caixa”, integrante do Ativo. Como sabido, a conta “Caixa” representa o dinheiro em espécie de posse da empresa. Assim, é impossível que uma entidade possua quantidade negativa de papel-moeda em suas mãos. Tal possibilidade só existe quando tratamos da conta “Bancos”, também integrante do Ativo, já que as instituições financeiras dispõem de meios como o cheque especial e congêneres para suprimento de fundos quando os pagamentos superam as disponibilidades do cliente.*

*O saldo credor da conta “Caixa” é uma robusta prova da omissão de receitas. Isto ocorre porque o contribuinte possui dinheiro para efetuar suas transações, mas não o declara justamente para fugir da tributação. No caso em tela, ao optar pelo Simples*

*Nacional, sua sistemática de cobrança baseia-se na receita bruta, tal como disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006. Assim, ao furta-se na declaração dos rendimentos auferidos, submete-se a uma alíquota menor do que a que seria devida.*

*O “estouro de caixa” ocorre quando o contribuinte efetua os pagamentos das despesas necessárias à manutenção de sua atividade porém não possui receita declarada suficiente para quitar as obrigações assumidas. Embora impossível no plano prático, o regime das partidas dobradas usual da Contabilidade permite o registro da operação, mas a ocorrência do saldo credor na conta Caixa é evidência da ocorrência da omissão de receitas. Exemplos do “estouro de caixa” no caso concreto podem ser obtidos nas páginas 2, 3 e 6 do livro Razão de 2014 (arquivo “Razao Contabil 2014.pdf”) e página 1 e 8 do Livro Razão de 2015 (arquivo “Razao Contabil 2015.pdf”), juntados às fls. 19.”*

A conclusão da Autoridade Fiscal foi de que:

*“No caso em tela, a falta de emissão de documento fiscal de venda está provada pela não contabilização dessa operação ao confrontarmos as notas promissórias e duplicatas apresentadas em juízo com o disponibilizado pela contabilidade do contribuinte.*

*A reiteração da infração, por seu turno, resta evidenciada, conforme aba “EXEMPLO Bertolini e Scalco” da planilha juntada às fls. 46, pela não contabilização de diversas mercadorias adquiridas para revenda já no mês de abril de 2014. Para tanto, vide os exemplos das NF nº 113736 (Bertolini S/A), NFs nº 10016 e 10017 da Scalco e Bombonato S/A, não registradas em abril de 2014, o que acarreta na exclusão do Simples Nacional a partir do mês de abril de 2014, nos termos do § 1º do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006.*

*O que constatamos é a sistemática ocultação de receitas (por ocasião da não emissão de nota fiscal de venda) e despesas (não contabilização de todas as aquisições de mercadorias), de forma dolosa, já que não é crível que o sujeito passivo por mero descuido tivesse deixado de contabilizar suas receitas e despesas na forma e montante apurados pela fiscalização. Aplicável, assim, o § 2º do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006, que veda a opção pelo Simples Nacional por 10 anos contados da ocorrência da infração.”*

No caso, o Juizado Especial Cível de Campina da Lagoa/PR alertou a Receita Federal sobre as irregularidades cometidas pela empresa. Em resposta, a Receita Federal abriu uma ação fiscal e constatou as irregularidades. Assim, não houve, como afirmou a defesa, a exclusão baseada em informações de terceiros ou lastreada em presunções, pois como citado, a fiscalização trabalhou e demonstrou a conduta reiterada da empresa em desobediência ao citado inciso I do art. 26 da LC 123/2006 (emissão de documento fiscal de vendas).

Cabe ressaltar que a conclusão da fiscalização pela omissão de receitas e pela consequente falta de emissão de Notas Fiscais se deu com base no Decreto 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda) que assim dispõe:

*“Omissão de Receita*

*Art. 199. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições referidos na Lei nº 9.317, de 1996, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas (Lei nº 9.317, de 1996, art. 18).*

(...)

*Omissão de Receita*

*Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo*

*Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 40):*

*I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;*

*II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;*

(...)

*Falta de Emissão de Nota Fiscal*

*Art. 283. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (Lei n.º 8.846, de 1994, art. 2º)."*

Assim, resta demonstrado nos autos que houve sistemática ocultação de receitas efetuada de forma dolosa pela empresa e a posterior venda sem emissão de Nota Fiscal e sem registro contábil.

Pelo exposto, observa-se que a exclusão da empresa do SN não cerceou o direito de defesa e não padece de nenhuma nulidade, pois possui fundamentação fática e legal para sua validade conforme esclarecido no presente voto.

Com relação à tabela acostada pela defendente, que supostamente demonstraria a regularidade da empresa, observa-se que na referida tabela a defesa se limitou a relacionar vários valores de supostos parcelamentos, sem qualquer elemento de base para lhes dar força probatória.

Da mesma forma, simplesmente alegar que sua conta "caixa" contempla também suas contas bancárias não tem o condão de afastar a conclusão fundamentada da Autoridade Fiscal de que houve o chamado "estouro de caixa", situação que aponta para a existência de omissão de receitas.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário por meio do qual alega em síntese (fls. 170/ do *e-processo*):

II.I – Preliminarmente: da nulidade da decisão recorrida por preterição do direito de defesa

[...]

No caso em tela, a decisão recorrida acabou por incorrer na hipótese de nulidade prevista na legislação de regência citada, pois foi preterido o direito de defesa da ora

recorrente ao deixar de analisar a documentação trazida em sede de impugnação, bem como os próprios argumentos de direito postos à análise.

Em relação à preterição do direito de defesa ensejada pela deficiência da análise dos argumentos de direito, veja-se que das oito páginas de fundamentação do acórdão recorrido (fls. 158/164), menos de vinte linhas são destinadas à análise da impugnação (fl. 163), sendo todo o demais destinado a transcrever explicações constantes do Termo originalmente impugnado.

[...]Não houve nenhum ponto do *decisium* que tenha se pronunciado, por exemplo, sobre a insuficiência da base legal apontada no Termo de Exclusão para amparar o ato em questão, uma vez que não houve no relatório da autoridade fiscal a indicação de elementos fáticos que comprovassem a ocorrência de qualquer conduta que pudesse ser dita como enquadrada nas hipóteses legais citadas.

[...]

O que fez a ora Recorrente na impugnação apresentada, mais do que simplesmente alegar, foi juntar documentação que sequer foi analisada.

## II.II – Da improcedência do Termo de Exclusão do Simples Nacional

[...]

[...] a legislação usada como fundamento legal para a indigitada decisão ampara que sejam excluídas de ofícios empresas que: a) tenham praticado reiteradamente infração à Lei Complementar n.º 123/06; ou b) tenham descumprido reiteradamente a obrigação de emissão de documento fiscal de venda de acordo com instruções do Comitê Gestor do Simples Nacional.

No entanto, a decisão que determinou a exclusão reportou-se integralmente à caracterização dos fatos narrados no Processo Administrativo n.º 10935.721070/2018-45, o qual, por sua vez, não apontou a ocorrência concreta de qualquer situação de fato indicada na legislação citada, mas tão somente fez presunções e suposições sobre a ocorrência de fraude de documentação fiscal.

Ocorre, porém, que justamente por ser empresa optante do regime simplificado de apuração, a mesma não está obrigada à emissão de documentos fiscais com informações pormenorizadas, tendo o fiscal se utilizado de informações de terceiros para realizar presunções e assim condenar a ora Impugnante a exclusão Simples Nacional, incorrendo tal decisão em flagrante nulidade e ilegalidade, seja por não dispor de fundamentação válida, por materializar notável cerceamento de defesa, ou mesmo porque os fatos a que a mesma alude simplesmente não condizem com a realidade, conforme se passa a expor.

### II.II.a – DA ILEGALIDADE DA PRESUNÇÃO OPERADA. VIOLAÇÃO AO ART. 41 DA LEI Nº 9.430/96.

[...]

[...] legislação tributária, na Lei n.º 9.430/96, no art. 41, localizado no capítulo que dispõe sobre os procedimentos de fiscalização a serem adotados pela Fazenda Nacional, dispõe expressamente como deve o fisco proceder para realizar a presunção em caso de suspeita de omissão de receitas – preceitos esses que foram completamente desrespeitados pela decisão recorrida.

[...]

Lei foi clara em elucidar como pode o Fisco proceder para apurar a omissão de receitas a partir das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados pela empresa autuada, desde que respeitando o procedimento previsto; comando este que foi completamente desrespeitado pela autoridade fiscal. Conforme se pode verificar da simples leitura do relatório fiscal no qual se baseou o termo de exclusão guerreado, a suposta omissão de receitas foi aferida baseando-se na confrontação das notas fiscais eletrônicas emitidas por terceiros com CFOPs de venda que tivessem como destinatário a ora Recorrente.

Em a Lei estabelecendo critérios tão objetivos para aferir a ocorrência de omissão de receita a partir das entradas, não pode o Fiscal eleger outros que não aqueles previstos em lei.

[...]

#### II.II.b – DO ALEGADO ESTOURO DE CAIXA

O sr. Auditor, ao elaborar o relatório fiscal que deu azo à ao Termo de Exclusão do Simples Nacional, equivocadamente entendeu haver ocorrido o chamado “estouro de caixa”, caracterizado pelo saldo credor da conta contábil “caixa”, que integra o ativo da empresa.

[...]

Na verdade, aqui, a receita federal considera literalmente a conta caixa como sendo apenas o dinheiro em espécie que a empresa possui. Contudo, ao analisarmos a documentação contábil anexada à impugnação e não analisada pela decisão recorrida, podemos verificar que a empresa autuada possui apenas uma conta em seu ativo, e que esta representa, na verdade, o caixa e seus equivalentes, nela inclusas outras contas que não apenas aquela relativa ao dinheiro em espécie que a empresa possui, mas também contas bancárias, por exemplo.

[...]

não se está a contrapor à observação de que não é possível uma entidade possuir quantidade negativa de papel-moeda. O que é possível (e o que de fato nesse caso se verificou) é que uma empresa possua conta caixa negativa, desde que nela considere outras contas integrantes do ativo que, por sua vez, possuem plena capacidade de apresentar resultado negativo.

O fiscal, nesse caso, deveria considerar a essência sobre a forma e realizar a correta interpretação da conta contábil analisada, notadamente à luz das regras aplicáveis a empresas tributadas pelo regime simplificado.

[...] uma vez que a empresa autuada é varejista optante pelo regime de caixa, há que se considerar que a mesma realiza a maior parte de suas operações em vendas a crediário – ou seja, através de modo de pagamento que somente contabilizaria o valor integral da mercadoria no momento da venda caso fosse a mesma optante pelo regime de competência.

[...]

#### II.III. c – DAS NOTAS FISCAIS DE TERCEIROS

No relatório emitido pela Receita Federal, consta que todas as notas fiscais emitidas por terceiros com CFOPs de vendas que tivessem como destinatário o contribuinte ora em análise foram confrontadas com os registros do sistema SPED, sendo também afirmado

que todas as notas seriam de bens adquiridos para revenda. Ocorre que o relatório em momento algum informa quais foram os critérios adotados para se afirmar que determinada mercadoria vendida à Recorrente seja, de fato, um bem adquirido para revenda.

Quando uma empresa emite uma nota de venda, o seu CFOP (Código Fiscal de Operações e de Prestações de Prestações das entradas de mercadorias e bens da aquisição de serviço) refere-se à operação que a empresa que vende está efetuando, nada dizendo respeito à operação que será realizada por quem está comprando.

É de se estranhar também a afirmação de que os dados armazenados no SPED – Sistema Público de Escrituração Digital foram utilizados para a averiguação das operações realizadas por empresa que estava sob a égide do Simples Nacional, que por isso mesmo não está obrigada a expedir declarações no sistema SPED,

É o relatório do necessário.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

## **Tempestividade**

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 14/11/2018 (fls. 166 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 17/12/2018 (fls. 168 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

## **Mérito**

Embora o contribuinte alegue ter havido preterição ao seu direito defesa em razão de ausência de análise da documentação apresentada pela instância recorrida, não concordamos com o alegado, pois embora a DRJ/CTA não tenha se manifestado expressamente sobre cada um dos documentos apresentados, não nos resta dúvida de que a conclusão a qual se chegou somente foi possível após levar-se em consideração tudo o que fora alegado em defesa, o que, todavia,

não foi suficiente para desconstituir a infração identificada pela Fiscalização, pelo menos sob a sua ótica.

Ademais, o fato de o acórdão transcrever por diversas vezes trechos do termo de exclusão não indica ausência de fundamentação, mas tão somente que o que fora apurado pela Origem é suficiente para comprovar as infrações, as quais, inclusive, foram inicialmente identificadas pelo Poder Judiciário Paranaense, o qual alertou a Receita Federal das supostas irregularidades, fazendo instaurar assim a ação fiscal a qual de fato constatou e confirmou irregularidades.

Tampouco há que se falar que a presente exclusão aconteceu por base em presunção. Em verdade, como muito bem pontuado pelo acórdão recorrido, a conclusão da fiscalização pela omissão de receitas e pela conseqüente falta de emissão de Notas Fiscais se deu com base no Decreto n.º 3000/1999, o qual dispõe:

#### Omissão de Receita

Art. 199. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições referidos na Lei n.º 9.317, de 1996, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas

jurídicas (Lei n.º 9.317, de 1996, art. 18).

[...]

#### Omissão de Receita

Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

[...]

#### Falta de Emissão de Nota Fiscal

Art. 283. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras

transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (Lei n.º 8.846, de 1994, art. 2º)."

E os fatos que levaram a referida conclusão foram muito bem apurados pela Fiscalização, como se vê abaixo (fls. 49/53 do *e-processo*):

A partir da denúncia formulada pela Justiça e de posse das informações prestadas em atendimento à intimação, além daquelas já disponibilizadas pelo contribuinte por ocasião da geração e transmissão do PGDAS – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional e DEFIS – Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (fls. 27 a 44), constatamos que as duplicatas e notas promissórias emitidas constantes da ação judicial supra não foram registradas na contabilidade da empresa.

Indo além, identificamos por diversas vezes a ocorrência de “estouro de caixa”, caracterizado pelo saldo credor da conta contábil “Caixa”, integrante do Ativo. Como sabido, a conta “Caixa” representa o dinheiro em espécie de posse da empresa. Assim, é impossível que uma entidade possua quantidade negativa de papel-moeda em suas mãos. Tal possibilidade só existe quando tratamos da conta “Bancos”, também integrante do Ativo, já que as instituições financeiras dispõem de meios como o cheque especial e congêneres para suprimento de fundos quando os pagamentos superam as disponibilidades do cliente.

O saldo credor da conta “Caixa” é uma robusta prova da omissão de receitas. Isto ocorre porque o contribuinte possui dinheiro para efetuar suas transações, mas não o declara justamente para fugir da tributação. No caso em tela, ao optar pelo Simples Nacional, sua sistemática de cobrança baseia-se na receita bruta, tal como disposto no art. 3º da Lei Complementar n.º 123/2006. Assim, ao furta-se na declaração dos rendimentos auferidos, submete-se a uma alíquota menor do que a que seria devida.

O “estouro de caixa” ocorre quando o contribuinte efetua os pagamentos das despesas necessárias à manutenção de sua atividade porém não possui receita declarada suficiente para quitar as obrigações assumidas. Embora impossível no plano prático, o regime das partidas dobradas usual da Contabilidade permite o registro da operação, mas a ocorrência do saldo credor na conta Caixa é evidência da ocorrência da omissão de receitas. Exemplos do “estouro de caixa” no caso concreto podem ser obtidos nas páginas 2, 3 e 6 do livro Razão de 2014 (arquivo “Razao Contabil 2014.pdf”) e página 1 e 8 do Livro Razão de 2015 (arquivo “Razao Contabil 2015.pdf”), juntados às fls. 19."

[...]

No caso em tela, a falta de emissão de documento fiscal de venda está provada pela não contabilização dessa operação ao confrontarmos as notas promissórias e duplicatas apresentadas em juízo com o disponibilizado pela contabilidade do contribuinte.

A reiteração da infração, por seu turno, resta evidenciada, conforme aba “EXEMPLO Bertolini e Scalco” da planilha juntada às fls. 46, pela não contabilização de diversas mercadorias adquiridas para revenda já no mês de abril de 2014. Para tanto, vide os exemplos das NF n.º 113736 (Bertolini S/A), NFs n.º 10016 e 10017 da Scalco e Bombonato S/A, não registradas em abril de 2014, o que acarreta na exclusão do Simples Nacional a partir do mês de abril de 2014, nos termos do § 1º do art. 29 da Lei Complementar n.º 123/2006.

O que constatamos é a sistemática ocultação de receitas (por ocasião da não emissão de nota fiscal de venda) e despesas (não contabilização de todas as aquisições de mercadorias), de forma dolosa, já que não é crível que o sujeito passivo por mero

descuido tivesse deixado de contabilizar suas receitas e despesas na forma e montante apurados pela fiscalização. Aplicável, assim, o § 2º do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006, que veda a opção pelo Simples Nacional por 10 anos contados da ocorrência da infração.

Embora o contribuinte tenha apresentado em sede de recurso voluntário uma série de argumentos pela inexistência do estouro de caixa, com base inclusive na suposta documentação a qual não fora analisada pela instância *a quo*, não concordamos com o raciocínio apresentado. A respeito, cumpre inclusive reiterar que não houve cerceamento de defesa, posto que o fato de a DRJ não ter se manifestado expressamente sobre o balancete de verificação, não quer dizer que ele tenha sido ignorado, mas tão somente que as informações nele constantes seria insuficiente para contrapor os fatos identificados em fiscalização. A alegação de que a sua conta "caixa" contempla também suas contas bancárias não tem o condão de afastar a conclusão fundamentada da Autoridade Fiscal de que houve o chamado "estouro de caixa", situação que aponta para a existência de omissão de receitas.

A instância *a quo*, aliás, foi bastante clara ao mencionar que o contribuinte poderia ter realizado provas em sentido diverso ao que fora identificado, caso houvesse comprovado o seu fluxo financeiro por meio de suas contas bancárias, o que, todavia, também não foi feito em sede de recurso voluntário.

Em que pese todo o aduzido, o fundamento para exclusão do contribuinte do Simples Nacional foi a constatação pela fiscalização da prática reiterada de infração e do descumprimento reiterado da obrigação de emissão de documento de venda, consoante previsão dos incisos V e XI da LC nº 123/2006. Sucede que para ambas as situações, o conceito de "prática reiterada" é imprescindível para a correta e efetiva exclusão ao regime. Isto porque caso utilizado o conceito de prática reiterada constante da lei do Simples Nacional, é imprescindível levar em consideração que ela somente pode ser considerada em duas hipóteses, conforme dispõe o artigo 29, §9º da referida norma:

§9º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do caput:

I - a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento; ou

II - a segunda ocorrência de idênticas infrações, caso seja constatada a utilização de artifício, artil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

Enquanto que a hipótese descrita no inciso I reclama a emissão de mais um auto de infração lavrado em face do mesmo fato nos últimos cinco anos, a hipótese descrita no inciso II demanda a inequívoca comprovação de conduta praticada mediante a utilização de artifício, artil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo, de modo a ser imprescindível a inequívoca comprovação do dolo.

A respeito do exposto, cumpre destacar portanto que a simples constatação da omissão de receita não significa que referida conduta tenha sido praticada de maneira dolosa. Em outras palavras, a omissão de receitas não pressupõe o dolo, de modo que este necessita ser provado e não presumido.

Veja-se nesse sentido o conteúdo das Súmulas CARF n.º 14 e 25:

**Súmula CARF n.º 14.** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

**Súmula CARF n.º 25.** A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Para Alberto Xavier, a figura da fraude exige três requisitos. Primeiro que a conduta tenha finalidade de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento. Segundo o caráter doloso da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito. E por último que tal ato seja o meio que gerou o prejuízo ao fisco.

Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição sine qua non para enquadrar determinada prática como fraudulenta. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, veja-se o quanto exposto nos fundamentos do acórdão n.º 1201-004.563 de relatoria do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto e julgado a unanimidade em 19/01/2021 para afastar a qualificação e agravamento de multa de ofício com base na mera alegação de omissão de receita:

[...] o motivo da qualificação e agravamento da multa foi a entrega de documentos fiscais zerados, isto é, a mera omissão de receita.

Não se pode agravar ou qualificar uma multa com base na omissão de receitas.

Em sendo assim, traçando-se um paralelo entre a figura da qualificação da multa na hipótese de exigência de crédito tributário e a prática reiterada para exclusão do contribuinte com base na legislação do Simples Nacional, conclui-se pela imprescindível necessidade de comprovação da conduta dolosa do sujeito.

*In casu*, não nos parece que seja o caso nem do inciso I, nem tampouco do inciso II. Primeiro porque não consta dos autos a informação de que contra o contribuinte fora lavrado mais de um auto de infração decorrente da infração identificada. Segundo porque também não fora comprovado nos autos a prática de qualquer conduta dolosa apta e hábil a ensejar a aplicação do inciso II ao caso.

Em sendo assim, entendo que o contribuinte não poderia ter sido excluído do Simples Nacional com base na prática de conduta reiterada estipulada pelo artigo 29, §9º da LC n.º 123/2006.

Por todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Redator designado.

A constatação das irregularidades verificadas no procedimento fiscal que redundou na exclusão de ofício do Simples Nacional da Recorrente, com base nos arts. 29,

incisos V e XI e §§ 1º, 2º e 9º, inciso II da LC 123/2006, teve início em função de representação judicial (e-fls. 03 e ss) que reportava ação judicial de cobrança em que a Recorrente figurava como requerente (cobrava duplicata de cliente). Requeria o juiz a averiguação se havia contabilização de eventual nota fiscal de venda do produto vendido pela requerente (aqui Recorrente) à requerida, ou de nota fiscal de compra do mesmo produto, pela requerente. O procedimento fiscal constatou que as duplicatas e notas promissórias emitidas constantes da ação judicial não haviam sido registradas na contabilidade da empresa. Constatou ainda a ação fiscal que havia por diversos “estouros de caixa”, caracterizado pelo saldo credor da conta contábil “Caixa”. Outra irregularidade encontrada referiu-se a não contabilização de diversas mercadorias adquiridas para revenda a partir do mês de abril de 2014, conforme planilha juntada às fls. 46 (excerto abaixo).

Entrada/Ano da saída	Dia da Emissão	Mês do Arquivo	Chave de Nota Fiscal Eletrônica	Número da Nota	CPF/CNPJ do Contribuinte	Nome do Contribuinte	CFOP	Descrição da Mercadoria/Serviço	CPF/CNPJ do Participante	Valor dos Itens menos Desconto	Observação
Saída	2014	22/04/14	431404875565000010455002000113736101137365	113736	07.556.650/0001-04	Bertolini S/A	6101	Armadaz Aco LINA TOP Dpl Bk	BR	19.967.841.0001-09	78,14 NÃO contabilizado
Saída	2014	22/04/14	431404875565000010455002000113736101137365	113736	07.556.650/0001-04	Bertolini S/A	6101	Armadaz Aco LINA TOP Dpl Mdt	BR	19.967.841.0001-09	131,55 NÃO contabilizado
Saída	2014	22/04/14	431404875565000010455002000113736101137365	113736	07.556.650/0001-04	Bertolini S/A	6101	Armadaz Aco LINA TOP Dpl Vg	BR	19.967.841.0001-09	263,2 NÃO contabilizado
Saída	2014	22/04/14	431404875565000010455002000113736101137365	113736	07.556.650/0001-04	Bertolini S/A	6101	Armadaz Aco LINA TOP Dpl Vg	BR	19.967.841.0001-09	334,82 NÃO contabilizado
Saída	2014	22/04/14	431404875565000010455002000113736101137365	113736	07.556.650/0001-04	Bertolini S/A	6101	Armadaz Aco LINA TOP Dpl Vg	BR	19.967.841.0001-09	334,82 NÃO contabilizado
Saída	2014	25/04/14	41140404565807000122550010000100161001255213	10016	04.565.807/0001-22	SCALCO E BOMBONATO LTDA	5101	ARM CANTO 75 X 66 P FORNO MDF UV BCO ROYEE SBANCATO		19.967.841.0001-09	179,03 NÃO contabilizado
Saída	2014	25/04/14	41140404565807000122550010000100161001255213	10016	04.565.807/0001-22	SCALCO E BOMBONATO LTDA	5101	ARM CANTO 75 X 66 P FORNO MDF UV BCO ROYEE SBANCATO		19.967.841.0001-09	61,34 NÃO contabilizado
Saída	2014	25/04/14	41140404565807000122550010000100161001255213	10016	04.565.807/0001-22	SCALCO E BOMBONATO LTDA	5101	ARM CANTO 75 X 66 P FORNO MDF UV BCO ROYEE SBANCATO		19.967.841.0001-09	234,1 NÃO contabilizado
Saída	2014	25/04/14	41140404565807000122550010000100161001255213	10016	04.565.807/0001-22	SCALCO E BOMBONATO LTDA	5101	ARM CANTO 75 X 66 P FORNO MDF UV BCO ROYEE SBANCATO		19.967.841.0001-09	194,04 NÃO contabilizado
Saída	2014	25/04/14	41140404565807000122550010000100161001255213	10016	04.565.807/0001-22	SCALCO E BOMBONATO LTDA	5101	ARM CANTO 75 X 66 P FORNO MDF UV BCO ROYEE SBANCATO		19.967.841.0001-09	283,43 NÃO contabilizado
Saída	2014	25/04/14	41140404565807000122550010000100161001255213	10017	04.565.807/0001-22	SCALCO E BOMBONATO LTDA	5101	ARM CANTO 75 X 66 P FORNO MDF UV BCO ROYEE SBANCATO		19.967.841.0001-09	201,95 NÃO contabilizado
Saída	2014	25/04/14	41140404565807000122550010000100161001255213	10017	04.565.807/0001-22	SCALCO E BOMBONATO LTDA	5101	ARM CANTO 75 X 66 P FORNO MDF UV BCO ROYEE SBANCATO		19.967.841.0001-09	295,6 NÃO contabilizado
Saída	2014	25/04/14	41140404565807000122550010000100161001255213	10017	04.565.807/0001-22	SCALCO E BOMBONATO LTDA	5101	ARM CANTO 75 X 66 P FORNO MDF UV BCO ROYEE SBANCATO		19.967.841.0001-09	247,89 NÃO contabilizado
Saída	2014	25/04/14	41140404565807000122550010000100161001255213	10017	04.565.807/0001-22	SCALCO E BOMBONATO LTDA	5101	ARM CANTO 75 X 66 P FORNO MDF UV BCO ROYEE SBANCATO		19.967.841.0001-09	62,06 NÃO contabilizado
Saída	2014	25/04/14	41140404565807000122550010000100161001255213	10017	04.565.807/0001-22	SCALCO E BOMBONATO LTDA	5101	ARM CANTO 75 X 66 P FORNO MDF UV BCO ROYEE SBANCATO		19.967.841.0001-09	292,22 NÃO contabilizado
Saída	2014	08/05/14	43140875565000010455002000114808101148080	114808	07.556.650/0001-04	Bertolini S/A	6101	Armadaz Aco Dpl Bk EVIDENCE	BR	19.967.841.0001-09	54,71 NÃO contabilizado
Saída	2014	08/05/14	43140875565000010455002000114808101148080	114808	07.556.650/0001-04	Bertolini S/A	6101	Armadaz Aco Dpl Bk EVIDENCE	BR	19.967.841.0001-09	106,1 NÃO contabilizado
Saída	2014	08/05/14	43140875565000010455002000114808101148080	114808	07.556.650/0001-04	Bertolini S/A	6101	Armadaz Aco Dpl Bk EVIDENCE	BR	19.967.841.0001-09	184,30 NÃO contabilizado
Saída	2014	08/05/14	43140875565000010455002000114808101148080	114808	07.556.650/0001-04	Bertolini S/A	6101	Armadaz Aco Dpl Bk EVIDENCE	BR	19.967.841.0001-09	234,42 NÃO contabilizado

Importante reproduzir abaixo os termos do Relatório Fiscal (e-fls. 49 e ss), que descreve em minúcias a reiteração das condutas dolosas de sistemática ocultação de receitas (evidenciadas pelas compras efetuadas sem contabilização e estouros de caixa) pela empresa e a posterior venda sem emissão de Nota Fiscal e sem registro contábil, o que caracteriza a “utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo”, previsão do art. 29, § 9º, inciso II da LC 123/2006, e que fundamentou a exclusão do SN:

A partir da denúncia formulada pela Justiça e de posse das informações prestadas em atendimento à intimação, além daquelas já disponibilizadas pelo contribuinte por ocasião da geração e transmissão do PGDAS – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional e DEFIS – Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (fls. 27 a 44), constatamos que as duplicatas e notas promissórias emitidas constantes da ação judicial supra não foram registradas na contabilidade da empresa.

Indo além, identificamos por diversas vezes a ocorrência de “estouro de caixa”, caracterizado pelo saldo credor da conta contábil “Caixa”, integrante do Ativo.

Como sabido, a conta “Caixa” representa o dinheiro em espécie de posse da empresa. Assim, é impossível que uma entidade possua quantidade negativa de papel-moeda em suas mãos. Tal possibilidade só existe quando tratamos da conta “Bancos”, também integrante do Ativo, já que as instituições financeiras dispõem de meios como o cheque especial e congêneres para suprimento de fundos quando os pagamentos superam as disponibilidades do cliente.

O saldo credor da conta “Caixa” é uma robusta prova da omissão de receitas. Isto ocorre porque o contribuinte possui dinheiro para efetuar suas transações, mas não o declara

justamente para fugir da tributação. No caso em tela, ao optar pelo Simples Nacional, sua sistemática de cobrança baseia-se na receita bruta, tal como disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006. Assim, ao furta-se na declaração dos rendimentos auferidos, submete-se a uma alíquota menor do que a que seria devida.

O “estouro de caixa” ocorre quando o contribuinte efetua os pagamentos das despesas necessárias à manutenção de sua atividade porém não possui receita declarada suficiente para quitar as obrigações assumidas. Embora impossível no plano prático, o regime das partidas dobradas usual da Contabilidade permite o registro da operação, mas a ocorrência do saldo credor na conta Caixa é evidência da ocorrência da omissão de receitas. Exemplos do “estouro de caixa” no caso concreto podem ser obtidos nas páginas 2, 3 e 6 do livro Razão de 2014. (arquivo “Razao Contabil 2014.pdf”) e página 1 e 8 do Livro Razão de 2015. (arquivo “Razao Contabil 2015.pdf”), juntados às fls. 19.”

(...)

"No caso em tela, a falta de emissão de documento fiscal de venda está provada pela não contabilização dessa operação ao confrontarmos as notas promissórias e duplicatas apresentadas em juízo com o disponibilizado pela contabilidade do contribuinte.

A reiteração da infração, por seu turno, resta evidenciada, conforme aba “EXEMPLO Bertolini e Scalco” da planilha juntada às fls. 46, pela não contabilização de diversas mercadorias adquiridas para revenda já no mês de abril de 2014. Para tanto, vide os exemplos das NF nº 113736 (Bertolini S/A), NFs nº 10016 e 10017 da Scalco e Bombonato S/A, não registradas em abril de 2014, o que acarreta na exclusão do Simples Nacional a partir do mês de abril de 2014, nos termos do § 1º do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006.

O que constatamos é a sistemática ocultação de receitas (por ocasião da não emissão de nota fiscal de venda) e despesas (não contabilização de todas as aquisições de mercadorias), de forma dolosa, já que não é crível que o sujeito passivo por mero descuido tivesse deixado de contabilizar suas receitas e despesas na forma e montante apurados pela fiscalização. Aplicável, assim, o § 2º do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006, que veda a opção pelo Simples Nacional por 10 anos contados da ocorrência da infração."

A Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, prescreve em seus artigos 26 e 29, incisos V e XI e §§ 1º, 2º e 9º, inciso II:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

(...)

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

(...)

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;(...

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26; (...)

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

§ 2º O prazo de que trata o § 1º deste artigo será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto nesta Lei Complementar.(...)

§ 9º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do caput:

I- a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento; ou II- a segunda ocorrência de idênticas infrações, caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

Não há dúvida que a legislação que prevê omissão de receitas aplica-se à microempresa e à empresa de pequeno porte (artigos do RIR/99):

#### Omissão de Receita

Art. 199. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições referidos na Lei nº 9.317, de 1996, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas (Lei nº 9.317, de 1996, art. 18).

(...)

#### Omissão de Receita

Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

(...)

#### Falta de Emissão de Nota Fiscal

Art. 283. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (Lei nº 8.846, de 1994, art. 2º)."

Alega a Recorrente que foi considerado precipitadamente que todos os bens adquiridos foram revendidos. Afirma que no presente processo não restou apontada a ocorrência concreta de qualquer situação de fato indicada na legislação citada, mas tão somente existem presunções e suposições sobre a ocorrência de fraude de documentação fiscal.

Mas, restou demonstrado nos autos que houve sistemática ocultação de receitas efetuada de forma dolosa pela Recorrente e a posterior venda sem emissão de Nota Fiscal sem registro contábil.

Assim sendo, entendo que restou caracterizada no caso a prática reiterada de infrações à legislação tributária e a falta de emissão de documento fiscal de venda de mercadorias, o que acarreta a exclusão do SN a partir do mês de abril de 2014 nos termos da Lei Complementar n.º 123, de 14/12/2006, em seu artigo 29, incisos V e XI e seus §§ 1º, 2º e 9º, inciso II.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa