



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.720376/2021-93
ACÓRDÃO	1201-007.541 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	L. AUBIN & GOMES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

SIMPLES NACIONAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES APÓS O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. PARCELAMENTO. TEMA 101 DO STJ. EXCLUSÃO DO REGIME.

A caracterização da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, exige que a regularização da infração ocorra antes de qualquer procedimento administrativo de fiscalização e mediante pagamento integral do tributo devido. A retificação de declarações e a confissão do débito após a ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal afastam o requisito da espontaneidade.

Parcelamento não se equiparam a pagamento para fins de denúncia espontânea, conforme entendimento consolidado no Tema 101 do STJ. Constatada omissão de receitas revelada no curso da fiscalização, a posterior regularização não impede a aplicação das consequências legais da infração, inclusive a exclusão do regime do Simples Nacional com efeitos retroativos.

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DE OFÍCIO. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO. ART. 84 DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 140/2018. CONFIGURAÇÃO.

A exclusão de ofício da microempresa ou empresa de pequeno porte produz efeitos a partir do próprio mês em que incorrida a infração quando constatada prática reiterada de infração à Lei Complementar nº 123/2006.

Nos termos do art. 84, § 6º, da Resolução CGSN nº 140/2018, considera-se prática reiterada a repetição de idênticas infrações em dois ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, no intervalo dos últimos cinco anos-calendário.

A constatação da reiteração não exige a existência de autuações sucessivas e independentes, sendo suficiente que infrações da mesma natureza sejam apuradas em diferentes períodos de apuração, ainda que no âmbito de um único procedimento fiscal.

SIMPLES NACIONAL. OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. AGRAVAMENTO DA PENALIDADE. ART. 29, § 2º, DA LC Nº 123/2006. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 14.

A ausência de emissão de notas fiscais, embora configure infração e constitua elemento apto à caracterização da omissão de receitas, não autoriza, por si só, o agravamento da penalidade para o prazo de dez anos previsto no art. 29, § 2º, da LC nº 123/2006, sendo indispensável a demonstração de artifício, ardil ou meio fraudulento qualificado, nos termos da Súmula CARF nº 14. A reiteração da conduta e a expressividade dos valores omitidos não suprem a ausência de prova de dolo específico. Verificada relação de instrumentalidade entre a falta de emissão de documento fiscal e a omissão de receitas, aplica-se o princípio da consunção, afastando-se a duplicidade valorativa da mesma circunstância fática como fundamento para majoração sancionatória.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah, que votou por afastar a caracterização de reiteração de conduta, entendendo que a exclusão não poderia impedir nova opção pelo Simples Nacional no ano subsequente.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

O Auto de Infração nº 11000.720376/2021-93 tem origem em procedimento fiscal instaurado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Pelotas, do qual resultou a exclusão de ofício do Centro de Formação de Condutores Flora do regime do Simples Nacional, formalizada por meio do Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 1/2021.

A autoridade fiscal concluiu pela ocorrência de infração reiterada à Lei Complementar nº 123/2006, entendendo que a contribuinte teria adotado conduta destinada à supressão ou redução de tributo. Em razão da suposta utilização de meio fraudulento, apto a induzir ou manter o Fisco em erro, foi aplicada a penalidade de impedimento de nova opção pelo Simples Nacional pelo prazo de 10 (dez) anos-calendário.

Observo, ainda, que o relatório fiscal registra que, em 05/11/2020, quando o procedimento fiscal já se encontrava em curso, a Recorrente apresentou retificação de todos os trinta e seis PGDAS relativos ao período analisado. A comparação entre as declarações originalmente entregues e as versões retificadas indicou subdeclaração de receitas no valor de R\$ R\$ 3.381.626,06, montante equivalente a 30% das receitas apuradas no triênio fiscalizado.

Os valores informados nas declarações retificadoras correspondem às informações financeiras registradas no sistema do DETRAN/RS, entidade responsável pelo controle dos serviços prestados pelos Centros de Formação de Condutores.

Por fim, observo que a autoridade fiscal não reconheceu a espontaneidade da regularização, por entender que as retificações do PGDAS foram realizadas somente após o início da fiscalização e que o parcelamento não equivale a pagamento para os fins do art. 38 do CTN.

Cientificada da exclusão, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, pleiteando a anulação do Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 1/2021 e sua consequente reinclusão no regime do Simples Nacional. Subsidiariamente, sustenta que, caso a exclusão venha a ser mantida, seus efeitos devem produzir-se somente a partir de 31/12/2019.

A manifestação de inconformidade foi apreciada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, que decidiu pela manutenção da exclusão da contribuinte do regime simplificado. Transcrevo, a seguir, a ementa do acórdão:

EXCLUSÃO DO SIMPLES. OMISSÃO DE RECEITAS. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS

FISCAIS. Deve ser excluída do Simples Nacional a empresa que reiteradamente omite parcela substancial de sua receita, deixando de registrá-la no livro caixa ou registrando-a como adiantamento, constituindo, da mesma forma, razão para exclusão a prática reiterada de não emitir documentos fiscais de prestações de serviços.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. PRÉVIA INTIMAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES JUNTO A ÓRGÃOS PÚBLICOS. POSSIBILIDADE.

Não constitui causa de nulidade a obtenção de informações junto a órgãos públicos em procedimento prévio de seleção e preparo fiscalização.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

O órgão julgador de primeira instância registrou que a alegação de erro é inverossímil, seja porque o volume dos valores que deixaram de ser declarados é incompatível com a admissibilidade dessa ocorrência, seja porque ela não se deu de forma episódica, mas constituiu conduta que se protraiu ao longo de pelo menos três anos.

A autoridade fiscal destacou, ainda, que já está consolidado o entendimento de que, uma vez iniciado o procedimento fiscal, a retificação das declarações não afasta nem altera a atuação de ofício. Esse entendimento está refletido na Súmula CARF nº 33.

A contribuinte exerceu o duplo grau de jurisdição mediante a interposição de recurso voluntário. A peça recursal renova os fundamentos apresentados na impugnação, que podem ser sintetizados da seguinte forma:

- Os relatórios obtidos junto ao Detran/RS não podem ser utilizados para fins de apuração da omissão. Pois, o sistema utilizado pelo órgão não realiza controle de receitas, limitando-se ao registro das etapas do processo de habilitação de condutores;
- Reafirma que retificou as PGDAS dentro do prazo de 20 dias do termo de início de fiscalização, bem como, parcelou o saldo devedor dentro do prazo legal. Logo, não há que se cogitar em exclusão retroativa da empresa do Simples Nacional;
- Não há que se falar em prática reiterada no caso, simplesmente porque essa foi a primeira vez que a recorrente foi fiscalizada e autuada com o indicativo dessa suposta omissão, a qual, inclusive, ainda está em discussão em processo administrativo, não podendo ser assumida como verdadeira (e como precedente para prática reiterada) até decisão final definitiva
- Sustenta que a fiscalização não comprovou qual o meio arbil e fraudulento utilizado pela empresa, recorrente, que induziu ou manteve a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento do Simples Nacional.

O processo foi então redistribuído à minha relatoria para análise e elaboração de voto, o qual apresento à mesa para apreciação deste colegiado.

Em síntese, este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Renato Rodrigues Gomes**, Relator.

Admissibilidade do Recurso Voluntário:

O recurso voluntário foi interposto tempestivamente e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Da nulidade do ato administrativo por fundamentação exclusiva em relatórios do DETRAN/RS:

A Recorrente sustenta, como tese principal para a anulação do Ato Declaratório Executivo (ADE), que as informações extraídas do sistema GID-GFC do Detran/RS possuem caráter estritamente estatístico, prestando-se apenas ao controle de etapas do processo de habilitação.

Não assiste razão à recorrente ao sustentar que os dados fornecidos pelo Departamento Estadual de Trânsito do Rio Grande do Sul (Detran/RS) seriam imprecisos à mensuração de suas receitas, sob o argumento de que refletiriam apenas o registro das etapas dos processos de habilitação instaurados perante os CFC's.

A omissão de receitas dificilmente se revela por prova direta, pois é pouco plausível que a contribuinte produza ou preserve documento que explicita a ocultação deliberada do faturamento. Por essa razão, a matéria é tradicionalmente demonstrada por meio de presunções e de conjunto convergente de indícios, extraídos de fatos objetivos e comprovados, aptos a evidenciar incompatibilidade entre a atividade econômica desenvolvida e a receita declarada.

No caso concreto, a fiscalização não se valeu de mera conjectura. Partiu de dado concreto, objetivo e incontroverso: os valores correspondentes aos 5% do repasse efetuado pela Recorrente ao Detran/RS em razão dos serviços próprios prestados:

Anexo VIII – Portaria DETRAN/RS nº 181/2016

Art. 2º Dos valores recebidos de todas as horas-aula teóricas e práticas de direção veicular, ministradas e cobradas do candidato/conductor, o CFC repassará ao DETRAN/RS o valor correspondente a 5% (cinco por cento).

Parágrafo único. O repasse será realizado na forma de retenção do valor na remuneração mensal do CFCs.

Se o repasse representa exatamente 5% da receita bruta do serviço, então o valor integral da operação corresponde, necessariamente, a vinte vezes o montante retido. Trata-se de consequência lógica e matemática inevitável, que independe de qualquer juízo estimativo subjetivo.

A partir desse parâmetro, a fiscalização reconstruiu a receita efetivamente auferida e demonstrou sua incompatibilidade com os valores declarados no PGDAS. A construção, portanto, não é arbitrária: resulta de inferência objetiva extraída de fato comprovado e não infirmado pela recorrente.

A cadeia lógica da apuração pode ser assim sintetizada:

- O CFC efetua repasse de 5% ao DETRAN/RS;
- Esse repasse somente existe se houver receita decorrente de serviço próprio efetivamente prestado;
- O valor do repasse não foi impugnado pela recorrente;
- Logo, o valor-base sobre o qual o repasse foi calculado é incontroverso;
- Se o PGDAS-D não reflete essa mesma base econômica, resta caracterizada a omissão de receitas.

Torno a ressaltar que a apuração fiscal não se funda em mera suposição ou em estimativa abstrata. Ao contrário, apoia-se em fato financeiro efetivamente ocorrido e objetivamente comprovável: o repasse efetuado pela recorrente ao Detran/RS, correspondente aos 5% devidos em razão dos serviços próprios por ela prestados.

Esse dado é relevante porque o repasse tem por base a própria receita operacional da recorrente. Assim, a partir de valor efetivamente repassado e objetivamente verificável, a fiscalização pôde identificar, mediante simples operação aritmética, a receita bruta correspondente aos serviços prestados.

Ainda que a prestação da aula tenha ocorrido em momento distinto da contratação, o valor repassado ao Departamento Estadual de Trânsito pressupõe, necessariamente, a existência de serviço próprio já prestado, remunerado e economicamente quantificado.

É exatamente por essa razão que o próprio órgão estadual reconhece que tais informações, consideradas em perspectiva anual, podem ser utilizadas como base de faturamento médio ou mínimo dos CFC's.

É possível que, em situações pontuais, a contratação do serviço, a emissão da nota fiscal e a efetiva realização das aulas não ocorram no mesmo mês. Todavia, tais defasagens

temporais tendem a se compensar ao longo do próprio exercício, sobretudo quando a análise considera processos de habilitação iniciados e concluídos dentro do mesmo ano-calendário.

Por essa razão, eventual desencontro entre meses específicos perde relevância quando a comparação é realizada em base anual, não sendo apto, por si só, a justificar a expressiva divergência entre a receita declarada e o volume de serviços efetivamente prestados.

Além do mais, a própria contribuinte assinalou no PGDAS a opção pelo regime de competência. Sob essa sistemática, a receita deve ser reconhecida no período em que o serviço é efetivamente prestado, independentemente da data da contratação ou do recebimento financeiro.

Assim, o critério temporal adotado pela fiscalização, fundado na data da realização das aulas, exames e demais etapas do processo de habilitação, mostra-se plenamente compatível com o regime de apuração escolhido pela própria recorrente, esvaziando a alegação de que eventual divergência decorreria exclusivamente de desencontro entre a contratação do serviço e sua posterior execução.

A fiscalização restringiu sua apuração aos RENACHs abertos e concluídos dentro do próprio exercício, nos anos de 2017, 2018 e 2019. Com isso, afastou-se, a possibilidade de distorções decorrentes de eventual contratação em exercício anterior ou de conclusão do serviço em exercício posterior, circunstância que enfraquece substancialmente a alegação de mero desencontro temporal entre a prestação dos serviços e o reconhecimento da receita.

Também não procede a alegação de que a divergência decorreria do reajuste anual dos valores promovido pelo Departamento Estadual de Trânsito do Rio Grande do Sul. É certo que, em tese, poderia haver diferença entre o valor vigente na data da contratação e aquele constante do sistema na data da prestação da aula. Todavia, essa circunstância é irrelevante no caso concreto.

Isso porque a apuração da omissão de receitas não foi construída a partir de valores estimativos de aulas constantes do sistema GID-GFC, mas com base no montante efetivamente repassado ao DETRAN/RS. Cuida-se, portanto, de dado financeiro real, extraído de operação economicamente consumada, correspondente ao valor efetivamente pago pelo condutor ao Centro de Formação.

A expressiva diferença tampouco pode ser atribuída a supostos cancelamentos, devoluções ou descontos. Isso porque não foi anexado aos autos nenhuma nota com abatimento, estorno, cancelamento ou qualquer outra circunstância apta a reduzir a receita bruta correspondente aos serviços prestados.

Além disso, há elemento probatório relevante que impede tratar a controvérsia como simples divergência metodológica ou temporal, uma vez que a própria contribuinte reconheceu os valores ao retificar suas declarações. Esse reconhecimento enfraquece decisivamente qualquer tentativa de reconduzir a discussão a mero desacordo técnico.

Portanto, como a Recorrente não apresentou prova suficiente para explicar a significativa diferença entre a receita declarada no PGDAS e os valores correspondentes aos serviços efetivamente prestados e registrados no Detran/RS, a conclusão da fiscalização quanto à existência de omissão de receitas mostra-se correta e devidamente fundamentada.

Da nulidade da exclusão do Simples Nacional após a retificação dos PGDAS e parcelamento:

A Recorrente sustenta a impossibilidade de sua exclusão do regime do Simples Nacional, formalizada por meio do Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 1/2021, sob o argumento de que a omissão inicialmente identificada teria sido regularizada mediante retificação das PGDAS e do parcelamento dos débitos correspondentes antes da lavratura do auto de infração.

A tese recursal parte da premissa de que a confissão dos débitos, seguida de seu parcelamento, impediria a produção retroativa dos efeitos da exclusão do Simples Nacional, sob o fundamento de que teria ocorrido regularização espontânea da situação fiscal.

Tal entendimento, contudo, não encontra amparo no ordenamento jurídico.

Nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional, a denúncia espontânea somente produz efeitos jurídicos quando a contribuinte regulariza sua situação antes de qualquer iniciativa da Administração Tributária, mediante o pagamento do tributo devido e dos acréscimos legais correspondentes:

CTN

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

No caso concreto, tal requisito não se verifica. Conforme consta dos autos, a contribuinte retificou suas declarações PGDAS em 05/11/2020, ou seja, nove dias após a ciência

do Termo de Início do Procedimento Fiscal, ocorrido em 27/10/2020, circunstância que afasta, de forma inequívoca, o requisito da espontaneidade.

Além do que, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que parcelamento não se equiparam a pagamento para fins de caracterização da denúncia espontânea:

Tema 101: O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.

Em termos práticos, isso significa que não foram preenchidos os requisitos legais necessários para afastar a sanção administrativa decorrente da omissão de receitas.

A lógica dessa construção normativa é clara. A espontaneidade exige que a contribuinte, por iniciativa própria e antes de qualquer atuação da Administração Tributária, reconheça a infração e proceda à regularização de sua situação fiscal.

Essa espontaneidade cessa com o início do procedimento de fiscalização. A partir desse momento, qualquer regularização realizada pelo contribuinte deixa de ser manifestação voluntária e passa a configurar mera reação à atuação estatal, voltada à mitigação das consequências da infração preste a identificação.

Os elementos constantes dos autos indicam que a interrupção da conduta irregular ocorreu apenas após o início da fiscalização. Assim, a posterior retificação das declarações e o parcelamento do débito não decorreram de iniciativa espontânea, mas de reação à atuação da Administração Tributária.

Nessa perspectiva, a doutrina costuma descrever tal situação como retorno pela chamada “ponte de ouro”, não por arrependimento espontâneo, mas por inevitabilidade diante da atuação fiscal.

Importa registrar, ainda, que a exclusão de ofício do Simples Nacional possui natureza declaratória. O ato administrativo de exclusão não cria uma situação jurídica, limitando-se a reconhecer uma situação irregular que já se encontrava configurada no plano fático.

Por essa razão, seus efeitos devem retroagir ao momento da ocorrência da infração, impedindo que o contribuinte se beneficie de sua própria conduta irregular. Nesse sentido dispõe o art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006:

Lei Complementar nº 123/2006

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.

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

O §1º do referido dispositivo é claro ao prever que, nas hipóteses ali previstas, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorrida a infração. Com a efetivação da exclusão do regime simplificado, a pessoa jurídica passa a se submeter às regras ordinárias de tributação aplicáveis às demais empresas, nos termos do art. 32 da LC nº 123/2006.

No caso concreto, a exclusão produziu efeitos retroativos a 01/02/2017, conforme formalizado no Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 1/2021. Também não prospera o argumento da Recorrente fundado no art. 47 da Lei nº 9.430/1996:

Lei nº 9.430/96

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, **os tributos e contribuições já declarados**, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

Referido dispositivo autoriza o contribuinte submetido a ação fiscal a pagar, no prazo de vinte dias contados do recebimento do termo de início de fiscalização, tributos já declarados, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

Todavia, essa regra possui campo de incidência específico: situações de atraso no pagamento de tributos regularmente declarados. Não se aplica, portanto, a hipóteses em que a infração consiste na própria omissão de receitas ou na falta de declaração do fato gerador, como ocorre no presente caso.

Aqui, a irregularidade não se resume ao atraso no pagamento de tributo já declarado, mas sim à omissão de receitas que somente vieram à luz em razão da atuação fiscal. Nessas circunstâncias, não há falar em aplicação do art. 47 da Lei nº 9.430/1996.

Diante desse quadro normativo e fático, concluo que a posterior retificação das declarações e o parcelamento do débito não possuem o condão de afastar a exclusão do regime do Simples Nacional, tampouco de impedir a produção de seus efeitos retroativos.

Da exclusão da contribuinte do regime simplificado:

Prosseguindo na análise do recurso voluntário, verifico que a Recorrente sustenta não ter a fiscalização demonstrado qual teria sido o meio ardiloso ou fraudulento supostamente empregado para induzir ou manter a autoridade fiscal em erro, com o fim específico de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

À vista dessas circunstâncias, defende inexistir fundamento para qualificar a conduta como fraudulenta, bem como para a aplicação da penalidade consistente na vedação de nova opção pelo prazo de 10 (dez) anos.

Antes de examinar a subsunção da conduta à hipótese normativa de exclusão de ofício do Simples Nacional, entendo necessário delimitar o conteúdo jurídico da sanção aplicada. A controvérsia exige distinguir institutos que, embora semanticamente próximos, submetem-se a regimes jurídicos distintos e produzem consequências igualmente diversas.

Refiro-me, de um lado, à “prática reiterada” de infração prevista na legislação do Simples Nacional e, de outro, à noção de “reincidência” típica do direito sancionador de matriz penal. Tal distinção assume relevo porque a Administração Tributária somente pode impor sanções nos estritos limites da hipótese legalmente prevista.

Para fins de exclusão do Simples Nacional, o legislador não condicionou a aplicação da medida à caracterização de reincidência, instituto que pressupõe a existência de infração anterior definitivamente apurada, seguida da prática de nova conduta ilícita posterior:

Resolução CGSN nº 140/18:

Art. 84. A exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

IV - A partir do próprio mês em que incorridas, hipótese em que a empresa ficará impedida de fazer nova opção pelo Simples Nacional nos 3 (três) anos-calendário subsequentes, nas seguintes hipóteses: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 1º)

d) Ter a empresa incorrido em práticas reiteradas de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123, de 2006;

j) se for constatado que a empresa, de forma reiterada, não emite documento fiscal de venda ou prestação de serviço, observado o disposto nos arts. 59 a 61 e ressalvadas as prerrogativas do MEI nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 106;

§ 2º O prazo a que se refere o inciso IV do caput 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 na forma do Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 2º)

§ 6º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nas alíneas "d", "j" e "k" do inciso IV do caput: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 9º)

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, em um ou mais procedimentos fiscais; 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.

A resolução não criou nova hipótese de exclusão nem estabeleceu requisitos distintos daqueles previstos em lei. Sua função foi apenas reproduzir, em âmbito infralegal, a disciplina já contida no art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006:

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;

§ 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.

O microsistema do Simples Nacional adotou, para fins de exclusão do regime, o critério da prática reiterada, o qual se perfaz pela repetição habitual da conduta infracional ao longo do tempo, ainda que integralmente constatada no âmbito de um único procedimento fiscal e independentemente da existência de autuação anterior.

Considerando que a sistemática do Simples Nacional é de apuração mensal, cada competência constitui unidade autônoma de verificação do cumprimento das obrigações tributárias. Desse modo, comprovado que a mesma infração se repetiu em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, dentro do intervalo de 5 (cinco) anos-calendário, resta caracterizada a prática reiterada exigida pela norma de regência.

O texto normativo prevê ainda que a exclusão de ofício da microempresa ou empresa de pequeno porte produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorrida a infração quando constatada prática reiterada de infração ao disposto na LC nº 123/2006. Como consequência jurídica, a pessoa jurídica ficará impedida de realizar nova opção pelo regime simplificado pelo prazo de três anos-calendário subsequentes.

A lógica do Simples Nacional é fundada em uma relação de confiança. O contribuinte recebe tratamento favorecido, com menor carga tributária e obrigações simplificadas, porque se presume que cumprirá corretamente as regras do regime.

Por isso, quando o contribuinte utiliza o Simples Nacional para ocultar receitas ou praticar fraude, não há apenas uma infração tributária comum. Há quebra da confiança que justifica a própria existência do tratamento diferenciado, o que torna legítima sua exclusão do regime.

A finalidade da sanção não é apenas reprimir o ilícito individualmente considerado, mas preservar a integridade do próprio regime simplificado, impedindo que ele seja utilizado como instrumento de ocultação de receitas ou de redução artificial da carga tributária.

Esse é o motivo pelo qual a legislação prevê o agravamento da penalidade para o prazo de dez anos quando verificada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento apto a induzir ou manter a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

No caso concreto, a fiscalização sustenta que a ausência de emissão de nota fiscal não configura mero descumprimento de obrigação acessória, mas mecanismo de ocultação da própria ocorrência do fato gerador, ao impedir a exteriorização formal das prestações de serviços realizadas. Argumenta, nesse sentido, que a falta de documentação criaria aparência de inexistência da operação e, por consequência, da obrigação tributária correspondente.

De fato, os elementos constantes dos autos evidenciam relevante divergência entre a receita efetivamente auferida e aquela declarada, com omissões verificadas ao longo de diversas competências. A repetição da conduta, associada à ausência de emissão de documentos fiscais e à inconsistência das informações prestadas no PGDAS, afasta a hipótese de erro meramente episódico ou falha isolada de escrituração.

Todavia, a despeito da materialidade da infração e da sua reiteração, tais circunstâncias, por si sós, não se mostram suficientes para caracterizar a utilização de artifício, ardil ou meio fraudulento nos termos exigidos pela legislação de regência para o agravamento da penalidade.

A orientação consolidada no âmbito deste Conselho, sintetizada na Súmula CARF nº 14, é firme no sentido de que a simples omissão de receitas - ainda que reiterada e relevante - não autoriza a qualificação da conduta sem a demonstração de elemento subjetivo específico, consistente em fraude estruturada ou expediente doloso voltado a induzir a fiscalização em erro.

No presente caso, não se identifica, a partir do conjunto probatório, a existência de mecanismos adicionais de dissimulação, manipulação de registros ou interposição de expedientes artificiais que revelem atuação dolosa qualificada.

O que se verifica, em essência, é a omissão de receitas decorrente da não emissão de documentos fiscais e da correspondente subdeclaração, conduta que, embora grave e apta a justificar a exigência tributária e a aplicação das penalidades ordinárias, não se equipara, sob o prisma jurídico, à fraude qualificada exigida para a incidência do art. 29, § 2º, da LC nº 123/2006.

Acrescente-se, ainda, que a ausência de emissão de nota fiscal, embora constitua infração autônoma em tese, revela-se, no caso concreto, como meio necessário à consecução do resultado mais amplo de omissão de receitas, não ostentando autonomia suficiente para justificar tratamento sancionatório agravado. Trata-se de típica relação de instrumentalidade, em que a infração acessória se exaure no ilícito material principal, atraindo a incidência do princípio da consunção.

Assim, admitir que esse mesmo comportamento — consistente na não emissão de documentos fiscais — sirva simultaneamente como fundamento para caracterizar a omissão e, adicionalmente, como elemento qualificante para agravar a penalidade implicaria indevida duplicidade valorativa da mesma circunstância fática.

Dessa forma, à luz da jurisprudência consolidada deste Conselho, deve ser afastado o agravamento da penalidade, reduzindo-se a vedação ao prazo ordinário de 3 (três) anos, diante da ausência de comprovação de ardil ou meio fraudulento qualificado, bem como da incidência do princípio da consunção.

A infração encontra-se, portanto, devidamente caracterizada em seus aspectos fáticos e jurídicos, inexistindo dúvida relevante quanto à ocorrência de omissão de receitas, razão pela qual não há espaço para a aplicação do art. 112 do CTN, impondo-se a manutenção da exigência, com o afastamento apenas do agravamento sancionatório.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reduzir a vedação à nova adesão ao regime simplificado ao prazo de 3 (três) anos, ante a ausência de comprovação de meio fraudulento qualificado.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes

Conselheiro Relator