



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.723513/2021-41
ACÓRDÃO	1201-007.575 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE FORMACAO DE CONDUTORES TORRES 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, por entender 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 11000-723.513/2021-41 tem origem em procedimento fiscal instaurado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Pelotas, do qual resultou a exclusão de ofício da empresa Centro de Formação de Condutores Torres do regime do Simples Nacional, formalizada por meio do Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 13/2021.

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.

Observe, ainda, que o relatório fiscal registra que, em 16/11/2020, 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\$ 2.000.768,21, montante equivalente a 23,57% 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, registro que a autoridade fiscal afastou o reconhecimento da espontaneidade da regularização, ao fundamento de que as PGDAS retificadoras foram apresentadas apenas após o início do procedimento fiscal.

Cientificada da exclusão, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, na qual busca a anulação do Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 13/2021 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 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza, que decidiu pela manutenção da exclusão da contribuinte do regime simplificado. Transcrevo, a seguir, a ementa do acórdão:

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

OMISSÃO DE RECEITA. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO AO DISPOSTO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL.

Tendo a fiscalização logrado demonstrar a existência de omissão reiterada de receita, verificada durante 35 (trinta e cinco) meses, dentre os 36 (trinta e seis) meses do período auditado, correta se revelou a exclusão de ofício da pessoa jurídica do Simples Nacional (art. 29, inc. V, da Lei-Complementar nº 123/2006).

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

O órgão julgador de primeira instância registrou que o lançamento não teve como fundamento as informações encaminhadas pelo DETRAN/RS, mas os valores declarados nos PGDAS retificadores apresentados pela própria empresa, os quais se mostrariam compatíveis com os dados daquele órgão.

Assinalou, ainda, que tais declarações retificadoras foram transmitidas em 16/11/2020, enquanto o procedimento fiscal havia sido formalmente instaurado em 05/11/2020, mediante a ciência do termo de início de fiscalização, circunstância que afastaria o reconhecimento da espontaneidade.

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;
- Sustenta que a fiscalização não comprovou qual o meio ardil 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:

No âmbito do Direito Processual, o exercício do direito de recorrer não possui caráter absoluto. O conhecimento do recurso pressupõe o atendimento de requisitos objetivos e subjetivos, dentre os quais se destacam a tempestividade, a legitimidade da parte, o interesse recursal e a regularidade formal da peça recursal.

No que se refere especialmente à regularidade formal e ao interesse recursal, observo que a petição recursal não pode se limitar à mera manifestação de inconformismo genérico com a decisão impugnada. Incumbe ao recorrente enfrentar os fundamentos determinantes do pronunciamento recorrido, estabelecendo verdadeiro diálogo argumentativo com o conteúdo decisório.

Tal exigência é amplamente reconhecida pela doutrina processual como manifestação do Princípio da Dialeticidade Recursal, segundo o qual o recurso deve conter impugnação específica aos fundamentos da decisão combatida. No caso concreto, constato nítida ruptura do diálogo processual exigido por esse princípio.

A Recorrente insiste, em seu recurso voluntário, na alegação de que relatórios oriundos do DETRAN/RS não poderiam servir de fundamento para o lançamento fiscal nem para demonstrar eventual omissão de receitas. Transcrevo o trecho pertinente da peça recursal:

Assim, tem-se que os serviços próprios registrados no Sistema GID – GFC não representam o faturamento da empresa, mas, sim, o momento em que o serviço é prestado pelo CFC, de forma que, diferentemente do que concluiu a Fiscalização, o CFC não possui como receita a soma dos serviços delegados e próprios registrados no Sistema GID daquele mês, significando, tão somente, que prestou aqueles serviços naquela competência.

Desta feita, ressalta a empresa re que a prova existente no Procedimento Administrativo Fiscal é o valor declarado contabilmente, os valores recolhidos e a movimentação financeira da fiscalizada. Nenhuma outra prova existe que se possa considerar válida e plena para fins de prova de faturamento da empresa atuada.

Ocorre que, ao examinar os fundamentos da decisão recorrida e do próprio Relatório Fiscal, verifico que o lançamento não se fundamenta nos relatórios do DETRAN/RS.

Ao contrário do que sustenta a Recorrente, a apuração fiscal tomou por base as declarações transmitidas pela própria contribuinte, notadamente os PGDAS retificadores, aos quais se acresceu apenas a parcela correspondente aos 5% destinados ao DETRAN/RS, cuja dedução da base de cálculo foi considerada indevida:

Página 8 e 11 do Relatório Fiscal

Tendo em vista essa grande proximidade e considerando que os valores informados pelo Detran/RS são estimados, eis que se baseiam em valores constantes nas correspondentes Portarias e não no valor recebido (ainda que tenham por base os serviços efetivamente prestados comunicados pelo CFC TORRES), **tomaremos como base os valores constantes nos PGDAS-D retificadores.** [...]

Registre-se que não cabe ao contribuinte deduzir da base de cálculo qualquer tipo de custo ou despesa da atividade, como os repasses de 5% (cinco por cento) ao Detran/RS dos valores de horas-aula práticas e teóricas ministradas (conforme art. 2º do Anexo VIII da Portaria Detran/RS nº 181/2016). Caso desejasse abater esses custos da base de cálculo de tributação, por óbvio, deveria o sujeito passivo optar por outro regime de tributação (como o Lucro Real).

Percebe-se, portanto, que a tese recursal dirige-se contra premissa que não foi adotada pela fiscalização, o que evidencia a dissociação entre os argumentos do recurso e os fundamentos do ato administrativo impugnado. Conduta que viola a jurisprudência dos Tribunais Superiores, aplicável ao presente caso por analogia:

Súmula nº 284 do STF: É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia.

Súmula nº 182 do STJ: É inviável o agravo do art. 545 do CPC que deixa de atacar especificamente os fundamentos da decisão agravada.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trilha o mesmo caminho, reconhecendo que a dissociação entre os fundamentos do recurso e a motivação da decisão recorrida inviabiliza o conhecimento do recurso voluntário, por violação ao princípio da dialeticidade:

Acórdão nº 2102-003.880. Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula

RECURSO VOLUNTÁRIO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não há como se conhecer de Recurso Voluntário que não ataca os fundamentos do acórdão recorrido, por ausência de dialeticidade (inteligência do artigo 17 do Decreto 70.235/72, cumulado com os artigos 932, inciso III, e 1.010, inciso III, ambos do Código de Processo Civil).

Para que o recurso possa ser conhecido é indispensável que sejam apresentados os motivos de fato e de direito em que a defesa se fundamenta, bem como seus pontos de discordância e as razões e provas que possuir. O princípio da

dialeticidade impõe que os fundamentos de fato e de direito expostos na decisão combatida se contraponham ao fundamento adotado na decisão recorrida.

A mera expressão de inconformismo da parte não atende ao dever de impugnação específica, nem tampouco alegações que não guardem relação com o feito em questão. A violação do referido princípio é suficiente para que o recurso possa ser admitido.

Como se vê, o princípio da dialeticidade exige que o recorrente impugne especificamente os fundamentos de fato e de direito adotados na decisão recorrida, apresentando razões aptas a demonstrar eventual equívoco do *decisum*. A mera expressão de inconformismo, ou a apresentação de argumentos dissociados das premissas adotadas na decisão combatida, não satisfaz o dever de impugnação específica exigido pelo sistema processual.

No presente caso, além da deficiência formal decorrente da violação ao princípio da dialeticidade, verifico também a ausência de interesse recursal. Isso porque a própria recorrente sustenta que eventual omissão de receitas deveria ser aferida à luz de sua contabilidade e de suas informações fiscais.

Ocorre que a fiscalização já considerou exatamente esses elementos, tomando por base os PGDAS retificadores transmitidos pela própria contribuinte, os quais, até prova em contrário - inexistente nos autos - refletem suas informações contábeis e fiscais.

Nesse contexto, eventual provimento do recurso não produziria utilidade prática, uma vez que o critério de apuração defendido pela Recorrente já foi adotado pela própria autoridade fiscal no momento da constituição do crédito tributário. Assim, não identifico utilidade ou necessidade na apreciação dessa tese recursal, circunstância que afasta o interesse recursal.

Diante desse quadro, concluo que, ante a ausência de impugnação específica aos fundamentos da decisão de primeira instância e da inexistência de interesse recursal, este capítulo do recurso voluntário não merece ser conhecido.

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 13/2021, 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 16/11/2020, ou seja, onze dias após a ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal (e-fl. 17), circunstância que afasta, de forma inequívoca, o requisito da espontaneidade.

Além disso, 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:

Súmula nº 360: O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

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 já identificada.

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 do Fisco.

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 01/01/2017, conforme formalizado no Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 13/2021. 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 hipótese 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 microssistema 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 artil 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 das razões fáticas e jurídicas expostas, encaminho meu voto no sentido de:

- i) Não conhecer do capítulo do recurso voluntário relativo à alegada nulidade do ato administrativo por vício de motivação, em razão da ausência de impugnação específica aos fundamentos da decisão de primeira instância, bem como da inexistência de interesse recursal quanto à matéria;
- ii) Rejeitar a alegação de que a retificação das declarações, seguida do parcelamento do débito, seria capaz de afastar a exclusão do regime do Simples Nacional ou de impedir a produção de seus efeitos retroativos, uma vez que o contribuinte perdeu a espontaneidade ao promover a regularização apenas após o início do procedimento fiscal;
- iii) Dar parcial provimento ao recurso, 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