



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.003503/2005-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.481 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de dezembro de 2020
Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PIZZAS BENITES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. OMISSÕES DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Caracterizam-se como omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - MULTA QUALIFICADA Cabe ao contribuinte a prova da origem dos depósitos constatados em suas contas bancárias. Caso não apresente comprovação da origem, presume-se que tais valores correspondem a receita omitida, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Procede a aplicação de multa qualificada quando ficar comprovada a ocorrência de infração dolosa. **SIMPLES. EXCLUSÃO DO SIMPLES. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

A omissão sistemática de receitas representadas pela existência de créditos bancários de origem não comprovada caracteriza-se como prática reiterada de infração à legislação tributária, situação suficiente para exclusão da empresa do **EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS**

A exclusão do **SIMPLES** pela prática reiterada de infração à legislação tributária gera efeitos a partir, inclusive, do mês que for verificada essa prática. **PAGAMENTOS EFETUADOS A TÍTULO DE SIMPLES.**

Quando da exigência do tributo, devem ser considerados os recolhimentos proporcionais relativos ao imposto efetuados para os mesmos períodos de apuração pela sistemática unificada do **SIMPLES.**

LANÇAMENTOS DECORRENTES

Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e André Severo Chaves que votaram no sentido de dar provimento ao recurso voluntário. Os conselheiros Efigênio de Freitas Junior e Gisele Barra Bossa irão apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Antônio Carvalho Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Gisele Barra Bossa, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, André Severo Chaves (Suplente Convocado) e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls.491/498) interposto pelo Recorrente contra Acórdão n. 18-10.084 – 1ª Turma da DRJ/STM, fls. 440/458), que julgou improcedentes as impugnações apresentadas pelo contribuinte, respectivamente à impugnação da exclusão do Simples (folhas 343/349) e à impugnação dos lançamentos (folhas 358/372), em face da exclusão do contribuinte do Simples Nacional em virtude da presunção legal de omissão de receitas apuradas em fiscalização referentes ao período de 01/01/2000 a 31/12/2004.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do Acórdão recorrido (fl. 440/458):

Contra o contribuinte foram lavrados autos de infração de IRPJ — folhas 03/07, no valor de R\$ 87.790,69; de PIS — folhas 38/42, no valor de R\$ 38.676,21; de Cofins — folhas 54/58, no valor de R\$ 178.506,71; e de CSLL — folhas 20/25, no valor de R\$ 64.022,20, acrescidos de multa de lançamento de ofício e de juros de mora calculados pela taxa Selic.

O contribuinte foi excluído da sistemática de pagamento de tributos e contribuições — SIMPLES — em virtude da prática reiterada de infração à legislação tributária, com efeitos da exclusão a partir de 01/01/2000. A apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi efetuada por arbitramento, tendo em vista a escrituração mantida pelo contribuinte ser imprestável para identificar a movimentação financeira, inclusive a bancária.

De acordo com o "Relatório de Auditoria Fiscal" de folhas 75/84, a autuação deve-se, em síntese, aos seguintes passos.

1. O contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos recursos movimentados nas contas de depósito (folhas 317/337), não tendo logrado comprovar nenhum dos recursos movimentados. A escrituração não permite a identificação da maioria dos lançamentos.
2. Os lançamentos nas contas de depósito foram segregados da seguinte forma: (i) lançamentos cuja origem não foi comprovada e que foram escriturados e (ii) lançamentos cuja origem não foi comprovada e que não foram escriturados.
3. Os lançamentos escriturados, apesar da não comprovação da origem, não foram considerados omissão de receitas. Os que não foram escriturados e cuja origem não foi comprovada, impossibilitando a identificação de quais deles são receitas da atividade da

empresa, foram considerados omissão de receitas com base no art. 287 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

4. Os Livros Diário e Razão não tiveram seus Termos de Abertura e de Encerramento assinados e os Livros Diários não foram submetidos a autenticação, conforme preceitua o § 4º do art. 258 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

5. Pelo fato de a escrituração não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária, da maioria dos lançamentos da empresa, o lucro foi arbitrado com base no art. 530, inc. II, do Regulamento do Imposto - de Renda de 1999, utilizando-se a receita bruta conhecida, conforme arts. 532, 518 e 537 do RIR199.

6. A receita conhecida foi determinada mediante a adição da receita omitida à receita declarada pelo contribuinte na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), conforme planilhas de folhas 72 e 73.

7. Em razão da prática reiterada de infração à legislação tributária (omissão de receitas) o contribuinte foi excluído do SIMPLES, conforme Ato Declaratório Executivo n.º 87, de 09 de novembro de 2005 (folha 74), com efeitos a partir do mês de janeiro de 2000, nos termos dos arts. 14, V, e 15, § 3º, da Lei n.º 9.317, de 1996. O contribuinte impugna a exclusão do Simples (folhas 343/349) e os lançamentos (folhas 358/372), alegando, em síntese, o seguinte:

8. Preenche os requisitos do art. 3º da Lei n.º 9.317, de 1996, para o enquadramento no Simples. A imputação de prática de atos contrários à legislação para a expedição do Ato Declaratório Executivo n.º 87, determinando a sua exclusão do Simples, não deve ser considerada como concretizada enquanto não julgada a impugnação acerca da prática dos atos infracionais.

9. Mesmo que prevaleça a exclusão do Simples, seus efeitos só podem se dar a partir da sua comunicação ao contribuinte, sob pena de violação aos princípios do direito adquirido e da irretroatividade das leis, previstos na Constituição Federal.

10. A Lei n.º 10.174, de 2001, que dispôs sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, determinando ser facultada a utilização de dados sobre o pagamento da CPMF para a instauração de procedimento administrativo visando verificar a existência de crédito tributário, e a LC n.º 105, de 2001, publicada em 10 de janeiro de 2001, não podem retroagir para atingirem os créditos tributários referentes ao ano-calendário de 2000, em respeito aos princípios da Irretroatividade das leis e da segurança jurídica.

11. Com a edição da LC n.º 105, de 2001, o intuito ideológico da presunção legal disposta no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi substituído pelo poder-dever da Fiscalização de apurar adequadamente as receitas que no seu entendimento tenham sido omitidas. O encargo de provar a suposta receita omitida passou a ser da Fiscalização, que passou a ter o direito de solicitar os documentos necessários para a constituição da alegada omissão e, em contrapartida, também o dever de identificar as receitas que, no seu entendimento, constituem fato gerador tributário.

12. Nesses aspectos, devem ser desconsideradas, para fins de tributação, todas as receitas consideradas omitidas pelo critério da presunção, desconstituindo-se o lançamento do crédito tributário realizado a este título.

13. Entretanto, caso seja entendido que houve a prática de omissão de receitas, deve-se considerar que os valores apurados pela Fiscalização não estão corretos, o que se depreende da simples análise por amostragem da listagem das folhas 72/73, onde são relacionados os depósitos efetuados nas contas do Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal e Banco do Estado do Rio Grande do Sul, além da receita que foi devidamente declarada.

14. Da simples comparação dos valores constantes dos extratos da Caixa Econômica Federal (folhas 187/314) com os valores lançados pela Fiscalização às folhas 318/329, onde constam relacionados os valores depositados diariamente, observa-se uma razoável diferença, sendo os valores que deveriam ter sido lançados: ano-calendário de 2000, R\$ 233.851,98; ano-calendário de 2001, R\$ 772.627,38 ano-calendário de 2002, R\$

667.351,83. Além disso, os valores apurados pela Fiscalização no ano calendário de 2003 são, na realidade, débitos. Os valores apontados pela fiscalização não correspondem aos documentos constantes dos autos.

15. Dos valores do Banco do Brasil, vale observar que o valor de R\$ 11.049,18, que consta lançado no mês de dezembro de 2004 (folha 317) foi bloqueado judicialmente e, no mesmo dia, liberado, conforme se verifica pela análise do extrato de folha n.º 125, não se constituindo de forma alguma renda ou, sequer, depósito bancário.

16 Em relação aos depósitos no BANRISUL (folhas 126/186), a Fiscalização elencou todos os créditos indistintamente, sem considerar os valores que não foram efetivamente creditados relativos aos cheques sem fundo, que, só para exemplificar, totalizam R\$ 3.390,35 nos anos-calendário de 2002 e 2003.

Tais incongruências, por si só, tomam as informações da Fiscalização duvidosas, para não dizer insubsistentes.

17. A autoridade lançadora deve respeitar os princípios do devido processo legal, acatando os deveres norteadores de sua função e repelindo qualquer espécie de arbitrariedade, cabendo a ela o ônus da prova daquilo que afirma. Na hipótese de não ser invertido o ônus da prova, merece ser revisto o auto de infração considerando-se os valores apontados na impugnação.

18. Há de se considerar, também, o julgado do Supremo Tribunal Federal que considerou inconstitucional o disposto no § 1º do art. 30 da lei n.º 9.718, que ampliava a base de cálculo das contribuições ao PIS e a Cofins de faturamento para as demais receitas. Em razão dessa decisão, somente o - faturamento propriamente dito pode ser objeto de tributação pelo PIS e pela Cofins.

19. Considerando-se que o fato gerador apontado no auto de infração são receitas supostamente omitidas, e não o faturamento, tais valores não se enquadram nas hipóteses de incidência do PIS e da Cofins.

20. Na hipótese- de- serem mantidos os lançamentos, tem o direito de ver restituído ou compensado os valores pagos sob a égide do sistema Simples, no total de R\$ 75.372,54, conforme planilha e Darfs em anexo.

A competência para julgamento do presente processo foi transferida para esta DRJ pela Portaria RFB n.º434, de 10 de março de 2008.

O Acórdão recorrido, na análise e no julgamento das impugnações apresentadas, considerou o seguinte:

a) afastou a alegação de violação ao princípio da irretroatividade para a aplicação da exclusão do Simples ao período fiscalizado (2000 a 2004);

b) afastou a alegação do contribuinte de que o ônus da prova de demonstrar a omissão de receitas seria do fisco;

c) reconheceu - em parte – que realmente havia razoável diferença entre os valores constantes dos extratos da Caixa Econômica Federal e do Banco do Brasil com os valores lançados pela Fiscalização;

d) reputou correta a exclusão do Simples Nacional em virtude da prática reiterada de infrações tributárias, nos termos do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, já que comprovados os depósitos de origem não comprovada, conforme apurado no "Relatório de Auditoria Fiscal" (folhas 75/84), não merecendo prosperar a alegação do contribuinte de que, enquanto não julgado o processo administrativo, não teria efeitos a exclusão do simples, já que a exigibilidade dos valores estaria suspensa, considerando também que o contribuinte, seja na intimação ou até mesmo na impugnação, não logrou trazer nenhuma comprovação que afastasse a presunção de

omissão de receitas, entendendo, por outro lado, que, conforme previsto no art. 15, inc. V, da Lei n.º 9317, de 1996, os efeitos da exclusão se dão a partir do mês da ocorrência da prática reiterada da infração, o que ocorreu no mês de fevereiro de 2000;

e) reputou correto o Ato Declaratório Executivo DRF/CXL n.º 87, de 09 de novembro de 2005, que aponta como motivo da exclusão, exatamente, a prática reiterada de infração à legislação tributária, conforme previsto no art. 14, inc. V, da lei n.º 9.317, de 1996; .

f) afastou também a alegação de violação do sigilo bancário, já que a fiscalização estaria autorizada legalmente a solicitar informações das instituições financeiras em que o contribuinte mantém transações bancárias, nos termos do inciso II do art. 197 do Código Tributário Nacional e § 2ª do art. 11 da Lei n.º 9.311, de 1996;

g) considerou também que o contribuinte não trouxe nenhum documento capaz de provar a origem dos valores depositados nas suas contas correntes, mantendo o lançamento por presunção de omissão de receitas;

h) considerou também incontroversa a matéria referente ao arbitramento do lucro, já que o contribuinte não alegou nada em relação a esse assunto, o que seria consequência de sua própria escrituração não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

i) considerou que os valores apontados nas planilhas (fls.72/73) não correspondiam à movimentação financeira efetiva do contribuinte, em comparação aos extratos (fls. 102/316) originários do Banco do Brasil (R\$ 2.500,00); (Caixa Econômica Federal, R\$ 1.673.831,36 e; Banrisul, R\$ 343.747,06) e que demonstram a efetiva movimentação financeira do contribuinte, valores estes que devem ser considerados;

j) afastou também a discussão da declaração de inconstitucionalidade do disposto no § 1º do art. 3º da lei n.º 9.718, de 1998, já que em face da inviabilidade da verificação da origem das receitas pelo contribuinte, inviabilizando a diferenciação entre a receita ou decorrente de faturamento ou se nela incluídas as demais receitas, de modo a ser mantida a tributação sobre a totalidade da receita omitida;

k) autorizou a compensação dos valores apurados pela nova forma de tributação com os valores já recolhidos na sistemática Simples, para exigir apenas a diferença de imposto ou contribuições apuradas, utilizando-se de rateio nos percentuais estabelecidos pelo art. 23 da Lei n.º 9.317, de 1996.

Irresignado, o Recorrente apresentou, fls. 491/498, Recurso Voluntário (Recurso Ordinário), sob as seguintes alegações:

- a) que os efeitos da exclusão do Simples Nacional devem ocorrer apenas a partir da cientificação da decisão que excluiu a contribuinte do Simples Nacional, com fundamento no art. 150, CF (irretroatividade) e art. 15 da LC 123/2006, devendo-se ocorrer somente a partir de 18/11/2005;
- b) questiona os valores reconhecidos – a partir da constatação da incompatibilidade observada pela DRJ entre os valores constantes no extrato bancários e apuradas pelo fisco, que Banco do Brasil, R\$ 2.500,00; Caixa Econômica Federal, R\$ 1.673.831,36; e Banrisul, R\$ 343.747,06, deveriam também serem corrigidos no que tange às receitas reconhecidas nos extratos bancários do Banco Banrisul, **especialmente os valores relativos à estornos de cheques**, pois considera que nem todos os valores correspondentes aos estornos foram desconsiderados para lançamento;

- c) alega a não incidência da COFINS e do PIS, em face do RE n.º. 357.950/RS, ao declarar a inconstitucionalidade do disposto no §1º do art.3º da Lei nº9.718, que ampliava a base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS de "faturamento" para "as demais receitas", consolidando-se o entendimento de que somente haverá incidência da contribuição para PIS e COFINS sobre o "faturamento". Tendo em vista que **só o faturamento é fato gerador das mencionadas contribuições sociais; e que o fundamento da infração é a suposta omissão de receitas, não há espeque para a tributação de tais receitas pelo PIS e pela COFINS;**
- d) violação ao devido processo legal, considerando o ato de exclusão arbitrário, devendo ser desconstituído o Ato Declaratório que excluiu a contribuinte do Simples Nacional

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e, atendendo as demais exigências de admissibilidade, passo a conhece-lo.

Passamos a analisar as alegações apresentadas pelo contribuinte em sede recursal.

1. Sobre a não impugnação da presunção de omissão de receitas em sede recursal.

A presunção de omissão de receitas foi verificada pela autoridade autuante com fundamento no art. 42 da Lei 9430/1996, que também é a base legal do art. 849 do RIR/1999:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, **não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.**

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos **omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.**

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Observe-se que o Recorrente, no decorrer do Recurso Voluntário, não mais questiona a ocorrência da omissão de receitas nos períodos objeto de fiscalização, referentes aos anos calendários de 2000 a 2004, **mas busca discutir apenas questões tangenciais, a exemplo do termo inicial para os efeitos da exclusão.**

Não havendo mais discussão ou controvérsia sobre a configuração da omissão de receitas em face da não comprovação da origem dos depósitos realizados no período apurado, e

verificando que essa prática ocorreu durante cinco anos-calendários, sucessivamente, **entende-se que resta configurada e comprovada a omissão de receitas.**

O contribuinte não busca afastar a presunção da omissão de receitas, portanto, mas restringir seus efeitos ou sua quantificação (pelo reconhecimento de estornos de cheques não afastados) ou pela não tributação do PIS e da COFINS (pela incidência sobre faturamento).

Logo, não havendo rediscussão sobre a ocorrência da omissão de receitas, pelas circunstâncias acima relatadas, considero-as incontroversas, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. ([Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997](#)) ([Produção de efeito](#))

Ainda, a exclusão do Simples foi motivada pela prática de infrações reiteradas à legislação tributária, nos termos do art. 14, inc. V, da Lei n. 9317/1996:

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

I - exclusão obrigatória, nas formas do inciso II e § 2º do artigo anterior, quando não realizada por comunicação da pessoa jurídica;

II - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada, bem assim pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da [Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#) (Sistema Tributário Nacional);

III - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades da pessoa jurídica ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;

IV - constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionista, ou o titular, no caso de firma individual;

V - prática reiterada de infração à legislação tributária;

VI - comercialização de mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;

VII - incidência em crimes contra a ordem tributária, com decisão definitiva.

No mesmo sentido, o art. 195, inc. V, do RIR/1999:

Art. 195. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses ([Lei nº 9.317, de 1996, art. 14](#)):

I - quando não realizada por comunicação da pessoa jurídica, nas formas do inciso II e do § 2º do artigo anterior;

II - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada, bem assim pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública, nos termos do [art. 200 da Lei nº 5.172, de 1966](#) (CTN);

III - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades da pessoa jurídica ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;

IV - constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou o titular, no caso de firma individual;

- V - prática reiterada de infração à legislação tributária;
- VI - comercialização de mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;
- VII - crimes contra a ordem tributária, com decisão definitiva.

A Lei 9317/1996, nesse contexto, previa que a ocorrência das práticas reiteradas de infração à lei tributária era causa para exclusão de ofício do Simples.

Ademais, mencione-se a ementa do Acórdão n. 1302-00.607 — 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Primeira Seção de Julgamento, em semelhante sentido:

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

Data do fato gerador: 01/12/2002

Ementa: Conforme artigo 14, inciso V, da Lei nº 9.317/96 a exclusão da sistemática Simples dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer na prática reiterada de infração à legislação tributária. O art. 15, nº V, do mesmo diploma legal dispõe que os efeitos da exclusão de ofício, por esse motivo, começam a operar a partir, inclusive, do mês de ocorrência da infração.

Assim, como tal circunstância (omissão de receitas dos anos calendários 2000, 2001, 2002 e 2003) não foi afastada ou sequer contestada pelo contribuinte também em sede Recursal, nos termos do art. 17, do Decreto 70.235/72, não vejo outra alternativa senão manter o Ato Declaratório Executivo nº 87, de 09 de novembro de 2005 (folha 74) que excluiu o contribuinte do Simples, pelos seus próprios fundamentos.

Vejamos agora os demais argumentos apresentados pelo Recorrente.

2. Dos efeitos da Exclusão do Simples Nacional

Sustenta a contribuinte que a exclusão do Simples Nacional do contribuinte deveria ocorrer tão somente a partir da cientificação da decisão que excluiu o mesmo do Simples Nacional, com fundamento no art. 15 da LC 9317/1996:

Art. 15. A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtirá efeito:

I - a partir do ano-calendário subsequente, na hipótese de que trata o inciso I do art. 13;

II - a partir do mês subsequente ao em que incorrida a situação excludente, nas hipóteses de que tratam os incisos III a XVIII do art. 9º;

Fundamenta o contribuinte que a situação excludente seria justamente o Ato Declaratório Executivo, ao excluir o contribuinte do Simples. Por tal fundamento, e tendo ocorrida a exclusão apenas em outubro de 2005, deveria a exclusão surtir efeitos somente a partir de 18/11/2005, isto é, no mês subsequente da exclusão do Simples.

Contudo, entendo que não assiste razão ao Recorrente, pois o art. 14 da Lei n. 9317 de 1996 é explícito ao determinar a exclusão do Simples na hipótese de verificação de prática reiterada de infração à legislação tributária. Essa é a situação, portanto, que levou à

exclusão do Simples Nacional. O Ato Declaratório apenas constata a situação de irregularidade ao qual já incidia o contribuinte.

Assim, o art. 15, inciso V do mesmo diploma legal, ao estabelecer que os efeitos se darão a partir do período em que ocorreu a situação excludente, referia-se ao início do ato irregular que fundamentou a exclusão de ofício, o que, no presente caso, ocorreu em fevereiro de 2000, tendo sido reiterado até o ano calendário de 2004 (31/12/2004). Portanto, a legislação em vigor à época é explícita nesse sentido, ao apontar o termo inicial dos efeitos do ato a partir do ato ilícito praticado, isto é, a reiteração da omissão de receitas.

Sobre esse assunto já se manifestou o CARF, no Acórdão n. 1402003.867, da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2005

EXCLUSÃO DO SIMPLES. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Declarando a menor seus rendimentos ou simplesmente não os declarando, a contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente. O conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. A prática sistemática adotada durante meses consecutivos, forma O elemento subjetivo da conduta dolosa e sujeita a pessoa jurídica à exclusão da sistemática do Simples pela prática reiterada de infração a legislação tributária.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS. A exclusão do Simples pela prática reiterada de infração à legislação tributária gera efeitos a partir, inclusive, do mês que for verificada essa prática.

Em semelhante sentido, também se reproduz a ementa do Acórdão n. 1402003.335 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção:

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

Ano calendário: 2007

EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS. EFEITOS.

Créditos bancários sem origem justificada caracteriza omissão de receita, por força de presunção legal, e se constitui em prática reiterada de infração à legislação tributária se tal situação se verificou em todo o período em que esteve no Simples e em valores bem superiores as receitas declaradas.

Ocorrida esta situação, os efeitos da exclusão já se notam na data da infração, por expressa previsão legal.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO VÁLIDA. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE CONJUNTO PROBATÓRIO HÁBIL. MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA.

A Lei nº 9.430/1996, no seu art. 42, estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento de ofício dos tributos correspondentes sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a natureza dos recursos lá creditados.

Diante da legítima constatação de omissão de receitas tributáveis, cabe ao contribuinte o ônus da prova da insubsistência da infração. As alegações do contribuinte devem ser

cabalmente comprovadas através de meio hábil, com teor diretamente relacionado aos créditos constituídos.

Súmula CARF n.º 26: *A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.*

ARBITRAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA NÃO DECLARADA E REGISTRADA. REGRA DO ART. 530 RIR/99. LEGALIDADE.

O arbitramento não é espécie de sanção fiscal e tampouco uma *prerrogativa* ou uma *faculdade* do contribuinte quando autuado. Trata-se de modalidade de apuração do lucro tributável, aplicável quando verificadas concretamente as suas hipóteses legais de adoção.

Quando constatado pela Fiscalização que o contribuinte não procedeu a nenhum registro de movimentação financeira/bancária no período da infração, é cabível o arbitramento, nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 530 do RIR/99.

Assim, **os efeitos da exclusão devem ocorrer a partir do início da prática reiterada de infração à lei tributária**, conforme legislação expressa e também nos termos dos entendimentos prevalecentes neste Conselho.

3. **Quanto à tributação reflexa pelo PIS e COFINS – questionamento da inconstitucionalidade**

Alega o contribuinte a não incidência do PIS e COFINS sobre o contribuinte, pelos seguintes fundamentos:

Cabe a reforma do v. acórdão, ainda, no tocante a incidência das contribuições ao PIS e a COFINS.

Isto se deve ao fato de o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 357.950/RS, declarar a inconstitucionalidade do disposto no §1º do art.3º da Lei n.º9.718, que ampliava a base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS de "faturamento" para "as demais receitas", consolidando-se o entendimento de que somente haverá incidência da contribuição para PIS e COFINS sobre o "*faturamento*".

Por conseguinte, tratando-se o caso debatido do reconhecimento de fatos geradores do crédito tributário decorrente de receitas supostamente omitidas, impossível se conceber a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS prescritas em lei no presente caso.

• Vale repisar, que, tratando-se de empresa enquadrada no SIMPLES, ainda vigora o disposto no art. 2º da Lei Complementar n.º. 70191, não alcançando, em relação à Impugnante, as alterações promovidas pelas Leis n.º 10.833/03 (que alterou a base de cálculo da Cofins) e n.º 10.637/2002 (que alterou a base de cálculo do PIS), cujas disposições estão afetas apenas às empresas tributadas pelo regime do lucro real, o que não é o caso.²

Nesse ponto, entendo que assiste razão ao Acórdão recorrido, pois o contribuinte não logrou provar a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, e, portanto, incidindo na situação prevista em lei como presunção de omissão de receitas. A inviabilidade da identificação correta dos valores (se decorrentes de receita ou faturamento) foi causada pelo próprio contribuinte.

Sobre esse assunto já decidiu o Acórdão n. 1103-00.229 — 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da Primeira Seção, cuja ementa abaixo se reproduz parcialmente:

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS — PIS — COFINS - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI 9.718/98

Os requisitos ou pressupostos para a aplicação da hipótese legal presuntiva de omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada se encontram preenchidos, sem vícios, com expurgos de todos os valores apresentados pela recorrente, que denunciam estornas, cheques devolvidos e transferências entre contas de mesma titularidade. Não fez prova a recorrente de que os valores que transitaram em suas contas correntes seriam originários de operações de mútuo entre empresas do mesmo grupo econômico, bem como do desconto de duplicatas e de crédito rotativo contratado junto a instituição financeira, limitando-se a lançar tais afirmações, sem, no entanto, comprová-las.

Que as receitas presumidamente omitidas são consequentes à atividade empresarial da recorrente, ou mais precisamente, do comércio de vestuário, isso deflui do encadeamento fático coletado pela fiscalização, e a isso milita a própria presunção. Tais receitas presumidamente omitidas sujeitam-se à incidência do PIS e da COFINS, mesmo sob o manto da declaração de inconstitucionalidade pelo Pleno do STF, quanto ao § 1º do art. 3º da Lei 9,718/98, porquanto as receitas em questão representam ou compõem o faturamento em sentido próprio e estrito. (grifo nosso)

Ainda, enquanto tributação reflexa, aplica-se às exigências decorrentes, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

4. Quanto aos valores residuais a serem desconsiderados do lançamento – estornos de cheques nos extratos do Banrisul

A recorrente alega que, embora a DRJ tenha reconhecido a incompatibilidade entre os valores constantes no termo de constatação e os valores que transpareciam nos extratos bancários, e que corresponderiam aos valores em extratos no Banco do Brasil, R\$ 2.500,00; Caixa Econômica Federal, R\$ 1.673.831,36; e Banrisul, R\$ 343.747,06, deveriam também serem corrigidas as receitas reconhecidas nos extratos bancários do Banco Banrisul, **especialmente no que tange aos valores relativos à estornos de cheques**, pois considera que nem todos os valores correspondentes aos estornos foram desconsiderados para lançamento:

Merecem ser corrigidos os valores referentes às receitas conhecidas constantes dos extratos bancários do Banco do Estado do Rio Grande do Sul - BANRISUL, onde, embora provido o pedido da Recorrente para ter desconsiderados os valores correspondentes à estornos de cheques, nem todos os valores sob esta rubrica foram desconsiderados do lançamento.

Observa-se que somente foram considerados os montantes apurados em planilha EXEMPLIFICATIVA constante dos termos da impugnação, ou seja, não foram desconsiderados a integralidade dos valores relativos à estorno de cheque depositado, constantes dos extratos de fls. 126/186, situação que merece ser revista e corrigida.;

Apontadas todas as desconexões do lançamento é imperioso que sejam conhecidas para correção, posto que incabível a tributação de importâncias que não representam renda ou acréscimo patrimonial do contribuinte.

Reforce-se que, na impugnação ao lançamento, o contribuinte reproduziu o seguinte (fl.386/387):

E, como se não bastassem todos os erros acima apontados, inadmissíveis para o auto de infração ora hostilizado, diga-se de passagem, ainda encontra-se levantamentos errôneos em relação aos depósitos de fls. 126/186. Senão vejamos.

Elencou a Receita Federal todos os créditos lançados na conta corrente da ora Impugnante, indistintamente. No entanto, não desconsiderou valores que não foram efetivamente creditados, tais como cheques retornados por insuficiência de fundos. Ditos 'créditos', que no entender da Impugnante não foram devidamente auferidos, não devem integrar a base de cálculo no caso de eventual manutenção do auto de infração.

Abaixo se encontram listados, apenas para exemplificar, alguns dos valores supra mencionados, os quais perfazem um total de **R\$ 3.390,35** (três mil, trezentos e noventa reais e trinta e cinco centavos).

DATA	HISTÓRICO	VALOR	FLS.
23/04/02	estorno cheque depositado	R\$ 134,75	✓ 142
23/04/02	estorno cheque depositado	R\$ 900,00	✓ 142
24/04/02	estorno cheque depositado	R\$ 190,00	✓ 142
17/06/02	estorno cheque depositado	R\$ 190,00	✓ 145
17/06/02	estorno cheque depositado	R\$ 134,75	✓ 145
03/07/02	estorno cheque depositado	R\$ 255,00	✓ 146
09/09/02	estorno cheque depositado	R\$ 300,00	✓ 148
10/09/02	estorno cheque depositado	R\$ 40,00	✓ 148
16/09/02	estorno cheque depositado	R\$ 80,00	✓ 148
17/09/02	estorno cheque depositado	R\$ 110,00	✓ 148
19/09/02	estorno cheque depositado	R\$ 40,00	✓ 148
19/09/02	estorno cheque depositado	R\$ 80,00	✓ 148
23/09/02	estorno cheque depositado	R\$ 110,00	✓ 148
24/09/02	estorno cheque depositado	R\$ 435,00	✓ 148
14/04/03	estorno cheque depositado maior	R\$ 350,00	✓ 162
15/04/03	estorno cheque depositado menor	R\$ 40,85	✓ 162
TOTAL		R\$ 3.390,35	

Por outro lado, observa-se que, na petição recursal, embora apontando que deveriam ser desconsiderados os valores de estornos de cheques e que nem todos os valores foram devidamente desconsiderados para lançamento (e considerar a planilha exemplificativa), **não se deve ignorar que o recorrente se limita apenas a alegar que não foram desconsiderados parcela dos cheques estornados, sem indicar especificamente ou de forma clara quais cheques estornados deveriam ser desconsiderados para lançamento das receitas reconhecidas referentes ao Banrisul, no valor apurado de R\$ 343.747,06.**

Não basta alegar genericamente que tais cheques deveriam ser excluídos do lançamento, pois **compete ao contribuinte o ônus da prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão ao fisco.** Não se pode deixar de lado a Súmula CARF n. 26:

Súmula CARF nº 26

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 102-49298, de 08/10/2008 Acórdão nº 106-17191, de 16/12/2008 Acórdão nº 101-96144, de 23/05/2007 Acórdão nº 106-17093, de 08/10/2008 Acórdão nº CSRF/04-00.157, de 13/12/2005

Não há, porém, nos autos, como identificar quais os valores dos cheques que foram supostamente incluídos no lançamento e quais teriam sido excluídos no cálculo da recomposição da receita tributável pela DRJ, pois não logrou o contribuinte demonstrar tal situação. Compete ao contribuinte o ônus da prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão ao fisco.

Sobre o assunto, já decidiu o Acórdão n.1302003.292 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 PROCESSUAL - NULIDADES - ART. 59, I E II DO DECRETO 70.235 Somente se observa nulidade no processo tributário administrativo se identificadas as hipóteses de incompetência do Servidor ou do órgão judicante ou, ainda, se demonstrada a violação ao primado da ampla defesa. PROCESSUAL - PRECLUSÃO - ART. 17 DO DECRETO 70.235 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA FIXADA COM ESPEQUE NO ART. 124, I, MAS REFUTADA PELO RECORRENTE SOBRE OUTRO FUNDAMENTO Imposta a responsabilidade solidária com espeque nos preceitos do art. 124, I, do CTN e o contribuinte, equivocadamente, se insurge para refutar tal imposição como se calcada no preceptivo do art. 135, III, opera-se quanto a matéria a preclusão contemplada no art. 17 do Decreto 70.235/72, transitando livremente em julgado. **OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - MULTA QUALIFICADA Cabe ao contribuinte a prova da origem dos depósitos constatados em suas contas bancárias. Caso não apresente comprovação da origem, presume-se que tais valores correspondem a receita omitida, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.** Procede a aplicação de multa qualificada quando ficar comprovada a ocorrência de infração dolosa. (grifo nosso).

Entendo, nesse sentido, que o contribuinte deveria demonstrar cabalmente quais cheques deveriam ser excluídos da tributação, pela inversão do ônus da prova. Não logrando êxito em demonstrá-los, entendo que deve ser mantida a tributação, nos termos da autuação.

5.Quanto às alegações referentes à inconstitucionalidade apresentadas pelo Recorrente.

Finalmente, quanto às alegações de inconstitucionalidade apresentadas pelo Recorrente, deve-se ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a matéria, nos termos da Súmula 2 do CARF:

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

Conclusão

Diante do exposto, voto por CONHECER do Recurso e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO, para: a) confirmar o Ato Declaratório Executivo que excluiu o Recorrente do

regime do Simples; b) manter o valor do débito exigido, nos termos da autuação, por ausência de provas em contrário apresentadas pelo Recorrente; c) manter a exclusão do Simples a partir do período referente à prática dos atos ilícitos reiterados; d) manter a tributação reflexa, nos termos do Acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz

Declaração de Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior

1. Trata-se de declaração de voto com vistas a registrar mudança de posicionamento em relação à “prática reiterada” prevista na Lei Complementar nº 123, de 2006. Vejamos.
2. A exclusão de ofício do Simples Nacional em razão da constatação de “prática reiterada de infração” está prevista no art. 29 da Lei Complementar nº 123, de 2006, nos seguintes termos:

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; (Grifo nosso)

3. Acerca de tal dispositivo, recentemente me manifestei no sentido de que se trata de prática ocorrida, no mínimo, mais de uma vez, e que a infração deveria estar definitivamente julgada. Veja-se:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO AO DISPOSTO NA LC 123/2006. PARÂMETROS. COMPROVAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Apesar de a prática reiterada de infração à lei ser um conceito aberto, dada a dificuldade em definir a priori quantas vezes uma infração deve ser cometida para ser considerada reiterada, é possível estabelecer alguns parâmetros com vistas a trazer objetividade e segurança jurídica tanto para o contribuinte quanto para o Fisco.

Ao dispor que a exclusão do Simples Nacional por prática reiterada deve se referir a infração ao disposto na própria Lei Complementar 123, de 2006, o art. 29, V, trata de prática ocorrida, no mínimo, mais de uma vez, caso contrário não há falar-se em reiteração. Tal prática deve ser considerada infração à referida LC. Poderia o legislador

ter optado por “infração à legislação tributária”, o que seria bem mais abrangente; todavia, optou pela restrição; portanto, a infração reiterada deve ser capitulada no referido mandamento legal. Por fim, deve-se considerar infração já definitivamente julgada, se for o caso; afinal, é cediço que enquanto pendente de julgamento eventual infração ainda não se consolidou e pode vir a ser extinta. (Acórdão Carf n.º 1201-004.446, de 12 de novembro de 2020)

4. Todavia, a própria Lei Complementar em seu art. 29, §9º, incisos I e II¹, estabelece que a prática reiterada refere-se à ocorrência, em dois ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de infrações idênticas, inclusive de natureza acessória e não determina que a matéria esteja definitivamente julgada.

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

[...]

§ 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. (Grifo nosso)

5. No tocante à infração estar definitivamente julgada, importante destacar que, nos termos do art. 39, §§ 5º e 6º da Lei Complementar n.º 123, de 2006, regulamentado pelo art. 75, §3º da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (RCGSN) n.º 94, de 2011, a manifestação de inconformidade relativa à exclusão enquadra-se no conceito de recurso administrativo admissível pelas leis reguladoras do processo tributário administrativo a que se refere o inciso III do art. 151 do CTN. Com efeito, o ato excludente torna-se efetivo, no caso de recurso, somente após decisão definitiva desfavorável ao contribuinte. Portanto, não vislumbro, na hipótese, prejuízo ao contribuinte.

6. Nesses termos, modifico o posicionamento anteriormente adotado, conforme elencado acima, e na linha de raciocínio adotada pelo eminente Relator, entendo que a omissão de receitas apurada pelo Fisco ocorreu de forma reiterada, ou seja, em mais de um período de apuração, o que atrai a exclusão de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

¹ O texto legal da LC 123, de 2006, foi reproduzido no art. 76, §6º, I e II, da Resolução CGSN n.º 94, de 2011.

Declaração de Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa

1. Trata-se de declaração de voto com vistas a reforçar o posicionamento relativo à delimitação do conceito de “prática reiterada” previsto na Lei Complementar n.º 123/2006 (Simples Nacional), bem como na Lei n.º 9.317/1996 (Simples Federal).

2. Em que pese a bem fundamentada mudança de posicionamento externada pelo I. Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, vale consignar que o artigo 75, §3º da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (RCGSN) n.º 94, de 2011, não tem o condão de criar restrições interpretativas ao artigo 29, §9º, incisos I e II², da Lei Complementar n.º 123/2006.

3. A Legislação do Simples Nacional é clara quanto à prática reiterada de infrações à legislação. Assim, duas seriam as condições essenciais determinantes para a manutenção do Termo de Exclusão do Simples Nacional, a saber: a) que haja a prática de mesma infração; b) que haja decisão definitiva anterior à data da ocorrência do fato gerador. São essas as condições que a lei estabeleceu e às quais fico adstrita na qualidade de julgadora.

4. Apesar de ter sido caracterizada a infração denunciada no auto de infração, não ficou comprovado nos autos que a contribuinte incidiu na prática reiterada, à luz do dispositivo normativo acima transcrito, já que seria necessário, para tanto, **uma decisão administrativa definitiva anterior, no interstício de 05 (cinco) anos, em idêntica infração formalizada por intermédio de auto de infração.**

5. Da simples leitura do artigo art. 39, §§ 5º e 6º da Lei Complementar n.º 123, de 2006³, regulamentado pelo art. 75, §3º da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (RCGSN) n.º 94, de 2011⁴, alias, não é possível inferir eventual *safe harbour* hábil a dispensar o

² Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

[...]

§ 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, ardid ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

³ Art. 39. O contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento, o indeferimento da opção ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente.

[...]

§ 5º A impugnação relativa ao indeferimento da opção ou à exclusão poderá ser decidida em órgão diverso do previsto no caput, na forma estabelecida pela respectiva administração tributária.

§ 6º Na hipótese prevista no § 5o, o CGSN poderá disciplinar procedimentos e prazos, bem como, no processo de exclusão, prever efeito suspensivo na hipótese de apresentação de impugnação, defesa ou recurso.

⁴ Art. 75. A competência para excluir de ofício a ME ou EPP do Simples Nacional é: (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 29, § 5º; art. 33)

[...]

fisco de comprovar a existência de decisão definitiva anterior para fins de materializar a reiteração. Por óbvio, **enquanto não concluído o julgamento de eventual infração essa pode ser vir a ser exonerada e, assim sendo, não há que se falar em reiteração de conduta.**

6. Na medida em que estamos diante de um conceito aberto e altamente subjetivo, cabe ao intérprete buscar os valores explícitos e implícitos nos ordenamentos em análise.

7. Em outras oportunidades, já me manifestei no sentido de que, para além dos argumentos de ordem hermenêutica relativos à hierarquia de lei *lato sensu* (LC vs RCGSN), as disposições da Lei Complementar nº 123/2006 se sobrepõem e orientam as Resoluções do CGSN, bem como dirimem e elucidam questões atreladas ao regime do Simples Nacional, inclusive de caráter procedimental e processual. Assim sendo, não é adequado admitir que a RCGSN crie restrições interpretativas à margem das disposições da LC.

8. No mais, o tratamento favorecido aos micro e pequenos empreendedores é valor constitucional atrelado à promoção do desenvolvimento econômico e social do país (artigo 146, inciso III, alínea d, da Constituição Federal). Logo, fazer prevalecer interpretações limitativas para fins de exclusão de ofício do contribuinte do regime simplificado, além de afrontar o princípio da razoabilidade e proporcionalidade dos atos administrativos, prejudica, em larga medida, a própria ordem econômica.

9. Em linha com essa esteira de raciocínio, data máxima vênia aos que interpretam em sentido diverso por considerarem que o ato de exclusão do regime simplificado não tem natureza jurídica de penalidade, considero mandatária, **especialmente nessa hipótese** (exclusão de ofício por prática reiterada), a observância dos pressupostos técnicos constantes dos artigos 97, incisos V e VI e artigo 112, inciso II, ambos do CTN. Confira-se:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

[...]

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

§ 3º Na hipótese de a ME ou EPP impugnar o termo de exclusão, este se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte, observando-se, quanto aos efeitos da exclusão, o disposto no art. 76. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 6º).

10. A par das digressões supra que permearam o julgamento virtual, não podemos olvidar que, **em concreto**, estamos trabalhando com a legislação do Simples Federal, infrações relativas ao período de 01/01/2000 a 31/12/2004, que **sequer define “prática reiterada”**. Há apenas a previsão de caráter geral constante do artigo 14, inciso V, da Lei nº 9317/1996. Vejamos o seu teor:

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

[...]

V - prática reiterada de infração à legislação tributária;

11. Em que pese o legislador tenha adotado definição mais ampla “prática reiterada de infração à legislação tributária”⁵, ainda assim, diante da ausência de delimitação conceitual do que vem a ser “prática reiterada” e do alto grau de subjetivismo em torno dessa figura, adoto o mesmo racional técnico acima trabalhado à luz dos ditames constitucionais (tratamento favorecido aos micro e pequenos empresários), dos artigos 97 e 112, do CTN e da falta de conjunto probatório **suficiente** e **inequívoco** quanto à reiteração da conduta praticada pela contribuinte. Nesses casos, não há dúvidas de que ônus da prova é do fisco!

Conclusão

12. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO interposto e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

⁵ De fato, no caso da Lei Complementar nº 123/2006, o legislador optou por trazer delimitação restritiva ao valer-se do termo “infração”.