



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.721749/2011-10
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.397 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 07 de dezembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KMD TERCEIRIZAÇÃO DE CALÇADOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. DECISÃO QUE SE ASSENTA EM DOIS FUNDAMENTOS INTERDEPENDENTES. INSUFICIÊNCIA RECURSAL. CARACTERIZAÇÃO.

Recurso especial é insuficiente, eis que o pressuposto para a manutenção da segunda hipótese de exclusão da contribuinte do Simples Nacional dependeria da discussão e provimento da primeira hipótese, de sorte que o provimento das razões aduzidas no recurso não é capaz de levar à reforma da conclusão final a que chegou o acórdão recorrido. Assim, resta caracterizada a insuficiência recursal, posto que não foi atacado um dos fundamentos da decisão que, por si só, inviabiliza a discussão proposta no recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN, com fundamento no previsto nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 - RICARF, contra o acórdão nº 1201-004.450, de 12/11/2020 (e-fls. 626 a 635), em que os membros da Turma decidiram, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

O julgado restou assim ementado:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Data do fato gerador: 01/07/2007

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.

Tratando-se de processo digital encaminhado à PFN na forma do art. 7º da Portaria MF nº 527, de 2010, tem-se que a intimação pessoal presumida se deu no prazo de 30 dias contados a partir de 10/02/2021 (Despacho de Encaminhamento de e-fls.636), portanto, em 12/03/2021.

O processo retornou ao CARF em 15/03/2021 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 677, com interposição do recurso especial por parte da PGFN.

O recurso especial da Fazenda Nacional apontou divergência quanto às seguintes matérias:

1) A apresentação extemporânea dos documentos contábeis não invalida a exclusão do Simples Nacional, na linha da orientação contida na súmula CARF nº 59, no contexto da interpretação do art. 29, inciso VIII da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e

2) Conceito de “prática reiterada de infração à legislação” para efeito de exclusão do contribuinte do SIMPLES - art. 29, inciso VII da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

O recurso especial foi parcialmente admitido por meio do despacho do presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, do qual se colhe quanto à parte admitida, *verbis*:

[...]

Passa-se a averiguar se o Recorrente logrou êxito em demonstrar cada uma das arguições de divergência.

[...]

2) Conceito de “prática reiterada de infração à legislação” para efeito de exclusão do contribuinte do SIMPLES - art. 29, inciso VII da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

Em relação à segunda matéria, o Recorrente apresenta como paradigma o acórdão nº 1402-005.251 – (1ª Seção/4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), acessível mediante consulta ao sítio do CARF, não reformado, e que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2007

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

A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em prática reiterada de infração à legislação tributária.

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE
As regras que fixam prazo de decadência para constituição do crédito tributário previstas nos arts. 150 e 173 do Código Tributário Nacional não se aplicam aos atos de exclusão de empresa optante do SIMPLES NACIONAL.

MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO. O ato administrativo deve conter fundamentação jurídica e fática (motivo) de modo a permitir sua compreensão e garantir a ampla defesa e contraditório pelo Interessado.

O Recorrente manejou o seu recurso, nos seguintes termos naquilo que é relevante destacar:

[Transcreve trechos do paradigma]

(...)

Em divergência ao entendimento firmado no acórdão recorrido, o acórdão paradigma consigna claramente que a omissão de receitas por dois anos calendário, assim como verificado nos presentes autos, configura prática reiterada de infrações à legislação tributária, hipótese de exclusão prevista no art. 29, V, da Lei Complementar nº 123/2006.

Enquanto o colegiado a quo adotou a tese de que a prática reiterada, como causa de exclusão do Simples Nacional, refere-se a infração à LC nº 123/2006, o acórdão paradigma entende que reiteração se refere a infração à legislação tributária, como ocorreu nos casos confrontados.

(...)

Assim como defendeu o Recorrente, reconhece-se que há similitude fática e jurídica entre as situações julgadas no acórdão recorrido e no paradigma. Em ambos os casos debateu-se a exclusão do contribuinte do SIMPLES NACIONAL, fundamentada na prática reiterada de infração à legislação tributária, pela manutenção de movimentação bancária à margem da contabilidade e não declarada; ambas decisões tendo por objeto a definição do que se entende por “prática reiterada” a teor do art. 29, § 9º da Lei Complementar nº 123/2006.

O Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência

Enquanto o acórdão recorrido defendeu que a “prática reiterada” de infração prevista no art. 29, V da LC 123/06 – para fins de exclusão retroativa do SIMPLES NACIONAL - não se confunde com a infração estendida no tempo, caracterizando-se na verdade com a realização de mais de uma infração à Lei Complementar em referência; de outra banda, o paradigma abraça o entendimento de que a referida “prática reiterada” trata-se de uma única infração estendida no tempo em face da legislação tributária, e assim deixando implícito a desnecessidade de o contribuinte “ter praticado infração pretérita à referida à Lei 123/2006”, conforme parâmetro principal estabelecido pelo acórdão recorrido.

Como se vê, embora o paradigma seja sucinto em sua fundamentação enquanto o acórdão recorrido é minudente em explicitar todas suas premissas, não há dúvida alguma que há uma colisão frontal e completa entre os seus fundamentos, estejam eles explícitos ou implícitos. A particularidade é que a tese jurídica do acórdão recorrido foi construída justamente para atacar casos como este que paradigma bem representa, em que seus parâmetros estão mais implícitos e condensados.

Nesse caso, o acórdão recorrido explicita 3(três) parâmetros³ para essa definição dos quais dois deles estão subordinados logicamente ao 1º parâmetro (principal):

1º parâmetro: vinculação da infração à lei geral que rege o SIMPLES NACIONAL (Lei Complementar nº 123/2006);

2º parâmetro: da continuidade no tempo, "trata de prática ocorrida, no mínimo, mais de uma vez";

3º parâmetro: conceito de “infração”, "deve-se considerar infração definitivamente julgada";

Como é sabido, é perfeitamente normal um argumento possuir premissas ocultas, muitas vezes por simplesmente ser amplamente aceito ou pela sua obviedade. De toda sorte, tais premissas serão aqui explicitadas com o fim de se evitar qualquer dúvida em relação ao alcance e abrangência da divergência.

Isso posto, cabe salientar que o 1º parâmetro é o mais importante – e sobre o qual o Recorrente se escora. Esse parâmetro que consta na fundamentação do acórdão recorrido colide diretamente com o fundamento do paradigma para conceituação de “prática reiterada” e consequente enquadramento na Lei Complementar para fins de Exclusão do SIMPLES NACIONAL.

O excerto abaixo do acórdão recorrido bem representa a observação acima, demonstrando que o fundamento principal se escora mesmo no 1º parâmetro:

In casu, a fiscalização considerou prática reiterada o fato de o contribuinte ter omitido a movimentação financeira "mês a mês durante os exercícios de 2007 e 2008, isto é, com nítido propósito de omissão de receitas". Entretanto, não consta dos autos que o contribuinte tenha praticado infração pretérita à LC 123,

de 2006, conforme parâmetros estabelecidos acima. Portanto, não prospera o ato declaratório excludente em relação a tal motivo. (Grifou-se).

Os outros dois parâmetros são subsidiários ao primeiro, por sua dependência lógica, e por conseguinte a sua colisão com os fundamentos do paradigma está também perfeitamente configurada, só que de forma tácita e implícita.

No caso do 2º parâmetro (aspecto da continuidade no tempo), como já se disse em relação ao 1º parâmetro, o acórdão recorrido afirma que essa vinculação da infração se dá dentro do contexto da Lei Complementar; de outra banda, o paradigma (explicitamente) diz que a reiteração diz respeito à “legislação tributária”. Tanto no acórdão recorrido quanto no paradigma havia em consideração 2(anos) anos-calendário de omissões. Pela premissa explícita do ac. recorrido essa seria apenas uma única infração e assim não haveria reiteração. Já pela premissa (implícita) do paradigma bastaria uma única infração (à legislação tributária), só que deveria se repetir de forma continuada no tempo, e que por isso seria considerada “prática reiterada”.

Em relação ao 3º parâmetro (conceito de infração): “deve-se considerar infração definitivamente julgada”, aqui novamente o enfoque de se determinar se a “infração” se vincula à Lei Complementar ou à Legislação Tributária, é que também determina a necessidade de saber se a infração precisa estar “transitada em julgado” (administrativamente) ou não. Nesse contexto, há uma colisão também implícita com o conceito de “infração” abraçado pelo paradigma que defende essa desnecessidade pelo simples fato de a infração em consideração ser aquela estendida no tempo em face da legislação tributária.

A fim de amparar as conclusões acima o Recorrente transcreveu trechos que considerou relevantes do paradigma apresentado:

“Esclarece-se que a presente lide refere-se à exclusão do Simples Nacional, a partir de 01/07/2007, através do Ato Declaratório Executivo SACAT/DRF/JFA nº 025, de 27/08/2014, com fundamento na constatação de omissão de receitas nos anos calendários 2007 e 2008 e pela prática reiterada de infrações à legislação tributária, incidindo, assim, nas hipóteses de exclusão de que trata o art. 29, inciso V combinado com o § 9º do mesmo artigo, ambos da Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006.

(...)

Quanto a motivação da exclusão do Simples Nacional, está bastante clara quanto à sua fundamentação, pois a omissão de receitas durante dois anos-calendários consecutivos (2007 e 2008), enquadra-se na prática reiterada de infração à legislação tributária. Ressalta-se ainda que a recorrente teve conhecimento detalhado das receitas omitidas, pois estas foram objeto dos Autos de Infração lavrados em 20/11/2012 que deram origem ao processo nº 10640.723443/2012-32, cujos valores foram parcelados, também nesse sentido a decisão a quo:

(...)

Não tendo a recorrente apresentado documentação comprobatória quanto à negativa de reiteração à legislação tributária, permanece a pendência impeditiva que deu causa à exclusão da recorrente do Simples Nacional, nos termos art. 29, inciso V combinado com o § 9º do mesmo artigo, todos da LC 123, de 14 de dezembro de 2006. (Destques do Recorrente).

Conclusão

Pelo exposto, opino por DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Fazenda Nacional em relação apenas à segunda matéria apresentada, em face de estar configurado o dissídio jurisprudencial.

No mérito a recorrente apresenta os seguintes fundamentos para a reforma do recorrido, *verbis*:

[...]

Verifica-se que o contribuinte foi excluído do SIMPLES NACIONAL, com fundamento no disposto no artigo 29, incisos V e VIII, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, *in verbis*:

“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;

(...)

VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;”

Não se vislumbra a possibilidade de estabelecimento de uma condição legal de adesão e permanência no regime simplificado, sem que fosse fixada, também, uma consequência para sua inobservância. E tal consequência, no caso de não manutenção do Livro Caixa contendo a movimentação financeira e bancária, é justamente a exclusão do regime, quer por falta de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada, quer por prática reiterada de infração à legislação tributária, como também pela própria constatação de ausência do registro da movimentação financeira e bancária no Livro Caixa apresentado.

Assim, é patente que a falta de escrituração de Livro Caixa contendo toda a movimentação financeira, inclusive bancária, está incluída na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 como causa de exclusão. Adotar outra interpretação tal como o fez o acórdão recorrido equivaleria tornar inócua a condição de manutenção do referido Livro Caixa e de nele escriturar toda a movimentação ocorrida.

Esse argumento ganha maior relevância quando se observa que o ingresso e a manutenção do contribuinte no regime simplificado está adstrita à faixa de faturamento da empresa.

Deve-se lembrar que “*não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. (...) um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum*”¹.

Importa destacar lição de Carlos Maximiliano, a propósito da postura hermenêutica do juiz, à qual pode ser equiparada a posição do julgador administrativo, *in verbis*:

“Em geral, a função do juiz, quanto aos textos, é dilatar, completar e compreender, porém não alterar, corrigir, substituir. Pode melhorar o dispositivo, graças à interpretação larga e hábil; porém, não negar a lei, decidir o contrário do que a mesma estabelece. A jurisprudência desenvolve e aperfeiçoa o Direito, porém como que inconscientemente, com o intuito de o compreender e bem aplicar. Não cria, reconhece o que existe; não formula, descobre e revela o preceito em vigor e adaptável à espécie. Examina o Código, perquirindo das

circunstâncias culturais e psicológicas em que ele surgiu e se desenvolveu o seu espírito; faz a crítica dos dispositivos em face da ética e das ciências sociais; interpreta a regra com a preocupação de fazer prevalecer a justiça ideal (richtiges Recht); porém tudo procura achar e resolver com a lei; jamais com a intenção descoberta de agir por conta própria, proeter ou contra legem.”²

Conclui-se, assim, que os fatos apontados pela autoridade competente da DRF – necessária manutenção de Livro Caixa contemplando toda a movimentação financeira, inclusive bancária – é condição legal para permanência no Simples (Federal ou Nacional) e sua inobservância constitui sim causa que impõe a exclusão da sistemática simplificada de pagamentos dos tributos.

E, como visto, a manutenção do Livro Caixa contendo toda a movimentação financeira e bancária é condição legal imposta pelo legislador ao instituir ambas as sistemáticas simplificadas, e sua inobservância, necessariamente, tem como consequência uma sanção, no caso, a exclusão da sistemática.

Ora, se outra fosse a interpretação, bastaria o contribuinte possuir o Livro Caixa. Assim, ainda que estivesse resumido, com falhas na escrituração ou outras falhas formais e/ou materiais, estaria suprido o requisito necessário para manutenção no regime.

Não se pode perder de vista que o SIMPLES consiste numa benesse instituída para favorecer microempresa ou empresa de pequeno porte e não para escamotear irregularidades fiscais e contábeis para burlar o Fisco. Se se merece adotar uma interpretação restrita é quanto ao ingresso e permanência de contribuinte nesse regime, sob pena de sua total descaracterização.

Nesse quadro, fica devidamente demonstrado que a infração descrita pela fiscalização se subsume ao disposto no artigo 29, incisos V e VIII, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Diante de todo o exposto merece reforma o acórdão recorrido.

Cientificada da admissibilidade parcial do recurso (fl. 689), a PFN não apresentou agravo.

A contribuinte foi cientificada do recurso especial e de sua admissibilidade (fl. 693) e não apresentou contrarrazões.

É

o

relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

Embora a contribuinte não tenha apresentado contrarrazões e não obstante este relator tenha concordado com a proposta de despacho de admissibilidade, na condição de presidente da Câmara *a quo*, reexaminando os elementos dos autos entendo que há necessidade de uma reanálise da divergência suscitada.

Observo que o recurso especial da PGFN está centrado na discussão quanto à **caracterização da prática reiterada à LC. 123/2006** com vistas à exclusão da contribuinte do Simples Nacional.

Ocorre que a exclusão do Simples Nacional levada a efeito pela autoridade administrativa foi baseada em dois fundamentos que, embora distintos, são interdependentes, tal como se colhe do excerto do relatório do acórdão recorrido, *verbis*:

6. Por fim a autoridade fiscal assentou:

10. **A omissão de registros contábeis da movimentação financeira** da conta n.º 50.892-6, agência 3420-7, do Banco do Brasil, configura hipótese de exclusão do Simples Nacional, nos termos do artigo 29, inciso VII, da Lei Complementar n.º 123/2006.

11. Além disso, por se tratar de **prática reiterada**, já que foi constatada **mês a mês durante os exercícios de 2007 e 2008**, isto é, com nítido propósito de omissão de receitas, a conduta também configura hipótese de exclusão prevista no artigo 29, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006. (Grifo nosso)

Como se vê, a autoridade administrativa identificou **a omissão de registros contábeis da movimentação financeira**, que configuraria a hipótese de exclusão do Simples Nacional, nos termos do artigo 29, inciso VII, da Lei Complementar n.º 123/2006 e, ato contínuo, identificou a conduta de **prática reiterada de infração ao disposto na LC nº123/2006**, vez que constatada mês a mês a infração de “*omissão dos registros contábeis da movimentação financeira*” durante os exercícios de 2007 e 2008, que também configuraria a hipótese de exclusão prevista no artigo 29, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006.

O relator do acórdão recorrido, em seu voto vencido, entendeu que restou caracterizada a primeira infração (**omissão de registros contábeis da movimentação financeira** aduziu suas razões para o provimento do recurso quanto à matéria relacionada à ocorrência de **prática reiterada à LC. nº123/2006**, matéria ora objeto do recurso da PGFN.

Ocorre que a maioria do colegiado deu provimento integral ao recurso voluntário, ou seja, também considerou descaracterizada a primeira infração, conforme restou consignado no acórdão, *verbis*:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Efigênio de Freitas Junior (Relator) e Allan Marcel Warwar Teixeira que votaram no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar provimento parcial para cancelar o Ato Declaratório Executivo 70, de 24/08/2011, somente na parte referente à exclusão por prática reiterada de infração, fundamentada no art. 129, V, da LC 123, de 2006. Vencido também o conselheiro Ricardo Antonio Carvalho Barbosa que votou no sentido de negar provimento integral ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto. (g.n.)

Nesse sentido, assim consignou o redator do voto vencedor, d. conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, *verbis*:

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, apresento voto no qual dou provimento ao recurso voluntário no que tange ao mérito.

Não irei adentrar no tema da "prática reiterada da infração", uma vez que o voto do ilustre relator é irreparável neste ponto.

Por outro lado, entendo que a documentação trazida pela Recorrente é capaz de dar azo aos argumentos por ela trazidos em seu Recurso Voluntário.

Nesse sentido, os documentos contábeis (fls. 137 a 144) demonstram o resultado contábil da Recorrente, de forma que não seria viável limitar a distribuição de dividendos ao valor do lucro presumido como pretendido pela fiscalização.

Vale notar ainda que a Recorrente trouxe exaustiva documentação acerca da movimentação bancária, o que denota que a Recorrente quis demonstrar desde o início os seus dados econômico-financeiros.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário. (g.n.)

Ora, a hipótese de exclusão do Simples em face da caracterização da prática reiterada à LC. nº123/2006, afastada pelo colegiado *a quo* e combatida no recurso especial da PGFN somente se sustentaria se fosse também mantida a outra hipótese de exclusão concernente á **omissão de registros contábeis da movimentação financeira**, posto que a prática reiterada desta é que deu ensejo à segunda imputação.

Desta feita, se considerada insubsistente a própria infração que teria sido reiterada, inócuo seria discutir se foi ou não caracterizada sua reiteração. Assim, entendo que estamos diante de evidente caracterização de insuficiência recursal, posto que não foi atacado um dos fundamentos da decisão que, por si só, inviabiliza a discussão proposta no recurso especial.

Com efeito, o recurso da Fazenda Nacional é insuficiente, eis que o pressuposto para a manutenção da segunda hipótese de exclusão da contribuinte do Simples Nacional dependeria da discussão e provimento da primeira hipótese, de sorte que o acolhimento das razões aduzidas no recurso não seria capaz de levar à reforma da conclusão final a que chegou o acórdão recorrido.

Pelo exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial fazendário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Fl. 10 do Acórdão n.º 9101-006.397 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13971.721749/2011-10