



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720366/2011-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.632 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2021
Recorrente C. H. M. DE OLIVEIRA CALCADOS - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

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

Os efeitos da exclusão de ofício do Simples que decorre de prática reiterada de infração à legislação tributária começam a operar a partir do mês da reiteração da ocorrência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos o Conselheiro relator e os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Bianca Felicia Rothschild e Lucas Esteves Borges, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro Rafael Taranto Malheiros.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Redator designado

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

Relatório

Discute-se nos autos o Ato Declaratório Executivo (“ADE”) nº 91/2011 lavrado para excluir o contribuinte do Simples Federal do período de 01/2007 a 06/2007, em razão da suposta prática reiterada de infração à legislação tributária, constatada em representação fiscal constante das fls. 05/07 do *e-processo*.

Segundo consta da referida representação fiscal:

2. Em atendimento aos nossos termos de intimação, a empresa apresentou o livro caixa e livros razões analíticos. Foram apresentados também cópias dos extratos de suas contas correntes mantidas junto aos bancos Itaú S/A e Santander S/A.

3. Confrontando os lançamentos registrados como entradas no livro caixa com os créditos/depósitos apurados nos extratos bancários apresentados pela fiscalizada, verificou-se substancial diferença a maior destes em relação àqueles. Em razão disso, a empresa foi intimada a esclarecer, mediante a apresentação de documentos comprobatórios, a origem dos valores creditados e/ou depositados em suas contas bancárias, de depósito ou de investimentos.

4. Em atendimento ao nosso termo, a empresa esclareceu, mediante a apresentação de documento comprobatório, o crédito, no dia 29/07/2007, no valor de R\$ 450.000,00 (quatrocentos mil reais) junto ao banco Itaú S/A, como decorrente de empréstimo junto à referida instituição financeira. Em relação aos demais depósitos e/ou créditos apurados, não foram apresentados esclarecimentos e/ou documentos esclarecedores de suas origens.

5. Depois de efetuada a conciliação bancária, em que, do montante dos créditos/depósitos apurados, foram expurgados os R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais), estornos, depósitos de mesma titularidade e outros créditos, em que não houve incidência tributária; sobraram créditos e/ou depósitos, nas contas correntes bancárias da empresa, que, somados, totalizaram R\$ 3.279.817,60 (três milhões, duzentos e setenta e nove mil, oitocentos e dezessete reais e sessenta centavos).

6. Nos livros razões analíticos apresentados, poucas foram as contas que receberam lançamentos no ano de 2007, ou seja, que tiveram alguma movimentação contábil no período fiscalizado. Entre essas contas, estão as contas “EMPRÉSTIMOS & FINANCIAMENTOS” e “VENDA DE MERCADORIAS”, únicas que receberam as contrapartidas dos lançamentos devedores efetuados na conta “CAIXA”, representativos de entradas de recursos.

7. Por opção da fiscalizada, nos livros razões apresentados, não há registros de contas representativas de movimentação junto a bancos.

8. Portanto, a empresa optou que toda sua movimentação financeira fosse registrada na conta “CAIXA”.

9. Os suprimentos de numerários, lançados a débito da conta “CAIXA”, oriundos de lançamentos credores na conta “EMPRÉSTIMOS & FINANCIAMENTOS” totalizaram no ano R\$ 480.000,00 (quatrocentos e oitenta mil reais). Esse montante é compatível com os R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais), lançados em 29/07/2007, na conta corrente da fiscalizada junto ao banco Itaú S/A.

10. Os demais suprimientos de numerários, lançados a débito da conta “CAIXA”, tiveram como contrapartidas, unicamente, receitas de revenda de mercadorias, ou seja, lançados a crédito da conta “VENDA DE MERCADORIAS”, cujo montante foi de R\$ 1.485.062,51 (um milhão, quatrocentos e oitenta e cinco mil, sessenta e dois reais e cinquenta e um centavos).

11. Em razão de não existirem outras entradas registradas no livro caixa, além das mencionadas acima, pode se concluir que a vultosa diferença entre o montante dos créditos/depósitos apurados, no ano, em conta corrente bancária (R\$ 3.279.817,60) e o lançado na escrita contábil da empresa, como decorrente de revenda de mercadorias (R\$ 1.485.062,51), demonstra que não foi escriturada, no livro caixa, toda a movimentação financeira da empresa, relativamente ao período sob fiscalização.

12. Além disso, quando foram confrontados os valores escriturados com os declarados, verificou se, também, uma pequena diferença. Isso, porque a empresa transmitiu à Receita Federal do Brasil – RFB Declarações Anuais Simplificadas, referente ao ano calendário de 2007, onde foram informadas receitas que totalizaram, no período, R\$ 1.505.603,13 (um milhão, quinhentos e cinco mil, seiscentos e três reais e treze centavos), enquanto, como vimos, foram escriturados, no livro caixa, R\$ 1.485.062,51 (um milhão, quatrocentos e oitenta e cinco mil, sessenta e dois reais e cinquenta e um centavos).

13. Do montante declarado, R\$ 272.109,16 (duzentos e setenta e dois mil, cento e nove reais e dezesseis centavos), referem se às receitas dos meses de janeiro a junho de 2007; e R\$ 1.233.493,97 (um milhão, duzentos e trinta e três mil, quatrocentos e noventa e três reais e noventa e sete centavos), referem se às receitas dos meses de julho a dezembro de 2007. A empresa optou, no período de janeiro a junho de 2007, pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES Federal, nos termos da Lei 9.317/96; e, a partir de 01/07/2007, optou pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Simples Nacional, Lei Complementar nº 123/06.

14. Comparando se o montante anual declarado (R\$ 1.505.603,13) com o montante de depósitos/créditos apurados em conta corrente, no ano (R\$ 3.279.817,60), verifica se substancial diferença a maior destes em relação àqueles. Todavia, pelo fato de as informações prestadas, em declaração simplificada, referirem-se a períodos mensais, a base de comparação entre as receitas declaradas e os valores de depósitos/créditos apurados em conta corrente deve ser também mensal, sendo que, nos meses em que os valores de depósitos/créditos apurados em conta corrente forem superiores aos declarados, teremos como configurada a omissão de receita.

15. As diferenças apuradas entre os valores mensais de depósitos/créditos em contas correntes bancárias e os declarados pela empresa nas Declarações Anuais Simplificadas, transmitidas pela empresa à R.F.B, encontram se detalhados na planilha a seguir:

MÊS	A	B	C = (A - B)
	DEPÓSITOS/CRÉDITOS APURADOS EM EXTRATOS BANCÁRIOS	RECEITAS INFORMADAS EM DECLARAÇÃO SIMPLIFICADA	DIFERENÇA
JAN	467.279,61	34.805,12	432.474,49
FEV	268.211,13	56.766,48	211.444,65
MAR	200.029,20	38.998,12	161.031,08
ABR	178.096,66	33.291,90	144.804,76
MAI	165.234,53	58.056,62	107.177,91
JUN	159.795,00	50.190,92	109.604,08
JUL	212.593,02	53.156,15	159.436,87
AGO	279.410,96	69.895,50	209.515,46
SET	225.489,84	98.986,72	126.503,12
OUT	344.667,16	203.087,60	141.579,56
NOV	286.051,91	237.417,00	48.634,91
DEZ	492.958,58	570.951,00	(77.992,42)

16. Verifica se, pois, que, com exceção do mês de dezembro, em todos os demais meses do ano de 2007, foram apuradas omissões de receitas, ou seja, infração à legislação tributária.

17. Esse comportamento habitual, freqüente e repetido por parte da empresa em omitir receitas à Receita Federal do Brasil, consubstanciou-se em costume e, conseqüentemente, em prática reiterada à legislação tributária, situação elencada, no inciso artigo 14, inciso V, da lei 9.317/96, como hipótese de exclusão da sistemática de tributação simplificada denominada SIMPLES. Em razão da omissão apurada no mês de janeiro de 2007, a empresa foi autuada com base na sistemática de tributação simplificada, processo n.º 15983.720365/201176, que se encontra vinculado a este, no e-processo.

Como se observa pela representação fiscal, em razão da constatação do fato “omissão de receitas” para o primeiro semestre do ano-calendário inteiro de 2007, posto que o livro caixa apresentado não registrava toda a movimentação financeira da empresa. foi considerada a prática reiterada de infração, causa de exclusão do Simples Federal.

Em um primeiro momento, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando em síntese:

- a) a exclusão do Simples é ilegal porque não observou o devido processo legal, de que tratam a Lei 9.784/99 e o Decreto 70.235/72: falta a definição do que seja “prática reiterada” e a indicação de quais seriam as infrações;
- b) o ato declaratório de exclusão somente é cabível depois da decisão condenatória, sendo que esta deve permitir o contraditório e a ampla defesa;
- c) o ato declaratório é absolutamente nulo, pois não esclarece quais seriam as práticas reiteradas de infrações à legislação tributária, sendo apenas indicado o dispositivo legal supostamente infringido e o processo administrativo no qual teria sido apurada a prática, e do qual a manifestante não tomou ciência;

- d) a ausência de contraditório e da ampla defesa fere o estatuído no art. 15, § 3º, da Lei 9.317/96;
- e) o motivo da exclusão – prática reiterada de infração à legislação tributária – é inaplicável, pois é norma penal em branco, que necessita ser integrada por outra, ainda não editada;
- f) a exclusão foi efetivada em data não condizente com a legislação de regência;
- g) mesmo que ocorrida a prática, tal circunstância somente acarretaria a exclusão a partir do momento em que constatado o comportamento, e nunca em data aleatória escolhida pela autoridade administrativa; e
- h) a prática reiterada de infração à legislação tributária somente poderia existir depois da entrega da declaração simplificada, verificada em 31/10/07, nada podendo ser constatado anteriormente – em hipótese suplementar, depois do segundo pagamento do Simples, efetivado em 20/3/07.

Em sessão de 14/10/2013, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (“DRJ/POA”) julgou improcedente a defesa do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

EXCLUSÃO DO SIMPLES. DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. O direito ao contraditório e à ampla defesa é exercido no momento da manifestação de inconformidade contra o ato que excluiu a contribuinte do Simples.

EFEITOS DA EXCLUSÃO DO SIMPLES. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. Os efeitos da exclusão de ofício do Simples que decorre de prática reiterada de infração à legislação tributária começam a operar a partir do mês da reiteração da ocorrência.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. ATO DECLARATÓRIO. DESCRIÇÃO SUFICIENTE DA INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. Não é nulo o ato declaratório de exclusão da empresa do Simples, quando suficientemente indicados os fundamentos de fato e de direito que o ensejaram.

Nos fundamentos do acórdão recorrido (fls. 94/97 do *e-processo*):

Infração ao contraditório e à ampla defesa

Os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, mencionados no art. 15, § 3º, da Lei 9.317/96, não foram desrespeitados, como alega a contribuinte. A ampla defesa administrativa está sendo oferecida por meio do processo administrativo fiscal, iniciado com a manifestação de inconformidade.

[...]

As normas que regulamentam os processos administrativos não preveem que a expedição de ato declaratório de exclusão do Simples se dê somente após uma decisão condenatória.

Infrações tributárias cometidas

A defendente alega a ilegalidade do ato declaratório executivo, expedido pela DRF Santos, uma vez que não consta no seu texto as razões para a exclusão do Simples: não foi mencionada a infração tributária cuja prática teria sido reiterada.

O ato declaratório executivo realmente não especifica a infração tributária. No entanto, ele não é nulo, pois indica suficientemente os fundamentos de fato e de direito que ensejaram a exclusão. Ele menciona que a prática reiterada de infração à legislação tributária foi apurada e está descrita no processo administrativo 15983.720366/2011-11 – processo do qual o ato faz parte.

A exclusão de ofício do Simples se dá mediante ato declaratório da autoridade fiscal (art. 15, § 3º, da Lei 9.317/96). Esse ato que é objeto de ciência ao contribuinte. A legislação não impõe a intimação de outros termos do processo administrativo.

Não há como reconhecer cerceamento do direito de defesa em face de ausência de informação no ato declaratório a respeito da infração tributária cometida, pois os autos do processo ficaram à disposição da contribuinte durante todo o prazo para formulação da manifestação de inconformidade.

Prática reiterada de infrações à legislação tributária

O Código Tributário Nacional (CTN) não conceitua expressamente o que seja prática reiterada [...]

O CTN também não indica um critério para determinar quando uma prática é reiterada. Contudo, o entendimento consagrado é o de que reiterada é a prática repetida ou renovada. A mesma noção vale para interpretar a prática reiterada de infração à legislação tributária, como uma prática de infração habitual e repetida.

Infrações tributárias são todas aquelas tipificadas na legislação tributária, dentre as quais, a omissão de receitas.

A expressão prática reiterada de infração à legislação tributária não necessita de outra norma para se complementar e não é norma penal em branco. O entendimento acerca de seu significado depende tão somente da semântica das palavras, cujos parâmetros já foram assaz fixados pelas autoridades administrativas, sobretudo pelo entendimento jurisprudencial.

A DRF Santos adotou o entendimento que foi consagrado para o Simples Nacional, e aplicável à hipótese de infração à legislação tributária, para interpretar a expressão de prática reiterada (Lei Complementar 123/06, art. 29, § 9º, com redação dada pela Lei Complementar 139/11) [...]

A interessada omitiu receitas que transitaram por suas contas de depósitos bancárias: no mês de janeiro, cometeu a infração e foi autuada (processo administrativo 15983.720365/201176) ; nos períodos de apuração seguintes, adotou o mesmo procedimento ilícito. Por isso, foi corretamente excluída do Simples, com produção de efeitos a partir de 1/2/07.

A alegação de que a prática reiterada somente poderia existir a partir da entrega da declaração simplificada, em 31/10/07, não merece prosperar, pois a omissão não estaria obrigatoriamente vinculada às declarações, mas aos registros contábeis. O cotejo entre as informações do livro caixa e os extratos bancários permitiu a constatação da omissão de receitas, havida desde janeiro de 2007.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reitera os seus argumentos de defesa. Afirma que não poderia ter sido excluído com base no artigo 14, V, da Lei nº 9.317/1996, posto inexistir na acusação a definição do que seja “prática reiterada” e as quais “infrações” está dirigida. Para mais, ainda que superada a questão, a sua exclusão somente poderia acontecer depois que fosse apurado em processo administrativo regular a tal prática reiterada. Defende o contribuinte que o contraditório e a ampla defesa deveriam acontecer antes de proferido o ato declaratório de exclusão.

É o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 06/05/2014 (fls. 102 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 27/05/2014 (fls. 104 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

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

Mérito

O contribuinte reitera em sede de recurso voluntário a alegação de que a sua exclusão somente poderia ser determinada depois de devidamente apurado o fato “prática reiterada de infração” em um processo administrativo próprio, instaurado inclusive antes de

proferido o ato declaratório, sob pena de violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Com efeito, utiliza como único fundamento jurídico para o seu pleito o dispositivo legal o qual assegura o contraditório e a ampla defesa nos processos de exclusão de ofício, observada a legislação relativa ao processo tributário. Esquece, todavia, que a legislação não impõe a existência de processo prévio ao ato de exclusão, mas tão somente que no ato de exclusão deverão ser observados os princípios relacionados ao devido processo legal. *In casu*, o que acontece no presente é exatamente a prevalência dos referidos princípios. O que se discute no presente é efetivamente a exclusão do contribuinte, efetivada por meio de ato declaratório, o qual todavia se encontra sujeito a processo de revisão, podendo, portanto, ser anulado, caso identificado nos autos que o motivo ensejador da exclusão é inexistente.

Por tal razão, o contribuinte não tem razão ao asseverar que a sua defesa deveria ser prévia ao ato de exclusão, pois como muito bem aduzido pelo acórdão recorrido, *as normas que regulamentam os processos administrativos não preveem que a expedição de ato declaratório de exclusão do Simples se dê somente após uma decisão condenatória*.

Tampouco merece prosperar o argumento do contribuinte de que o ato de exclusão seria nulo por não detalhar qual seria a conduta praticada pelo contribuinte a qual se enquadraria na hipótese proibitiva, qual seja, a prática reiterada da infração. Em verdade, o documento o qual retrata e menciona a conduta praticada pelo contribuinte é a própria representação fiscal para exclusão do regime simplificado, o qual, aliás, é o fundamento de validade do próprio ADE, o qual inclusive remete ao presente processo administrativo, veja-se (fls. 53 do *e-processo*):

Art. 1º Fica excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) a pessoa jurídica a seguir identificada, com base no disposto no artigo 14, inciso V, da lei nº 9.317/96, por incorrer em prática reiterada de infração à legislação tributária, conforme apurado no processo administrativo nº 15983.720366/2011-11:

O contribuinte se insurge contra essa suposta obrigação arbitrária de obrigá-lo a dirigir-se a repartição buscar os fundamentos da sua exclusão do regime. A seu ver, trata-se de um contrassenso. Também não concordamos com a referida alegação. Não nos parece

contrassenso, abuso, excesso ou qualquer outra coisa a necessidade de obter cópia dos autos para obtenção da cópia da representação fiscal.

O contribuinte menciona em seu recurso voluntário uma série de julgados deste Conselho, os quais nada obstante são inaplicáveis ao caso, posto refletirem situações concretas nas quais os atos de exclusão não foram motivados com a demonstração dos fundamentos e fatos jurídicos. *In casu*, não restam dúvidas que a motivação para a exclusão se encontra perfeitamente delimitada pela representação fiscal.

Por último, o contribuinte questiona o conceito de “prática reiterada da infração”, o qual, na sua visão, representaria verdadeira norma penal em branco, sendo, portanto, inaplicável na prática.

A esse respeito, vejamos então mais uma vez o que decidiu a DRJ/POA (fls. 93 do *e-processo*):

O Código Tributário Nacional (CTN) não conceitua expressamente o que seja prática reiterada [...]

O CTN também não indica um critério para determinar quando uma prática é reiterada. Contudo, o entendimento consagrado é o de que reiterada é a prática repetida ou renovada. A mesma noção vale para interpretar a prática reiterada de infração à legislação tributária, como uma prática de infração habitual e repetida.

Infrações tributárias são todas aquelas tipificadas na legislação tributária, dentre as quais, a omissão de receitas.

A expressão prática reiterada de infração à legislação tributária não necessita de outra norma para se complementar e não é norma penal em branco. O entendimento acerca de seu significado depende tão somente da semântica das palavras, cujos parâmetros já foram assaz fixados pelas autoridades administrativas, sobretudo pelo entendimento jurisprudencial.

A DRF Santos adotou o entendimento que foi consagrado para o Simples Nacional, e aplicável à hipótese de infração à legislação tributária, para interpretar a expressão de prática reiterada (Lei Complementar 123/06, art. 29, § 9º, com redação dada pela Lei Complementar 139/11):

§9º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do caput: (Includo pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)

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.

A interessada omitiu receitas que transitaram por suas contas de depósitos bancárias: no mês de janeiro, cometeu a infração e foi autuada (processo administrativo 15983.720365/201176) ; nos períodos de apuração seguintes, adotou o mesmo procedimento ilícito. Por isso, foi corretamente excluída do Simples, com produção de efeitos a partir de 1/2/07.

A alegação de que a prática reiterada somente poderia existir a partir da entrega da declaração simplificada, em 31/10/07, não merece prosperar, pois a omissão não estaria obrigatoriamente vinculada às declarações, mas aos registros contábeis. O cotejo entre as informações do livro caixa e os extratos bancários permitiu a constatação da omissão de receitas, havida desde janeiro de 2007. [grifamos]

Como se percebe, a instância *a quo* manteve o entendimento da Unidade de Origem no sentido de que o conceito de omissão de receitas deveria ser aproveitado da Lei Complementar nº 123/2006, a qual tratou de instituir o Simples Nacional.

Nesse ponto específico, todavia, não concordamos com os fundamentos adotados pela DRJ/POA para manutenção da exclusão do contribuinte. Isto porque caso utilizado o conceito de prática reiterada constante da lei do Simples Nacional, é imprescindível levar em consideração que ela somente pode ser considerada em duas hipóteses:

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.

Enquanto que a hipótese descrita no inciso I reclama a emissão de mais um auto de infração lavrado em face do mesmo fato nos últimos cinco anos, a hipótese descrita no inciso II demanda a inequívoca comprovação de conduta praticada mediante a utilização de artifício, 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, de modo a ser imprescindível a inequívoca comprovação do dolo.

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

Veja-se nesse sentido o conteúdo das Súmulas CARF nº 14 e 25:

Súmula CARF nº 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25. A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

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

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

Nesse sentido, veja-se o quanto exposto nos fundamentos do acórdão nº 1201-004.563 de relatoria do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto e julgado a unanimidade em 19/01/2021 para afastar a qualificação e agravamento de multa de ofício com base na mera alegação de omissão de receita:

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

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

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

Em sendo assim, entendo que o contribuinte não poderia ter sido excluído do Simples Federal com base na prática de conduta reiterada de omissão de receitas se na hipótese a

representação fiscal não menciona e nem tampouco comprova qualquer conduta dolosa praticada por parte do contribuinte.

Em sendo assim, voto para dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Redator designado.

Com as devidas vênias, discorda-se do Voto do I. Relator.

Quanto à prática reiterada de omissão de receitas, quando do debate realizado na sessão de julgamento, a maioria da Turma se remeteu ao teor do Voto condutor da Autoridade Julgadora *a quo*, vazado nos seguintes termos, quanto à matéria:

“A expressão prática reiterada de infração à legislação tributária não necessita de outra norma para se complementar e não é norma penal em branco. O entendimento acerca de seu significado depende tão somente da semântica das palavras, cujos parâmetros já foram assaz fixados pelas autoridades administrativas, sobretudo pelo entendimento jurisprudencial.

A DRF Santos adotou o entendimento que foi consagrado para o Simples Nacional, e aplicável à hipótese de infração à legislação tributária, para interpretar a expressão de prática reiterada (Lei Complementar 123/06, art. 29, § 9º, com redação dada pela Lei Complementar 139/11):

§9º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do caput: (Includido pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)

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, ardis 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 interessada omitiu receitas que transitaram por suas contas de depósitos bancárias: no mês de janeiro, cometeu a infração e foi autuada (processo administrativo 15983.720365/201176) ; nos períodos de apuração seguintes, adotou o mesmo procedimento ilícito. Por isso, foi corretamente excluída do Simples, com produção de efeitos a partir de 1/2/07.

A alegação de que a prática reiterada somente poderia existir a partir da entrega da declaração simplificada, em 31/10/07, não merece prosperar, pois a omissão não estaria obrigatoriamente vinculada às declarações, mas aos registros contábeis. O cotejo entre as informações do livro

caixa e os extratos bancários permitiu a constatação da omissão de receitas, havida desde janeiro de 2007” (grifou-se).

Assim, tendo havido omissão de receitas de janeiro a novembro de 2007 – portanto, em mais de 2 (dois) períodos de apuração –, formalizada em auto de infração pertinente ao mês de janeiro e constatada nos meses seguintes (conforme descrição da “representação fiscal”), restou caracterizada a “prática reiterada” de infração à legislação tributária, apta a ensejar a exclusão do Contribuinte do regime de tributação do Simples federal, nos termos do inc. V do art. 14 da Lei nº 9.317, de 1996.

Pelo exposto, voto para negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiro