



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15983.720367/2011-65  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-005.633 – 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: SIMPLES NACIONAL**

Ano-calendário: 2007

**SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA NÃO IDENTIFICADA NO LIVRO-CAIXA. EFEITOS.**

A falta de escrituração da movimentação bancária enseja a exclusão do Simples Nacional, com produção de efeitos a partir do próprio mês em que incorrida a infração.

**PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÕES. ARTIGO 29, §9º, I, DA LC Nº 123/2006.**

Comprovada em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou não, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificadas nos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento, cabe a exclusão da pessoa jurídica do regime do Simples Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior. Manifestou intenção de apresentar Declaração de Voto o Conselheiro Rafael Taranto Malheiros. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art. 63, do anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo – Relator

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

## Relatório

Discute-se nos autos o Ato Declaratório Executivo (“ADE”) nº 92/2011 lavrado para excluir o contribuinte do Simples Nacional do período de 07/2007 a 12/2007, em razão da suposta prática reiterada de infração à legislação tributária, bem como pela ausência de escrituração do livro-caixa ou na hipótese de escrituração incompleta a qual não permita a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária, nos termos dos incisos V e VIII do artigo 29, da Lei Complementar nº 123/2006, ambas infrações constatadas em termo de verificação fiscal de fls. 40/ e na representação fiscal de fls. 49/07 do *e-processo*.

Segundo consta do termo de verificação fiscal:

13. Conforme informado acima, a empresa foi intimada a apresentar os livros e documentos de sua escrita contábil e fiscal, referente ao período de 01/01/2007 a 31/12/2007, bem como os extratos bancários de suas contas correntes, de depósitos e/ou investimentos.

14. Em atendimento aos nossos termos, a empresa apresentou: livro-caixa; livros razões analíticos; livro registros de saídas, com assentamentos do período de 01/01/2007 a 31/12/2007; e cópias extratos de suas contas correntes mantidos junto aos bancos Itaú S/A e Santander S/A.

15. Do cotejo entre os lançamentos correspondentes às entradas nos livros caixas apresentados (com correspondentes lançamentos de receitas de vendas de mercadorias nos livros razões analíticos e registros de saídas) e os decorrentes de créditos/depósitos efetuados nas contas correntes bancárias da empresa 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.

16. Em atendimento ao nosso termo, a empresa esclareceu, mediante a apresentação de documento comprobatório, o crédito, no da 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 efetuados, não foram apresentados esclarecimentos e/ou documentos esclarecedores de suas origens.

17. Foi efetuada a conciliação bancária, onde foram expurgados esses R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais), relativos ao empréstimo acima citado, estornos, depósitos de mesma titularidade e outros créditos, em qw tributária. Depois de efetuada a conciliação, sobraram ainda crédito não houve incidência s e/ou depósitos, nas ontas 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).

18. Observamos que, nos livros razões analíticos apresentados pela fiscalizada, poucas foram as contas que receberam lançamentos no ano de 2007, ou seja, que tiveram alguma movimentação contábil no período. Entre essas contas, estão as únicas contas que receberam as contrapartidas dos lançamentos devedores efetuados na conta "CAIXA", representativos de entradas de recursos, a saber: a conta "EMPRÉSTIMOS & FINANCIAMENTOS" e a conta "VENDA DE MERCADORIAS". Nesses livros, não há registros de contas representativas de movimentação junto a bancos.

19. Portanto, a empresa optou que toda sua movimentação financeira fosse registrada na conta "CAIXA".

20. Os suprimentos de numerários, lançados na 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.

21. Os demais suprimentos de numerários, lançados a débito na conta "CAIXA", tiveram como contrapartidas receitas de revenda de mercadorias, ou seja, foram efetuados lançamentos credores na 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). Enquanto que, no livro registros de saídas, foram assentadas receitas, cuja soma no ano foi de R\$ 1.505.603,13 (um milhão, quinhentos e cinquenta e cinco mil, seiscentos e três reais e treze centavos).

22. A vultosa diferença entre o montante anual de créditos/depósitos apurados 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.

23. Por sua vez 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), sendo R\$ 272.109,16 (duzentos e setenta e dois mil, cento e nove reais e dezesseis centavos), referente aos 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), referente ao período de julho a dezembro de 2007. Isso porque 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 n.º 123/06.

24. 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)

25. 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.

26. Esse comportamento habitual, freqüente e repetido em omitir receitas por parte da fiscalizada, consubstanciou-se em costume e, conseqüentemente, em prática reiterada à legislação tributária.

27. Pelo fato de a empresa ter incidido em prática reiterada de infração à legislação tributária e de que o livro-caixa apresentado não permite identificar toda a movimentação financeira da fiscalizada, inclusive bancária, foram propostas, através de representações específicas, que a mesma fosse excluída de ofício do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, com fundamento no artigo 14, inciso V, da Lei 9.317/96 (processo n.º 15983.720366/2011-11); e do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional; com fundamento no artigo 29, incisos V e VIII, da Lei Complementar n.º 123/2006 (processo n.º 15983.720367/2011-65); com efeitos a partir de 01/02/2007 (inciso V do artigo 15 da Lei 9.317/96) e 01/07/2007 (§ Io do artigo 29 da Lei Complementar n.º 123/2006), respectivamente.

28. Do exposto acima foram apuradas as seguintes infrações: a) Omissão de receita - Depósitos bancários não escriturados; e b) Insuficiência de recolhimento, essa verificada em função da mudança de faixa de incidência do SIMPLES quando se constatou que a receita mensal omitida somada à receita declarada implicaria na mudança de alíquota.

Em sendo assim, foi lavrada a seguinte representação fiscal para exclusão do Simples Nacional:

Durante o Procedimento Fiscal, abrangendo o período de 01/2007 até 12/2007, a pessoa jurídica não efetuou a escrituração do livro caixa corretamente uma vez que “a vultosa diferença entre o montante dos créditos/depósitos apurados, no ano, em conta corrente bancária...e o lançado na escrita contábil da empresa, como decorrente de revenda de mercadorias..., demonstra que não foi escriturada, no livro-caixa, toda a movimentação financeira da empresa, relativamente ao período sob fiscalização. A empresa, portanto, incorreu na hipótese do artigo 18, 26 c/c inciso V e VIII, do art. 29 da L.C. N.º 123/06.

Como se observa pelos documentos acima transcritos, em razão da constatação do fato reiterado “omissão de receitas” e pelo livro caixa insuficiente para a identificação da sua

movimentação financeira para o segundo semestre do ano-calendário inteiro de 2007, foi determinada a sua exclusão do Simples Nacional.

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: 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) 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;
- e) a exclusão foi efetivada em data não condizente com a legislação de regência;
- f) 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
- g) 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:

SIMPLES NACIONAL. 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 Nacional.

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

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA NÃO IDENTIFICADA NO LIVRO CAIXA. EFEITOS. A falta de escrituração da movimentação bancária enseja a exclusão do Simples Nacional, com produção de efeitos a partir do próprio mês em que incorrida a infração.

Nos fundamentos do acórdão recorrido (fls. 91/93 do *e-processo*):

#### **Infração ao contraditório e à ampla defesa**

Os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, 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.

A Lei Complementar 123/06 atribui à Secretaria da Receita Federal do Brasil, entre outros órgãos, a competência para fiscalizar o cumprimento das obrigações relativas ao Simples Nacional, inclusive para verificar a ocorrência das hipóteses que ensejam a exclusão de ofício desse regime de tributação (arts. 33 e 29). O contencioso administrativo para apreciar a exclusão de ofício promovida pelas delegacias da Receita Federal cabe aos órgãos julgadores integrantes da mesma estrutura administrativa, os quais devem observar os dispositivos legais atinentes ao seu processo administrativo fiscal (arts. 39 e 29). [...]

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.

#### **Prática reiterada de infrações à legislação tributária**

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

O significado da expressão prática reiterada, para fins de interpretação do inciso V do art. 29 da Lei Complementar 123/06, está definido no § 9º do mesmo artigo, 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 por isso foi autuada (processo administrativo 15983.720365/201176) ; nos períodos seguintes, também (processo administrativo 15983.720366/201111). Assim, está correta a exclusão do Simples Nacional por prática reiterada da infração à legislação tributária com produção de efeitos a partir de 1/7/07.

#### **Movimentação financeira não identificada no livro caixa**

A contribuinte não se defendeu quanto à irregularidade de o livro caixa não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária (art. 29, VIII, da Lei Complementar 123/06), tal como apontado no ato decisório de exclusão do Simples

Nacional. Assim, não há litígio quanto a essa hipótese de exclusão, que gera efeitos a partir do mês em que incorreu (art. 29, § 1º, da Lei Complementar 123/06).

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reitera os seus argumentos de defesa. Afirma que não poderia ter sido excluído com base na alegação de prática reiterada da infração, 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**

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

## **Tempestividade**

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 06/05/2014 (fls. 97 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 27/05/2014 (fls. 100 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 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. 51 do *e-processo*):

Art. 1º Fica excluída do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), a pessoa jurídica a seguir identificada, nos termos do inciso V do artigo 29 da Lei Complementar nº 123/2006, pela constatação de prática reiterada de infração à referida lei complementar, caracterizada por omissão de valores na apuração do tributo referente aos meses de julho a dezembro de 2007 e nos termos do inciso VIII do mesmo artigo em face da escrituração do livro-caixa não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária, conforme apurado no processo administrativo nº 15983.720367/2011-65:

O contribuinte se insurge contra essa suposta obrigação arbitrária de obriga-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.

Menciona ainda 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*):

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

O significado da expressão prática reiterada, para fins de interpretação do inciso V do art. 29 da Lei Complementar 123/06, está definido no § 9º do mesmo artigo, 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: ( Incluído 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 por isso foi autuada (processo administrativo 15983.720365/201176) ; nos períodos seguintes, também (processo administrativo 15983.720366/201111). Assim, está correta a exclusão do Simples Nacional por prática reiterada da infração à legislação tributária com produção de efeitos a partir de 1/7/07. [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 estaria contido na própria Lei Complementar nº 123/2006, a qual tratou de instituir o Simples Nacional. Embora, de fato esteja, existem algumas peculiaridades as quais precisam ser levadas em consideração, posto que, nos termos da própria norma, somente pode ser compreendida a prática reiterada em duas situações:

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 nosso ver, 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, embora este não seja o entendimento da maioria desta Turma de Julgamento, o que motivou inclusive o voto pelas conclusões dos Conselheiros. Ou seja, a maioria da Turma não concorda com a necessidade de as infrações serem formalizadas por meio de autos distintos, bastando que envolvam períodos distintos, ainda que lavrados em um mesmo auto de infração.

Já a hipótese prevista 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.

Em sendo assim, destaque-se 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 n.º 14 e 25:

**Súmula CARF n.º 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 n.º 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 n.º 4.502/64. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 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 n.º 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.

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, ao que parece, não teria ocorrido no presente caso.

Todavia, conforme mencionado anteriormente, a maioria dos Conselheiros entendeu configurada a hipótese descrita no inciso I do artigo 29, §9º, tendo em vista a ocorrência em mais de um período de apuração de idênticas infrações.

Além disto, é importante mencionar que a presente exclusão seria mantida ainda que não configurada tal constatação, posto que fundamentada na constatação de dois motivos impeditivos, do qual o segundo deles sequer foi questionado pelo contribuinte.

Além da prática reiterada de omissão de receitas, identificou a Fiscalização que o livro caixa do contribuinte não permitiria a identificação da sua movimentação financeira, inclusive bancária, vedação constante do artigo 29, VIII, da Lei Complementar n.º 123/2006. Este fundamento, inclusive, foi confirmado pelo entendimento unânime da turma como causa para exclusão do contribuinte ao regime simplificado.

Veja-se, aliás, que a instância *a quo* foi expressa ao consignar que o contribuinte não teria se insurgido em face desta constatação (fls. 93 do *e-processo*):

A contribuinte não se defendeu quanto à irregularidade de o livro caixa não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária (art. 29, VIII, da Lei Complementar 123/06), tal como apontado no ato decisório de exclusão do Simples Nacional. Assim, não há litígio quanto a essa hipótese de exclusão, que gera efeitos a partir do mês em que incorreu (art. 29, § 1º, da Lei Complementar 123/06).

Nesse sentido, não há como se anular a exclusão do contribuinte nos presentes autos. Primeiro porque conforme a conclusão da maioria dos Conselheiros desta Turma de Julgamento, teria restado caracterizada a hipótese prevista no inciso I do artigo 29, §9º da LC n.º 123/2006, entendimento ora reproduzido em face do que determina o artigo 63, §8º do RICARF, cuja redação determina que na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros. Segundo porque a Fiscalização também teria identificado que o livro caixa do contribuinte não permitiria a identificação da sua movimentação financeira, inclusive bancária, fato este que sequer foi objeto de contestação.

Portanto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo