



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11000.722503/2021-99
ACÓRDÃO	1201-007.644 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CHC PREFERENCIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2017

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES. OMISSÃO DE RECEITAS. DADOS FORNECIDOS PELO DETRAN.

Os dados fornecidos pelo órgão estadual de trânsito, relativos a serviços efetivamente prestados por centro de formação de condutores, constituem parâmetro válido para apuração de omissão de receitas quando confrontados com os valores declarados no PGDAS-D e não infirmados por documentação contábil ou fiscal idônea.

PRÁTICA REITERADA. OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS.

A omissão de receitas e a falta de emissão de notas fiscais em diversas competências caracterizam prática reiterada de infração e autorizam a exclusão de ofício do Simples Nacional, nos termos do art. 29, V e XI, da Lei Complementar nº 123/2006.

IMPEDIMENTO DE NOVA OPÇÃO. PRAZO DE 10 ANOS. ARTIFÍCIO, ARDIL OU MEIO FRAUDULENTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A elevação do prazo de impedimento para nova opção pelo Simples Nacional para 10 anos exige a demonstração de artifício, ardil ou meio fraudulento autônomo, não bastando a omissão reiterada de receitas e a falta de emissão de notas fiscais que já fundamentam a exclusão.

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DE OFÍCIO. PRAZO DE IMPEDIMENTO.

Mantida a exclusão de ofício, mas ausente prova de meio fraudulento qualificado, o impedimento de nova opção pelo Simples Nacional deve observar o prazo de 3 anos-calendário subsequentes, previsto no art. 29, § 1º, da Lei Complementar nº 123/2006.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah, que votou por afastar a caracterização de reiteração de conduta, entendendo que a exclusão não poderia impedir nova opção pelo Simples Nacional no ano subsequente.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Raimundo Pires de Santana Filho e Nilton Costa Simoes.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão de primeira instância que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e manteve o Ato Declaratório Executivo de Exclusão do Simples Nacional.

1 Ato de Exclusão

Conforme relatado na decisão recorrida, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Pelotas/RS excluiu a Contribuinte do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/01/2017, nos termos do Parecer Fiscal de 14/05/2021 (fls. 3/20) e do Ato Declaratório Executivo nº 10/2021, de 17/05/2021 (fl. 1.346).

A exclusão foi fundamentada na constatação de prática reiterada de omissão de receitas, nos períodos de apuração de janeiro de 2017 a outubro de 2017, e na falta reiterada de emissão de notas fiscais sobre os serviços prestados no mesmo período, com fundamento no art. 29, V e XI, §§ 1º e 2º, e § 9º, I e II, da Lei Complementar nº 123/2006.

Segundo a fiscalização, a Contribuinte atuava no ramo de formação de condutores, CNAE nº 8599-6-01, na condição de empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional.

No curso da fiscalização, foi lavrado Termo de Início do Procedimento Fiscal, com ciência pessoal do sócio Eduardo Silva de Oliveira, referente aos anos-calendário de 2017 e 2018. Na oportunidade, foram solicitados, entre outros documentos, o Livro Caixa ou, caso houvesse contabilidade regular, os Livros Diário e Razão.

A fiscalização também obteve, junto ao DETRAN/RS, informações sobre as receitas mensais vinculadas aos serviços prestados pela Contribuinte nos anos de 2017 e 2018. Tais informações foram encaminhadas pela Divisão Financeira e Contábil do DETRAN/RS por meio de Ofício.

A partir do confronto entre as informações prestadas pela Contribuinte no PGDAS-D e os dados encaminhados pelo DETRAN/RS, a fiscalização apurou expressivas divergências entre a receita bruta mensal declarada e a receita bruta estimada a partir dos registros do órgão estadual. Segundo a autoridade fiscal, no período de janeiro a outubro de 2017, a Contribuinte teria informado no PGDAS-D menos de 40% das receitas totais, omitindo mais de 60% da receita auferida.

Intimada a prestar esclarecimentos, a Contribuinte alegou que os dados do sistema GID/GFC do DETRAN/RS teriam natureza estatística e de controle das etapas do processo de habilitação, não guardando correspondência direta com o seu faturamento. Sustentou que, no caso dos serviços próprios, o faturamento ocorreria no momento da contratação e emissão da nota fiscal, ao passo que o registro no sistema do DETRAN/RS ocorreria apenas no momento da efetiva prestação do serviço, que poderia se dar em competência posterior.

A fiscalização não acolheu a explicação. Entendeu que, havendo descasamento temporal entre emissão de nota fiscal e prestação do serviço, os valores tenderiam a se equalizar ao longo do período anual. Após nova intimação, a fiscalização requereu planilhas mensais relativas aos serviços prestados, à remuneração do CFC, às aulas práticas e teóricas e aos aluguéis de veículos para provas e aulas práticas. A Contribuinte informou que seus registros contábeis não apresentavam essas rubricas de forma discriminada.

Com base nesses elementos, a fiscalização concluiu que houve omissão reiterada de receitas de janeiro a outubro de 2017, com o objetivo de manter a Contribuinte artificialmente enquadrada como empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional e reduzir o pagamento de tributos apurados pelo regime simplificado.

Além da omissão de receitas, a fiscalização entendeu caracterizada a falta reiterada de emissão de notas fiscais de serviços. Ao analisar os Livros de Apuração do ISS apresentados à Prefeitura Municipal, concluiu que não foram emitidas notas fiscais sobre a totalidade dos serviços prestados, especialmente quanto às aulas teóricas e práticas e ao aluguel de veículos para aulas e provas práticas.

A autoridade fiscal considerou que a conduta foi contínua e deliberada, pois a Contribuinte teria informado valores inferiores no PGDAS-D durante dez meses consecutivos, deixando de emitir notas fiscais sobre parcela relevante dos serviços prestados e mantendo tais receitas à margem da tributação. Por isso, **além da exclusão retroativa a 01/01/2017, aplicou-se o impedimento de nova opção pelo Simples Nacional pelo prazo de 10 anos**, com fundamento no art. 29, §§ 1º e 2º, da Lei Complementar nº 123/2006.

2 Manifestação de Inconformidade

Devidamente intimada, a Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 1.353/1.371), na qual alegou, em síntese:

- a fiscalização teria partido de premissa equivocada ao utilizar os dados do sistema GID/GFC do DETRAN/RS como parâmetro para apuração de sua receita bruta;
- a atividade exercida por centros de formação de condutores é peculiar, amplamente regulamentada e fiscalizada pelos órgãos de trânsito;
- o sistema GID/GFC teria finalidade estatística e de controle das etapas do processo de habilitação, sem módulo contábil, financeiro ou econômico capaz de demonstrar o faturamento do CFC;
- os serviços seriam registrados no sistema do DETRAN/RS no momento de sua efetiva realização, e não no momento da contratação, emissão da nota fiscal ou faturamento;
- a metodologia fiscal não teria levado em conta a diferença entre serviços próprios e serviços delegados, nem a dinâmica de cobrança, repasse e registro das atividades no sistema do DETRAN/RS;
- a comparação entre PGDAS-D e os relatórios do DETRAN/RS configuraria mera presunção, insuficiente para comprovar omissão de receitas;
- a fiscalização não teria analisado de modo adequado os Livros de Registro de ISS e as notas fiscais de serviços apresentadas;
- não teria havido subsunção dos fatos às hipóteses de exclusão previstas no art. 29, V e XI, da Lei Complementar nº 123/2006;
- ainda que se admitisse alguma omissão de receita, não estaria demonstrada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que justificasse o impedimento de nova opção pelo Simples Nacional pelo prazo de 10 anos;

- subsidiariamente, caso mantida a exclusão, deveria ser aplicada a regra geral do art. 29, § 1º, da Lei Complementar nº 123/2006, com impedimento de nova opção pelo prazo de 3 anos.

3 Decisão de primeira instância

O acórdão recorrido julgou improcedente a manifestação de inconformidade e manteve o Ato Declaratório Executivo de Exclusão do Simples Nacional em todos os seus efeitos (fls. 1.397/1.413).

No mérito, a decisão considerou válido o critério adotado pela fiscalização, consistente no confronto entre as receitas declaradas pela Contribuinte no PGDAS-D e os valores informados pelo DETRAN/RS.

O julgador entendeu que os dados fornecidos pelo DETRAN/RS se referiam às receitas auferidas pela Contribuinte, compostas pelos valores pagos ao órgão estadual e pelos serviços registrados em seus sistemas, recebidos pela autuada diretamente dos cidadãos. Assentou, ainda, que as informações prestadas pelo DETRAN/RS representariam, no mínimo, parâmetro suficiente para aferição do faturamento em periodicidade anual.

A decisão também destacou que a Contribuinte, embora tenha sido intimada, não apresentou documentação contábil ou fiscal capaz de demonstrar a correspondência entre as receitas efetivamente auferidas e os valores declarados no PGDAS-D. Segundo a decisão, caberia à Contribuinte comprovar, com contratos, notas fiscais, Livro Caixa ou outros registros contábeis, as supostas divergências entre os valores efetivamente recebidos e aqueles informados pelo DETRAN/RS.

Com base no conjunto de informações obtidas, a decisão concluiu que houve omissão de receita em valor expressivo no ano-calendário de 2017, no montante de R\$ 2.714.935,60, bem como que a receita total, se consideradas as omissões, alcançaria R\$ 5.359.220,27, valor superior ao limite então aplicável para permanência no Simples Nacional.

O acórdão recorrido também manteve a caracterização da prática reiterada, considerando que a omissão de receitas ocorreu em dez meses consecutivos, de janeiro a outubro de 2017.

Quanto ao prazo de impedimento de nova opção pelo Simples Nacional, a decisão entendeu configurada a hipótese do art. 29, § 2º, da Lei Complementar nº 123/2006. Para tanto, considerou que a Contribuinte teria ocultado parcela significativa de suas receitas, deixado de emitir notas fiscais sobre a totalidade dos serviços prestados e mantido parte relevante do faturamento à margem da escrituração, com o objetivo de permanecer no regime simplificado e reduzir tributos.

Assim, concluiu que a conduta não consistiu apenas em omissão reiterada de receitas, mas em ação fraudulenta dolosa, destinada a impedir ou retardar o conhecimento, pela fiscalização, da ocorrência da situação excludente e das obrigações tributárias correspondentes.

4 Recurso Voluntário

A Contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual reiterou a tese de que a fiscalização utilizou premissa fática equivocada ao considerar os dados do sistema GID/GFC do DETRAN/RS como representativos de sua receita bruta.

Ainda reiterando os fundamentos já deduzidos na impugnação, a Recorrente aprofundou a descrição da dinâmica operacional dos centros de formação de condutores. Explicou que os serviços são divididos em dois grupos: serviços delegados pelo DETRAN/RS, pagos pelo cidadão ao órgão estadual e posteriormente repassados ao CFC; e serviços próprios, pagos diretamente pelo cidadão ao CFC.

Afirmou que, no caso dos serviços próprios, o pagamento ocorreria no momento da contratação, com emissão da nota fiscal, enquanto o registro no sistema GID/GFC somente ocorreria quando da efetiva prestação do serviço. Desse modo, sustentou que o sistema do DETRAN/RS registraria etapas do processo de habilitação e não o faturamento do CFC.

A Recorrente também detalhou a dinâmica do repasse de 5% ao DETRAN/RS sobre as horas-aula, afirmando que a fiscalização teria utilizado esse repasse para estimar, por regra de três, o suposto faturamento mensal dos serviços próprios. Segundo a defesa, essa metodologia seria inválida porque partiria de dados registrados em momento distinto daquele em que o serviço foi contratado, pago e faturado.

A Contribuinte sustenta, ainda, que a decisão recorrida não enfrentou adequadamente esses aspectos técnicos da atividade. Afirma que o acórdão de primeira instância teria se limitado a validar a metodologia fiscal com base na ausência de comprovação, pela contribuinte, das divergências apontadas, sem examinar a legalidade e a adequação do critério utilizado pela fiscalização.

A Recorrente também desenvolve argumento de que o próprio DETRAN/RS teria reconhecido limitações de suas informações para fins de aferição do faturamento dos CFCs. Nesse ponto, menciona ofícios e manifestações do órgão estadual que, segundo a defesa, demonstrariam que o sistema GID/GFC não se destina ao controle contábil, financeiro ou econômico das empresas credenciadas.

Acrescenta que havia notas fiscais e livros fiscais juntados aos autos, os quais não teriam sido devidamente considerados pela decisão recorrida. Sustenta que, antes de concluir pela omissão de receitas, caberia à fiscalização demonstrar, a partir da documentação da própria empresa, a efetiva divergência entre os valores faturados e declarados.

Quanto à prática reiterada e aos efeitos da exclusão, a Recorrente reforça que a mera omissão de receitas, ainda que admitida apenas por hipótese, não bastaria para aplicação do art. 29, § 2º, da Lei Complementar nº 123/2006. Afirmar que seria necessária prova específica de artifício, ardil ou meio fraudulento utilizado para induzir ou manter a fiscalização em erro.

Nesse ponto, invoca decisões do CARF que teriam analisado casos análogos envolvendo centros de formação de condutores e afastado o impedimento de nova opção pelo prazo de 10 anos por ausência de demonstração de meio fraudulento.

Ao final, requer o provimento do recurso voluntário para anular integralmente o Ato Declaratório Executivo de Exclusão do Simples Nacional, por ausência de comprovação das hipóteses previstas no art. 29, V e VIII, da Lei Complementar nº 123/2006. Subsidiariamente, caso mantida a exclusão, requer a aplicação da regra geral do art. 29, § 1º, da Lei Complementar nº 123/2006, com redução do prazo de impedimento de nova opção para, no máximo, 3 anos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Isabelle Resende Alves Rocha**, Relatora

1 ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 30/03/2023 (fl. 1.416) e apresentou o seu recurso voluntário em 26/04/2023 (fl. 1.417), dias antes do prazo. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 DIREITO

2.1 Exclusão fundamentada em omissão de faturamento com premissa fática equivocada

Embora desenvolva extensa argumentação, em síntese, a Recorrente sustenta que a fiscalização teria adotado premissa fática equivocada ao utilizar os dados extraídos dos sistemas do DETRAN/RS para apurar omissão de receitas. Afirmar que tais informações não refletiriam seu faturamento, mas apenas registros operacionais das etapas do processo de habilitação. Sustenta, ainda, que a atividade dos Centros de Formação de Condutores possui dinâmica própria, com distinção entre serviços próprios e delegados e possível descasamento temporal entre contratação, emissão de nota fiscal e efetiva prestação do serviço. A omissão de receitas identificada, portanto, partiria de mera presunção.

Contudo, o argumento não procede.

A fiscalização não se baseou em mera estimativa abstrata, nem em presunção sem apoio material ou documental. O procedimento partiu de informações oficiais fornecidas pelo DETRAN/RS, órgão responsável pelo controle dos processos de habilitação e pela regulamentação da atividade desempenhada pelos CFCs. Esses dados indicavam os serviços efetivamente prestados, registrados no sistema do órgão estadual, bem como os valores correspondentes às remunerações e repasses relacionados a tais serviços.

Também não se tratou de simples comparação descontextualizada entre bases distintas. A autoridade fiscal intimou a Contribuinte a esclarecer as divergências entre os valores informados no PGDAS-D e aqueles constantes dos demonstrativos do DETRAN/RS. Observem-se trechos pertinentes do Parecer Fiscal para Exclusão do SIMPLES:

Conforme afirmado anteriormente, foram obtidos junto ao DETRAN – RS informações a respeito do faturamento mensal do CFC PREFERENCIAL, nos meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2018. O DETRAN–RS esclareceu que “as informações financeiras informadas tratam-se de estimativas baseadas nas informações constantes em nosso sistema informatizado que controla e registra a prestação de serviços realizados pelos CFCs, contemplando aulas teóricas e práticas e aluguel de veículos para aulas e provas práticas aos cidadãos. Assim, **os valores informados pela prestação dos serviços são calculados com base na data efetiva da execução da aula ou prova registrada no sistema do DetranRS e não da data efetiva de contratação do serviço e possível emissão da Nota Fiscal pelo CFC.** Contudo, entendemos que tais informações, considerando uma temporalidade anual, compreendem o Faturamento médio/mínimo dos CFCs”.

Para melhor compreensão o DETRAN - RS esclareceu, ainda, que os serviços que o CFC presta ao cidadão se divide em dois tipos:

1. “Os delegados pelo DetranRS: esses serviços o cidadão paga as Taxas para o DetranRS, que posteriormente remunera o CFC por esses serviços. Nesse caso o CFC emite Nota Fiscal em nome do DetranRS:
 - a. Abertura RENACH (processo) de Expedição de CNH ou Renovação de CNH;
 - b. Avaliação Psicológica (estrutura física e de suporte para a realização as avaliações);
 - c. Exame de Aptidão Física Mental (estrutura física e de suporte para a realização dos exames);
2. Os próprios do CFC: esses serviços o cidadão efetua o pagamento diretamente para o CFC. Nesse caso o CFC emite Nota Fiscal em nome do Cidadão:
 - a. Aulas Práticas e Teóricas;
 - b. Aluguel de veículos para as Aulas Práticas e Provas Práticas”.

“Quando o cidadão realiza a abertura de um processo que envolve aulas teóricas e/ou práticas, o CFC cobra esses serviços diretamente do cidadão, neste ato, podendo efetuar o parcelamento ou não dos valores, e em regra emite a Nota Fiscal para o Cidadão;

Posteriormente, se houve necessidade e desejo do Cidadão, ele poderá contratar aulas extras, efetuando o pagamento em separado, com uma nova emissão de Nota Fiscal;

Todas essas aulas e alugueis de veículos são registrados no sistema do DetranRS, na data efetiva de sua execução.”

Neste diapasão o DETRAN-RS elabora três relatórios para estimar o faturamento mensal do CFC:

1. RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DETRAN-RS/ESTIMATIVA FATURAMENTO HORAS/AULA, com três colunas:

a. Valores da Remuneração Total paga pelo DETRAN/RS ao CFC; b. Valores da Retenção que o DETRAN-RS faz no momento do repasse mensal da remuneração devida ao CFC, equivalente a 5% do valor total das aulas teóricas e práticas; c. Estimativa de valores com aulas teóricas e práticas recebido pelo CFC dos cidadãos, conforme a data de execução das aulas teóricas e práticas.

2. RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO SERVIÇOS ALUGUEL VEÍCULO AULAS CAT. C, D e E, com duas colunas:

a. Quantidades de aulas;

b. Valores com aluguel de veículos para a realização de aulas práticas.

3. RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO SERVIÇOS ALUGUEL DE VEÍCULO PARA PROVA PRÁTICA, com duas colunas:

a. Quantidade de provas;

b. Valores com aluguel de veículos para a realização de provas práticas.

De modo que o faturamento mensal do CFC corresponde a soma do valor da remuneração total paga pelo DETRAN-RS ao CFC (serviços delegados) com a remuneração total pelos serviços próprios do CFC (aulas teóricas e práticas e aluguel de veículos para realização de aulas e provas práticas), ou seja, “1a” + “1c” + “2b” + 3b”.

A planilha abaixo faz um cotejo, nos meses de janeiro a outubro de 2017, entre o faturamento mensal do CFC PREFERENCIAL informado pelo DETRAN-RS e o que constava nos Programas Geradores dos Documentos de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratórios (PGDAS-D) entregues no momento da abertura da presente ação fiscal:

Mês	Receita Bruta Declarada (PGDAS-	Receita Bruta Apurada (dados	Omissão de Receita
-----	------------------------------------	---------------------------------	-----------------------

	D)	registrados no DETRAN/RS)	
jan	191.076,89	480.972,01	289.895,12
fev	126.039,30	396.287,47	270.248,17
mar	114.711,50	509.261,14	394.549,64
abr	156.841,03	378.170,20	221.329,17
mai	154.805,63	454.850,03	300.044,40
jun	157.317,19	414.091,56	256.774,37
jul	156.310,83	453.521,86	297.211,03
ago	166.294,84	491.502,26	325.207,42
set	141.781,67	427.282,11	285.500,44
out	382.368,28	456.544,12	74.175,84
TOTAL	1.747.547,16	4.462.482,76	2.714.935,60

Além disso, solicitou documentos e planilhas capazes de demonstrar, mês a mês, a composição de seu faturamento, inclusive com discriminação dos valores relativos aos serviços, às aulas teóricas e práticas e ao aluguel de veículos para aulas e provas práticas, peculiaridades que teriam tratamentos distintos, segundo a própria Recorrente.

A Contribuinte, contudo, não apresentou demonstração documental capaz de afastar as divergências apontadas. Limitou-se a sustentar que o sistema do DETRAN/RS teria finalidade estatística e que seus registros não corresponderiam ao faturamento do CFC, mas não comprovou, com base em notas fiscais, Livro Caixa, contratos ou controles contábeis discriminados, quais valores efetivamente compunham a receita declarada no PGDAS-D e por que os dados do DETRAN/RS não poderiam ser utilizados no caso concreto.

A alegação de que o sistema GID/GFC registraria apenas etapas do processo de habilitação também não é suficiente para desconstituir a apuração. Os serviços próprios prestados pelo CFC, como aulas teóricas e práticas e aluguel de veículos para aulas e provas, são registrados no sistema quando efetivamente executados. Esses registros não são alheios à atividade econômica da empresa. Ao contrário, correspondem justamente a serviços prestados pelo CFC, remunerados pelo aluno ou vinculados aos repasses decorrentes da atividade credenciada.

Além disso, a própria dinâmica descrita pela Recorrente confirma que parte das informações do DETRAN/RS possui relação econômica direta com sua receita. No caso das horas-aula, há repasse de percentual ao DETRAN/RS sobre valores cobrados dos candidatos. Se o repasse

decorre de serviço próprio prestado pelo CFC, ele pressupõe a existência de receita correspondente, ainda que a Recorrente discuta o momento de sua apropriação.

Por isso, a apuração fiscal não se resume a uma “regra de três” arbitrária. Ela parte de um dado financeiro e operacional vinculado à prestação do serviço: a existência de aulas, provas e locações registradas no sistema do DETRAN/RS, associadas aos valores normativamente previstos para remuneração do setor. A partir desses elementos, a fiscalização identificou diferença expressiva entre a receita apurada e aquela informada no PGDAS-D.

Ainda sobre o descasamento temporal entre contratação, emissão de nota fiscal e prestação do serviço, o próprio ofício do DETRAN explicita que a contratação e a execução do serviço não necessariamente ocorrem no mesmo mês e que os dados lá registrados não são temporalmente compatíveis com as datas de emissão das notas fiscais pelo CFC. Contudo, esse argumento não explica a divergência verificada de forma concentrada e reiterada nos meses de janeiro a outubro de 2017, em percentual superior a 60% das receitas apuradas pela fiscalização.

A Recorrente afirma que não adotaria propriamente o regime de competência, mas um sistema híbrido decorrente da regulamentação operacional do DETRAN/RS. O argumento, contudo, confunde os diferentes momentos da prestação do serviço com o regime tributário de reconhecimento das receitas. As normas aplicáveis aos CFCs podem estabelecer datas distintas para a contratação, o pagamento, o registro da aula no sistema e sua efetiva realização. Essa dinâmica explica a possibilidade de diferenças pontuais entre as competências, mas não institui um terceiro regime de apuração da receita.

Além disso, a fiscalização registrou que os PGDAS-D apresentados pela própria Contribuinte indicavam a adoção do regime de competência. A alegação formulada, desacompanhada de documentação que demonstre a utilização de critério diverso, não afasta essa informação. Sob esse regime, a efetiva prestação do serviço constitui elemento relevante para o reconhecimento da receita, de modo que os registros do DETRAN/RS mantêm relação direta com o período de sua realização.

Ainda que se admitisse a existência de uma dinâmica operacional híbrida, ela somente justificaria a alegação se a Recorrente demonstrasse, competência por competência, quais serviços registrados pelo DETRAN/RS correspondiam a receitas reconhecidas em meses anteriores ou posteriores. Essa conciliação não foi apresentada. A explicação genérica sobre o funcionamento do sistema não esclarece a divergência concentrada e reiterada, superior a 60%, verificada entre janeiro e outubro de 2017.

Ou seja, mesmo que exista algum descompasso entre a emissão da nota fiscal e a realização das aulas, o raciocínio da autoridade fiscal e da DRJ é coerente: seria esperado que tais diferenças se compensassem ao longo do tempo, especialmente quando examinada a atividade em perspectiva anual. A Recorrente não demonstrou que as divergências decorreriam de deslocamentos temporais, cancelamentos, devoluções, descontos ou qualquer outro fator capaz

de justificar a diferença apurada, ela apenas alegou esse descasamento temporal como razão que justificaria as diferenças encontradas.

Também não procede a alegação de que os dados do DETRAN/RS seriam imprestáveis por terem finalidade gerencial ou estatística. A finalidade originária do sistema não impede seu uso como elemento de controle fiscal, desde que os dados sejam objetivos, vinculados à prestação de serviços e confrontados com as informações declaradas pelo contribuinte. O que se exige, nesse caso, é que a fiscalização apresente critério racional de comparação e permita ao contribuinte demonstrar eventual inconsistência. Foi o que ocorreu.

A autoridade fiscal explicou a origem das informações, a forma de apuração e a divergência encontrada. Em seguida, abriu oportunidade para que a Contribuinte comprovasse a inadequação do critério ou demonstrasse, com seus próprios documentos, a correção das receitas declaradas. Essa prova não foi apresentada.

Sobre isso, a Recorrente afirma que a fiscalização poderia ter adotado outros procedimentos, como o confronto individual das notas fiscais, a análise da movimentação bancária ou a verificação dos pagamentos realizados diretamente pelos alunos. A existência de meios alternativos de apuração, contudo, não invalida o critério utilizado. A autoridade fiscal não está obrigada a esgotar todas as fontes de prova possíveis quando os elementos reunidos forem suficientes e tiver sido assegurada ao contribuinte a oportunidade de demonstrar eventual inconsistência.

Tampouco a apuração se baseou exclusivamente no relatório do DETRAN/RS. A fiscalização confrontou esses dados com os valores declarados no PGDAS-D, solicitou a composição mensal das receitas e examinou os Livros de Apuração do ISS, nos quais verificou a ausência de notas fiscais relativas a parcela dos serviços prestados. Caberia à Contribuinte, que detinha os documentos de suas operações, apresentar os registros necessários para demonstrar que as receitas declaradas correspondiam ao seu faturamento efetivo e declarado.

Ao contrário, quando instada a discriminar as rubricas de seu faturamento, a Contribuinte informou que seus registros contábeis não apresentavam as informações da forma solicitada. Tal circunstância enfraquece a tese de que a fiscalização teria ignorado documentação apta a demonstrar a receita real. Se a Recorrente sustentava que os dados do DETRAN/RS não refletiam seu faturamento, cabia-lhe apresentar a composição mensal das receitas próprias e delegadas, os documentos fiscais emitidos, os valores recebidos e os registros correspondentes no Livro Caixa ou em sua escrituração.

A omissão de receitas, por sua própria natureza, raramente se comprova por documento direto em que o contribuinte registre ter ocultado faturamento. Por isso, sua apuração pode resultar de cruzamento de informações indiciárias, desde que baseado em dados objetivos e em inferência lógica. No caso, o confronto entre PGDAS-D, dados do DETRAN/RS, informações sobre serviços efetivamente prestados e ausência de notas fiscais correspondentes formou conjunto suficiente para demonstrar a omissão.

A fiscalização também verificou que, no período de novembro de 2017 a dezembro de 2018, os valores declarados pela Contribuinte passaram a guardar correspondência com os valores extraídos dos sistemas informatizados do DETRAN/RS. Veja-se:

Confrontando-se os valores declarados em PGDAS-D com os extraídos dos sistemas informatizados do DETRAN-RS, nos meses de novembro de 2017 e dezembro de 2017 e de janeiro de 2018 a dezembro de 2018 verifica-se que não há grandes diferenças entre estes valores:

2017:

Mês	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Diferença
nov	434.463,59	444.999,87	10.536,28
dez	478.218,01	451.737,64	-26.480,37
TOTAL	912.681,60	896.737,51	-15.944,09

2018:

Mês	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Diferença
jan	720.932,80	568.601,85	-152.330,95
fev	538.065,54	422.795,30	-115.270,24
mar	359.999,94	528.708,88	168.708,94
abr	460.445,27	509.084,29	48.639,02
mai	538.031,20	504.240,77	-33.790,43
jun	413.435,71	502.806,37	89.370,66
jul	524.646,35	549.301,26	24.654,91
ago	528.128,60	566.437,18	38.308,58
set	490.840,76	457.110,28	-33.730,48
out	521.283,63	565.649,93	44.366,30
nov	552.666,87	493.068,23	-59.598,64

dez	487.482,80	452.855,43	-34.627,37
TOTAL	6.135.959,47	6.120.659,77	-15.299,70

Portanto, pode-se afirmar, em princípio, que nos meses de novembro de 2017 a dezembro de 2018 não houve omissão de receitas e que os valores de receita bruta declaradas em PGDAS-D correspondem àqueles extraídos dos sistemas informatizados do DETRAN-RS, haja vista que a diferença entre estes valores no período em questão é inferior a 0,5%.

O fato de, em alguns meses desse período, os valores declarados no PGDAS-D terem superado aqueles extraídos do sistema do DETRAN/RS não invalida o critério fiscal. A comparação não pode ser feita a partir de competências isoladas. Entre novembro de 2017 e dezembro de 2018, as diferenças positivas e negativas praticamente se compensam e, no total do período, correspondem a menos de 0,5% das receitas apuradas.

Esse resultado é compatível com a existência de diferenças temporais entre contratação, faturamento e efetiva prestação dos serviços. Se o sistema do DETRAN/RS fosse inteiramente desvinculado do faturamento da Contribuinte, como sustenta a defesa, não seria esperado que, considerado período mais amplo, os valores convergissem de forma tão próxima.

A inexistência de omissão nos períodos posteriores também não afasta aquela identificada entre janeiro e outubro de 2017. Ela demonstra apenas que, a partir de novembro de 2017, os valores declarados passaram a guardar correspondência com os serviços registrados pelo DETRAN/RS. A posterior opção pelo lucro real, em 2019, igualmente não comprova a correção das declarações anteriores. Ao contrário, mostra-se compatível com a elevação do faturamento e com a impossibilidade de permanência no regime simplificado.

Da mesma forma, a análise dos livros fiscais municipais indicou ausência de emissão de notas fiscais sobre parcela relevante dos serviços prestados no período de janeiro a outubro de 2017. Esse elemento confirma que a divergência não era apenas resultado de critério temporal ou de particularidade operacional do setor, mas refletia receitas não declaradas e serviços sem a correspondente documentação fiscal.

Não procede, ainda, a alegação de que a fiscalização teria utilizado critérios distintos conforme lhe fossem mais favoráveis, adotando os dados do DETRAN/RS no período de omissão e os valores declarados no PGDAS-D nos períodos posteriores.

Os dois conjuntos de informações foram empregados para finalidades distintas. Entre janeiro e outubro de 2017, o confronto com os dados do DETRAN/RS revelou receitas não informadas, razão pela qual as diferenças foram acrescentadas à base declarada. A partir de novembro de 2017, como os valores do PGDAS-D passaram a corresponder, no conjunto, aos registros do órgão estadual, não havia omissão adicional a ser apurada.

Após a exclusão do Simples Nacional, os tributos devidos nos regimes ordinários deveriam ser calculados sobre as receitas reconhecidas pela própria Contribuinte, acrescidas

apenas de eventual omissão comprovada. Utilizar os valores declarados quando não contrariados pelos demais elementos não representa abandono da metodologia anterior. Ao contrário, evita que uma estimativa substitua desnecessariamente a escrituração do contribuinte.

A fiscalização, portanto, não escolheu em cada competência o maior valor disponível. Utilizou as informações do DETRAN/RS para recompor receitas que não haviam sido declaradas e, nos períodos em que não encontrou divergência material, preservou os valores informados pela própria empresa para apurar as diferenças de tributos fora do SIMPLES, abatendo os valores já recolhidos no regime simplificado, o que será melhor compreendido no processo relativo ao lançamento do crédito tributário (11000.723476/2021-71).

Diante disso, deve ser mantida a conclusão de que houve omissão de receitas no período de janeiro a outubro de 2017, não havendo fundamento para cancelar o Ato Declaratório Executivo de Exclusão do Simples Nacional sob a alegação de que a fiscalização teria adotado premissa equivocada ou presunção inválida.

2.2 Argumento subsidiário: redução do prazo de exclusão do SIMPLES de 10 para 3 anos

Superada a alegação principal, passo ao exame do pedido subsidiário, por meio do qual a Recorrente requer o afastamento do prazo de 10 anos de impedimento para nova opção pelo Simples Nacional.

A Recorrente sustenta que, ainda que se admita a ocorrência de omissão de receitas, a fiscalização não teria demonstrado a utilização de artifício, ardil ou meio fraudulento apto a justificar a aplicação do art. 29, § 2º, da Lei Complementar nº 123/2006. Defende, assim, que a exclusão deveria produzir apenas os efeitos ordinários previstos no § 1º do mesmo artigo, com impedimento de nova opção pelo prazo de 3 anos.

Neste ponto, entendo que o recurso merece provimento.

A exclusão de ofício do Simples Nacional foi fundamentada na prática reiterada de omissão de receitas e na falta reiterada de emissão de notas fiscais, com base no art. 29, V e XI, §§ 1º, 2º e 9º, da Lei Complementar nº 123/2006:

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

(...)

V - Tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

(...)

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26¹;

(...)

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

§ 2º O prazo de que trata o § 1º deste artigo **será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo** apurável segundo o regime especial previsto nesta Lei Complementar.

§ 9º **Considera-se prática reiterada**, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do caput:

I - A ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, **formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento**; ou

II - A **segunda ocorrência de idênticas infrações, caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento** que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo. (destaques nossos)

O art. 29, V, da LC nº 123/2006 prevê a exclusão de ofício quando constatada prática reiterada de infração ao disposto na lei complementar. O inciso XI do mesmo artigo também autoriza a exclusão quando a empresa deixar de emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de forma reiterada.

Nos termos do § 9º do art. 29, considera-se prática reiterada a ocorrência, em dois ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, verificadas nos últimos cinco anos-calendário, formalizadas por auto de infração ou notificação de lançamento. O mesmo dispositivo também prevê a caracterização da prática reiterada na segunda ocorrência de idêntica infração quando constatada a utilização de artifício, ardil ou meio fraudulento.

Essa disciplina revela que a prática reiterada, para fins de exclusão do Simples Nacional, não se confunde com reincidência no sentido sancionador, próprio do Direito Penal. Não se exige a existência de infração anterior definitivamente julgada, seguida de nova infração posterior. Basta a repetição da mesma conduta infracional em mais de um período de apuração, dentro do intervalo legal.

¹ Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

No caso, essa prática reiterada está caracterizada. A fiscalização demonstrou que a omissão de receitas ocorreu de forma continuada nos meses de janeiro a outubro de 2017, período em que a Contribuinte declarou no PGDAS-D valores substancialmente inferiores àqueles apurados a partir das informações fornecidas pelo DETRAN/RS e dos demais elementos reunidos no procedimento fiscal.

Também foi identificada a ausência de emissão de notas fiscais em relação a parcela relevante dos serviços prestados. Esses elementos são suficientes para manter a exclusão do Simples Nacional, pois demonstram a repetição da conduta infracional em diversas competências dentro dos últimos 5 anos.

A questão distinta é saber se esse mesmo conjunto de fatos autoriza a elevação do prazo de impedimento para nova opção pelo Simples Nacional de 3 para 10 anos.

O art. 29, § 2º, da LC nº 123/2006 somente autoriza essa consequência mais gravosa quando 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 tributo apurável na forma do Simples Nacional.

Essa hipótese exige algo além da própria omissão de receitas e da falta de emissão de notas fiscais que já fundamentam a exclusão. A elevação do prazo para 10 anos pressupõe demonstração de expediente fraudulento qualificado, voltado a ocultar a realidade tributária e a induzir ou manter a fiscalização em erro e isso não se verificou no caso em tela.

Não se ignora a gravidade dos fatos apurados. A omissão reiterada de receitas e a ausência de emissão de notas fiscais comprometem a regularidade do regime simplificado e justificam a exclusão da pessoa jurídica. Também é evidente que o Simples Nacional depende de confiança na correção das informações prestadas pelo contribuinte, pois se trata de regime favorecido, de apuração simplificada e baseado em declarações mensais da própria empresa.

Contudo, a legislação distinguiu duas consequências jurídicas. A prática reiterada de infrações leva à exclusão e ao impedimento de nova opção por 3 anos. O impedimento por 10 anos exige a demonstração adicional de artifício, ardil ou meio fraudulento.

No caso concreto, a fiscalização apontou como elementos de fraude a própria omissão reiterada de receitas, a subdeclaração no PGDAS-D e a ausência de emissão de notas fiscais. Esses fatos demonstram a infração excludente, mas não bastam para caracterizar o meio fraudulento qualificado exigido pelo § 2º do art. 29.

A falta de emissão de notas fiscais, embora constitua infração autônoma em tese, aparece aqui como meio de execução da própria omissão de receitas. Foi justamente a ausência de documentação fiscal sobre parte dos serviços prestados que permitiu a subdeclaração das receitas no PGDAS-D. Trata-se, portanto, de conduta instrumental ao ilícito principal.

Nessas circunstâncias, utilizar a mesma ausência de notas fiscais para, ao mesmo tempo, caracterizar a prática reiterada e agravar o prazo de impedimento para 10 anos produziria dupla valoração da mesma circunstância fática.

A Súmula CARF nº 14 também orienta que a simples apuração de omissão de receitas ou rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da penalidade de ofício, sendo necessária a comprovação de evidente intuito de fraude. Embora a súmula trate especificamente da multa qualificada, sua lógica é aplicável como critério de interpretação do art. 29, § 2º, da LC nº 123/2006: a consequência mais gravosa exige demonstração específica de conduta fraudulenta, e não apenas a repetição da infração material.

No presente caso, não foram demonstrados expedientes adicionais de dissimulação, simulação, interposição, falsificação documental, manipulação artificial de registros ou qualquer outro mecanismo autônomo destinado a induzir ou manter a fiscalização em erro. O que se verifica é a omissão de receitas, reiterada e relevante, acompanhada da não emissão de documentos fiscais correspondentes.

Também não se trata de aplicar o art. 112 do CTN por dúvida quanto à ocorrência da infração, como requer a Recorrente ao final de suas alegações. A infração excludente está demonstrada. A dúvida não recai sobre a prática reiterada, mas sobre a presença do requisito adicional exigido para a consequência agravada. Ausente prova de artifício, ardil ou meio fraudulento autônomo, deve prevalecer o efeito ordinário previsto no art. 29, § 1º, da LC nº 123/2006.

Esta Turma teve a oportunidade de julgar este tema recentemente, proferindo decisões neste mesmo sentido, dentre as quais destaco a seguinte ementa de processo relatado pelo ex-Conselheiro Renato Rodrigues Gomes:

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DE OFÍCIO. PRÁTICA REITERADA.
CONFIGURAÇÃO.

O microsistema do Simples Nacional adota, para fins de exclusão de ofício, o critério da prática reiterada da infração, caracterizada pela repetição da mesma conduta ao longo de múltiplas competências, ainda que integralmente constatada em um único procedimento fiscal e independentemente de autuação anterior.

SIMPLES NACIONAL. APURAÇÃO MENSAL. REITERAÇÃO DA INFRAÇÃO.

Em razão da sistemática mensal de apuração do Simples Nacional, cada competência constitui unidade autônoma de verificação do cumprimento das obrigações tributárias. Demonstrada a reprodução da mesma infração em diversos meses, resta configurada a reiteração exigida pelo art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006. SIMPLES NACIONAL. OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. AGRAVAMENTO DA PENALIDADE. ART. 29, § 2º, DA LC Nº 123/2006. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 14. A ausência de emissão de notas fiscais, embora configure infração e constitua elemento apto

à caracterização da omissão de receitas, não autoriza, por si só, o agravamento da penalidade para o prazo de dez anos previsto no art. 29, § 2º, da LC nº 123/2006, sendo indispensável a demonstração de artifício, ardil ou meio fraudulento qualificado, nos termos da Súmula CARF nº 14. A reiteração da conduta e a expressividade dos valores omitidos não suprem a ausência de prova de dolo específico.

Verificada relação de instrumentalidade entre a falta de emissão de documento fiscal e a omissão de receitas, aplica-se o princípio da consunção, afastando-se a duplicidade valorativa da mesma circunstância fática como fundamento para majoração sancionatória.

(Acórdão nº 1201-007.531, sessão de 29 de abril de 2026)

Assim, mantenho a exclusão do Simples Nacional, mas afasto a elevação do prazo de impedimento para 10 anos, determinando que a vedação à nova opção observe o prazo de 3 anos-calendário subsequentes, nos termos do art. 29, § 1º, da Lei Complementar nº 123/2006.

3 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir o prazo de impedimento para nova opção pelo SIMPLES Nacional de 10 para 3 anos a partir da exclusão.

Assinatura Digital

Isabelle Resende Alves Rocha