



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.725161/2021-69
ACÓRDÃO	1201-007.531 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO EDUCACIONAL BARRIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

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

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 do Relator. 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

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Centro Educacional Barril Ltda contra o Acórdão nº 106-024.759, proferido pela 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo o Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 86/2021 de exclusão do Simples Nacional.

A controvérsia tem origem em procedimento fiscal instaurado com a finalidade específica de verificar a regularidade do cumprimento, pela interessada, de suas obrigações principal e acessória, nos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019, para fins de permanência no regime do Simples Nacional.

O relatório fiscal aponta que a autoridade autuante, valendo-se do cruzamento de informações provenientes do Detran/RS, do livro-caixa e das notas fiscais de serviços, constatou expressiva discrepância entre a receita bruta declarada pela interessada no PGDAS e aquela efetivamente auferida, conforme registrados no sistema GID-GFC.

A autoridade fiscal apontou, em síntese, três infrações distintas:

- **Omissão de receita:** Verificada em 32 dos 36 meses abrangidos pela fiscalização. A diferença entre a receita declarada e a efetivamente apurada alcançou 65,16% em 2017, 20,48% em 2018 e 4,58% em 2019;
- **Falta de emissão de nota fiscal:** A interessada teria prestado serviços sem documentá-los fiscalmente, sendo identificados aproximadamente 903 RENACHs encerrados sem a emissão da correspondente nota fiscal;
- **Emprego de meio fraudulento:** A fiscalização entendeu que a repetição das omissões e a ausência de documentos fiscais evidenciariam a utilização de expediente doloso para ocultar receitas e manter a Administração Tributária em erro, hipótese enquadrada no art. 29, § 2º, da Lei Complementar nº 123/2006.

Após ser cientificada do ato de exclusão, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade. Em preliminar, arguiu a nulidade do ato por alegada ofensa ao art. 142 do CTN, ao fundamento de que a fiscalização não teria exposto, de forma clara e suficiente, as razões de fato e de direito que embasariam sua exclusão do Simples Nacional.

No mérito, a Recorrente sustentou, em síntese:

- i) Que as informações constantes do sistema GID-GFC possuem natureza meramente estatística e operacional, razão pela qual não seriam aptas a demonstrar o faturamento efetivamente auferido, especialmente em razão do regime de prestação de serviços delegados a que se sujeita;
- ii) Que haveria descompasso temporal entre a contratação do serviço, momento em que ocorreria o fato gerador financeiro, e a efetiva prestação do serviço registrada no sistema, podendo o processo de habilitação estender-se por até dois anos, o que inviabilizaria a correlação imediata entre os registros do GID-GFC e a receita do respectivo mês;
- iii) Que os valores repassados pelo Detran/RS, por serem líquidos da retenção de 5%, não corresponderiam à receita bruta mensal da empresa, não podendo, por isso, servir como parâmetro adequado para a apuração do faturamento efetivo.

A Delegacia de Julgamento com sede em Belo Horizonte rejeitou as teses deduzidas pela Recorrente e manteve o ato de exclusão do Simples Nacional:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 2017, 2018 e 2019

EXCLUSÃO SIMPLES NACIONAL

Exclui-se do Simples Nacional a pessoa jurídica que praticar reiteradamente a omissão de receitas nas declarações pertinentes ao Simples Nacional - PGDAS e a não emissão de notas fiscais dos serviços prestados, o que configura uso de meio fraudulento com o intuito de suprimir pagamento de tributo, induzindo a fiscalização ao erro. Manifestação de Inconformidade Improcedente. Sem Crédito em Litígio

O acórdão recorrido destacou que os registros constantes do sistema do Detran/RS não decorrem de informação produzida unilateralmente pela fiscalização. Ao contrário, são lançados pela própria interessada à medida que os serviços são prestados aos candidatos, especialmente quando realizadas as aulas práticas e teóricas.

Por essa razão, o órgão julgador entendeu que tais dados possuem aptidão para demonstrar a efetiva prestação dos serviços. Observou, ainda, que a defesa não apresentou documentos capazes de contrariar esses registros, limitando-se a negar, de forma genérica, a validade das informações utilizadas pela fiscalização.

Em sede de Recurso Voluntário, a contribuinte reitera os argumentos anteriores, enfatizando as peculiaridades do setor de Centros de Formação de Condutores. Alega que o acórdão de piso ignorou aspectos técnicos como a concessão de descontos, a migração de alunos entre CFCs e a atualização anual da tabela de valores do Detran/RS, fatores que tornariam a “regra de três” aplicada pelo fisco um método ilegal de presunção de receita.

Subsidiariamente, pleiteia a redução do prazo de exclusão de 10 para 3 anos, argumentando a inexistência de prova de dolo ou fraude, citando precedentes desta própria administração em casos análogos.

O processo foi então redistribuído à minha relatoria para análise e elaboração de voto, o qual apresento à mesa para apreciação deste colegiado. Em síntese, este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Renato Rodrigues Gomes**, Relator.

Admissibilidade do Recurso Voluntário:

O recurso voluntário foi interposto tempestivamente e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Da omissão de receitas:

A Recorrente sustenta, como tese principal para a anulação do Ato Declaratório Executivo (ADE), que as informações extraídas do sistema GID-GFC do Detran/RS possuem caráter estritamente estatístico, prestando-se apenas ao controle de etapas do processo de habilitação.

Argumenta que a presunção fiscal de omissão de receitas seria inválida por ignorar peculiaridades do setor, tais como: *i)* o descompasso temporal entre a contratação (momento do faturamento financeiro) e a efetiva realização das aulas a concessão de descontos e bonificações aos alunos; *ii)* a devolução de valores por troca de CFC; e *iii)* a defasagem gerada pelas atualizações anuais das tabelas do órgão de trânsito.

Não assiste razão à recorrente ao sustentar que os dados fornecidos pelo Departamento Estadual de Trânsito do Rio Grande do Sul (Detran/RS) seriam imprestáveis à mensuração de suas receitas, sob o argumento de que refletiriam apenas o registro das etapas dos processos de habilitação instaurados perante os CFC's.

A omissão de receitas dificilmente se revela por prova direta, pois é pouco plausível que a contribuinte produza ou preserve documento que explicita a ocultação deliberada do faturamento. Por essa razão, a matéria é tradicionalmente demonstrada por meio de presunções e de conjunto convergente de indícios, extraídos de fatos objetivos e comprovados, aptos a evidenciar incompatibilidade entre a atividade econômica desenvolvida e a receita declarada.

No caso concreto, a fiscalização não se valeu de mera conjectura. Partiu de dado concreto, objetivo e incontroverso: os valores correspondentes aos 5% do repasse efetuado pela Recorrente ao Detran/RS em razão dos serviços próprios prestados:

Anexo VIII – Portaria DETRAN/RS n.º 181/2016

Art. 2º Dos valores recebidos de todas as horas-aula teóricas e práticas de direção veicular, ministradas e cobradas do candidato/conductor, o CFC repassará ao DETRAN/RS o valor correspondente a 5% (cinco por cento).

Parágrafo único. O repasse será realizado na forma de retenção do valor na remuneração mensal do CFCs.

Se o repasse representa exatamente 5% da receita bruta do serviço, então o valor integral da operação corresponde, necessariamente, a vinte vezes o montante retido. Trata-se de consequência lógica e matemática inevitável, que independe de qualquer juízo estimativo subjetivo.

A partir desse parâmetro, a fiscalização reconstruiu a receita efetivamente auferida e demonstrou sua incompatibilidade com os valores declarados no PGDAS. A construção, portanto, não é arbitrária: resulta de inferência objetiva extraída de fato comprovado e não infirmado pela recorrente.

A cadeia lógica da apuração pode ser assim sintetizada:

- O CFC efetua repasse de 5% ao DETRAN/RS;
- Esse repasse somente existe se houver receita decorrente de serviço próprio efetivamente prestado;
- O valor do repasse não foi impugnado pela recorrente;
- Logo, o valor-base sobre o qual o repasse foi calculado é incontroverso;
- Se o PGDAS-D não reflete essa mesma base econômica, resta caracterizada a omissão de receitas.

Torno a ressaltar que a apuração fiscal não se funda em mera suposição ou em estimativa abstrata. Ao contrário, apoia-se em fato financeiro efetivamente ocorrido e objetivamente comprovável: o repasse efetuado pela recorrente ao Detran/RS, correspondente aos 5% devidos em razão dos serviços próprios por ela prestados.

Esse dado é relevante porque o repasse tem por base a própria receita operacional da recorrente. Assim, a partir de valor efetivamente repassado e objetivamente verificável, a fiscalização pôde identificar, mediante simples operação aritmética, a receita bruta correspondente aos serviços prestados.

Ainda que a prestação da aula tenha ocorrido em momento distinto da contratação, o valor repassado ao Departamento Estadual de Trânsito pressupõe, necessariamente, a existência de serviço próprio já prestado, remunerado e economicamente quantificado.

É exatamente por essa razão que o próprio órgão estadual reconhece que tais informações, consideradas em perspectiva anual, podem ser utilizadas como base de faturamento médio ou mínimo dos CFC's.

É possível que, em situações pontuais, a contratação do serviço, a emissão da nota fiscal e a efetiva realização das aulas não ocorram no mesmo mês. Todavia, tais defasagens temporais tendem a se compensar ao longo do próprio exercício, sobretudo quando a análise considera processos de habilitação iniciados e concluídos dentro do mesmo ano-calendário.

Por essa razão, eventual desencontro entre meses específicos perde relevância quando a comparação é realizada em base anual, não sendo apto, por si só, a justificar a expressiva divergência entre a receita declarada e o volume de serviços efetivamente prestados.

Além do mais, a própria contribuinte assinalou no PGDAS a opção pelo regime de competência. Sob essa sistemática, a receita deve ser reconhecida no período em que o serviço é efetivamente prestado, independentemente da data da contratação ou do recebimento financeiro.

Assim, o critério temporal adotado pela fiscalização, fundado na data da realização das aulas, exames e demais etapas do processo de habilitação, mostra-se plenamente compatível com o regime de apuração escolhido pela própria recorrente, esvaziando a alegação de que eventual divergência decorreria exclusivamente de desencontro entre a contratação do serviço e sua posterior execução.

Essa foi, precisamente, a racionalidade adotada pela fiscalização (e-fl. 2.637):

Ou seja, é o contribuinte quem informa ao Detran/RS, através do sistema GID - GFC, sobre os serviços efetivamente prestados. Além disto, como o regime de apuração escolhido pelo contribuinte, constante nos PGDAS-D (2017 a 2019), é o regime de competência, a receita bruta mensal constante nos PGDAS-D deve refletir a efetiva prestação dos serviços naquele mês. Desta forma, a quantidade de serviços efetivamente prestados, lançados pelo contribuinte através do sistema GID - GFC e informados pelo Detran/RS (fls. 198/205), deve refletir a receita bruta do contribuinte.

A fiscalização restringiu sua apuração aos RENACHs abertos e concluídos dentro do próprio exercício, nos anos de 2017, 2018 e 2019. Com isso, afastou-se, a possibilidade de distorções decorrentes de eventual contratação em exercício anterior ou de conclusão do serviço em exercício posterior, circunstância que enfraquece substancialmente a alegação de mero desencontro temporal entre a prestação dos serviços e o reconhecimento da receita.

Também não procede a alegação de que a divergência decorreria do reajuste anual dos valores promovido pelo Departamento Estadual de Trânsito do Rio Grande do Sul. É certo que, em tese, poderia haver diferença entre o valor vigente na data da contratação e aquele constante do sistema na data da prestação da aula. Todavia, essa circunstância é irrelevante no caso concreto.

Isso porque a apuração da omissão de receitas não foi construída a partir de valores estimativos de aulas constantes do sistema GID-GFC, mas com base no montante efetivamente repassado ao DETRAN/RS. Cuida-se, portanto, de dado financeiro real, extraído de operação economicamente consumada, correspondente ao valor efetivamente pago pelo condutor ao Centro de Formação.

A expressiva diferença tampouco pode ser atribuída a supostos cancelamentos, devoluções ou descontos. Isso porque nenhuma das 2.062 notas fiscais acostadas aos autos consigna abatimento, estorno, cancelamento ou qualquer outra circunstância apta a reduzir a receita bruta correspondente aos serviços prestados.

Há, ainda, elemento probatório de particular densidade que dissipa qualquer tentativa de reconduzir a controvérsia a mero desencontro metodológico ou temporal.

A fiscalização demonstrou que aproximadamente 903 processos de habilitação (RENACHs) encerrados no período fiscalizado não possuem a correspondente nota fiscal de serviços. E, diante desse dado, a recorrente não apresentou justificativa específica, tampouco produziu prova documental apta a explicar, caso a caso, a ausência dos documentos fiscais.

Esse elemento modifica qualitativamente o quadro probatório. A omissão de receitas já se mostrava suficientemente demonstrada pela discrepância entre os valores efetivamente repassados ao DETRAN/RS, e aqueles informados pela recorrente.

Entretanto, a constatação de que centenas de processos concluídos não possuem a correspondente nota fiscal faz com que a irregularidade deixe de ser percebida apenas por inferência decorrente de cruzamentos e cálculos. A omissão, aqui, adquire manifestação concreta, visível e documentalmente verificável.

Esse quadro confere materialidade inequívoca à ocultação das receitas e robustece, de forma decisiva, a conclusão alcançada pela fiscalização.

Portanto, como a Recorrente não apresentou prova suficiente para explicar a significativa diferença entre a receita declarada no PGDAS e os valores correspondentes aos serviços efetivamente prestados e registrados no Detran/RS, a conclusão da fiscalização quanto à existência de omissão de receitas mostra-se correta e devidamente fundamentada.

Da exclusão do regime e da vedação de nova adesão ao Simples Nacional:

Em continuidade ao exame do recurso, observo que a recorrente apresenta argumento subsidiário. Sustenta que a fiscalização não indicou, de forma clara, qual teria sido o meio ardiloso ou fraudulento utilizado para enganar a autoridade fiscal e reduzir o tributo devido.

Com base nisso, afirma que não haveria elementos suficientes para caracterizar fraude. Segundo a recorrente, a conduta descrita nos autos poderia, quando muito, configurar mera irregularidade declaratória, mas não justificaria a aplicação da penalidade mais gravosa, consistente na proibição de nova opção pelo Simples Nacional por dez anos.

Antes de examinar a subsunção da conduta à hipótese normativa de exclusão de ofício do Simples Nacional, entendo necessário delimitar o conteúdo jurídico da sanção aplicada. A controvérsia exige distinguir institutos que, embora semanticamente próximos, submetem-se a regimes jurídicos distintos e produzem consequências igualmente diversas.

Refiro-me, de um lado, à “prática reiterada” de infração prevista na legislação do Simples Nacional e, de outro, à noção de “reincidência” típica do direito sancionador de matriz penal. Tal distinção assume relevo porque a Administração Tributária somente pode impor sanções nos estritos limites da hipótese legalmente prevista.

Para fins de exclusão do Simples Nacional, o legislador não condicionou a aplicação da medida à caracterização de reincidência, instituto que pressupõe a existência de infração anterior definitivamente apurada, seguida da prática de nova conduta ilícita posterior:

Resolução CGSN nº 140/18:

Art. 84. A exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

IV - A partir do próprio mês em que incorridas, hipótese em que a empresa ficará impedida de fazer nova opção pelo Simples Nacional nos 3 (três) anos-calendário subsequentes, nas seguintes hipóteses: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 1º)

d) Ter a empresa incorrido em práticas reiteradas de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123, de 2006;

j) se for constatado que a empresa, de forma reiterada, não emite documento fiscal de venda ou prestação de serviço, observado o disposto nos arts. 59 a 61 e ressalvadas as prerrogativas do MEI nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 106;

§ 2º O prazo a que se refere o inciso IV do caput 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 na forma do Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 2º)

§ 6º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nas alíneas “d”, “j” e “k” do inciso IV do caput: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 9º)

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, em um ou mais procedimentos fiscais; 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 resolução não criou nova hipótese de exclusão nem estabeleceu requisitos distintos daqueles previstos em lei. Sua função foi apenas reproduzir, em âmbito infralegal, a disciplina já contida no art. 29 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;

§ 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.

O microsistema do Simples Nacional adotou, para fins de exclusão do regime, o critério da prática reiterada, o qual se perfaz pela repetição habitual da conduta infracional ao longo do tempo, ainda que integralmente constatada no âmbito de um único procedimento fiscal e independentemente da existência de autuação anterior.

Considerando que a sistemática do Simples Nacional é de apuração mensal, cada competência constitui unidade autônoma de verificação do cumprimento das obrigações tributárias. Desse modo, comprovado que a mesma infração se repetiu em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, dentro do intervalo de 5 (cinco) anos-calendário, resta caracterizada a prática reiterada exigida pela norma de regência.

O texto normativo prevê ainda que a exclusão de ofício da microempresa ou empresa de pequeno porte produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorrida a infração quando constatada prática reiterada de infração ao disposto na LC nº 123/2006. Como consequência jurídica, a pessoa jurídica ficará impedida de realizar nova opção pelo regime simplificado pelo prazo de três anos-calendário subsequentes.

A lógica do Simples Nacional é fundada em uma relação de confiança. O contribuinte recebe tratamento favorecido, com menor carga tributária e obrigações simplificadas, porque se presume que cumprirá corretamente as regras do regime.

Por isso, quando o contribuinte utiliza o Simples Nacional para ocultar receitas ou praticar fraude, não há apenas uma infração tributária comum. Há quebra da confiança que justifica a própria existência do tratamento diferenciado, o que torna legítima sua exclusão do regime.

A finalidade da sanção não é apenas reprimir o ilícito individualmente considerado, mas preservar a integridade do próprio regime simplificado, impedindo que ele seja utilizado como instrumento de ocultação de receitas ou de redução artificial da carga tributária.

Esse é o motivo pelo qual a legislação prevê o agravamento da penalidade para o prazo de dez anos quando verificada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento apto a induzir ou manter a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

No caso concreto, a fiscalização sustenta que a ausência de emissão de nota fiscal não configura mero descumprimento de obrigação acessória, mas mecanismo de ocultação da própria ocorrência do fato gerador, ao impedir a exteriorização formal das prestações de serviços realizadas. Argumenta, nesse sentido, que a falta de documentação criaria aparência de inexistência da operação e, por consequência, da obrigação tributária correspondente.

De fato, os elementos constantes dos autos evidenciam relevante divergência entre a receita efetivamente auferida e aquela declarada, com omissões verificadas ao longo de diversas competências. A repetição da conduta, associada à ausência de emissão de documentos fiscais e à inconsistência das informações prestadas no PGDAS, afasta a hipótese de erro meramente episódico ou falha isolada de escrituração.

Todavia, a despeito da materialidade da infração e da sua reiteração, tais circunstâncias, por si sós, não se mostram suficientes para caracterizar a utilização de artifício, ardil ou meio fraudulento nos termos exigidos pela legislação de regência para o agravamento da penalidade.

A orientação consolidada no âmbito deste Conselho, sintetizada na Súmula CARF nº 14, é firme no sentido de que a simples omissão de receitas - ainda que reiterada e relevante - não autoriza a qualificação da conduta sem a demonstração de elemento subjetivo específico, consistente em fraude estruturada ou expediente doloso voltado a induzir a fiscalização em erro.

No presente caso, não se identifica, a partir do conjunto probatório, a existência de mecanismos adicionais de dissimulação, manipulação de registros ou interposição de expedientes artificiais que revelem atuação dolosa qualificada.

O que se verifica, em essência, é a omissão de receitas decorrente da não emissão de documentos fiscais e da correspondente subdeclaração, conduta que, embora grave e apta a justificar a exigência tributária e a aplicação das penalidades ordinárias, não se equipara, sob o prisma jurídico, à fraude qualificada exigida para a incidência do art. 29, § 2º, da LC nº 123/2006.

Acrescente-se, ainda, que a ausência de emissão de nota fiscal, embora constitua infração autônoma em tese, revela-se, no caso concreto, como meio necessário à consecução do resultado mais amplo de omissão de receitas, não ostentando autonomia suficiente para justificar tratamento sancionatório agravado. Trata-se de típica relação de instrumentalidade, em que a infração acessória se exaure no ilícito material principal, atraindo a incidência do princípio da consunção.

Assim, admitir que esse mesmo comportamento — consistente na não emissão de documentos fiscais — sirva simultaneamente como fundamento para caracterizar a omissão e, adicionalmente, como elemento qualificante para agravar a penalidade implicaria indevida duplicidade valorativa da mesma circunstância fática.

Dessa forma, à luz da jurisprudência consolidada deste Conselho, deve ser afastado o agravamento da penalidade, reduzindo-se a vedação ao prazo ordinário de 3 (três) anos, diante da ausência de comprovação de ardil ou meio fraudulento qualificado, bem como da incidência do princípio da consunção.

A infração encontra-se, portanto, devidamente caracterizada em seus aspectos fáticos e jurídicos, inexistindo dúvida relevante quanto à ocorrência de omissão de receitas, razão pela qual não há espaço para a aplicação do art. 112 do CTN, impondo-se a manutenção da exigência, com o afastamento apenas do agravamento sancionatório.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reduzir a vedação à nova adesão ao regime simplificado ao prazo de 3 (três) anos, ante a ausência de comprovação de meio fraudulento qualificado.

ACÓRDÃO 1201-007.531 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11000.725161/2021-69

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes
Conselheiro Relator

DOCUMENTO VALIDADO