



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.726145/2021-93
ACÓRDÃO	1102-002.108 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE FORMACAO DE CONDUTORES JC LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. OMISSÃO REITERADA DE RECEITAS. CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES. DADOS OFICIAIS DO DETRAN/RS. ELEMENTO PROBATÓRIO EXTERNO IDÔNEO. AUSÊNCIA DE PROVA DOCUMENTAL ESPECÍFICA DA RECORRENTE.

Os dados fornecidos pelo DETRAN/RS, confrontados com os valores declarados no PGDAS-D e com o Livro de Apuração do ISS, constituem elemento externo, oficial e objetivo de verificação fiscal, apto a subsidiar a constatação de omissão de receitas quando evidenciam diferenças expressivas, reiteradas e não afastadas por documentação específica da contribuinte. Diante de omissão verificada em todos os 36 meses fiscalizados, em percentual anual entre 24% e 37,63%, competia à Recorrente demonstrar, de forma individualizada e documentalmente comprovada, quais valores decorreriam de descontos, cancelamentos, bonificações, defasagem temporal ou serviços prestados por terceiros, ônus do qual não se desincumbiu.

REGIME DE COMPETÊNCIA. DEFASAGEM TEMPORAL NÃO DEMONSTRADA.

A alegação de defasagem temporal entre contratação, emissão de nota fiscal e efetiva prestação dos serviços não afasta a conclusão fiscal quando desacompanhada de conciliação documental específica. A opção da Recorrente pelo regime de competência enfraquece a tese defensiva, pois a receita de prestação de serviços deve ser reconhecida no momento da efetiva prestação do serviço, e não do recebimento ou da emissão do documento fiscal.

SIMPLES NACIONAL. RECEITA BRUTA. PERCENTUAL DE 5% REPASSADO OU RETIDO PELO DETRAN/RS. INDEDUTIBILIDADE.

O percentual de 5% retido ou repassado ao DETRAN/RS sobre os serviços próprios prestados pelo CFC não pode ser excluído da base de cálculo do Simples Nacional. Nos termos do art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123/2006, a receita bruta corresponde ao preço dos serviços prestados, sendo vedada a dedução de custos, despesas operacionais ou valores repassados a terceiros, ainda que decorrentes de obrigação regulatória.

FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. PRÁTICA REITERADA. ARTS. 26, I, 29, V E XI, § 9º, E 34 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006. EXCLUSÃO CABÍVEL.

Demonstrada a omissão reiterada de receitas em todos os períodos fiscalizados e a ausência de emissão ou escrituração dos documentos fiscais correspondentes, reforçada pela correspondência entre os valores do PGDAS-D e do Livro de Apuração do ISS, ambos inferiores às receitas estimadas a partir dos dados do DETRAN/RS, restam configuradas as hipóteses de exclusão de ofício previstas nos incisos V e XI do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006. Trata-se de fundamentos normativos distintos, extraídos do mesmo conjunto probatório, aptos a sustentar a exclusão no caso concreto.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Gustavo Schneider Fossati, que dava provimento.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES JC LTDA, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ nº 73.421.828/0001-97, em face do Acórdão nº 103-009.326, proferido pela 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03, em sessão de 1º de setembro de 2022, que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 0.747/2021.

O presente processo decorre de procedimento fiscal que culminou na lavratura de Representação Fiscal para fins de exclusão de ofício do Simples Nacional, relativamente aos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017. No ato originário, a fiscalização aplicou impedimento de nova opção pelo regime pelo prazo de 10 anos, posteriormente reduzido para 3 anos pelo Acórdão nº 103-009.326, ora recorrido.

A fiscalização apurou, com base em informações obtidas junto ao DETRAN/RS e nos documentos contábeis apresentados pela Recorrente, suposta omissão reiterada de receitas e falta de emissão de notas fiscais de serviços, circunstâncias enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos V e XI do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 03/21), a fiscalização confrontou os valores declarados em PGDAS-D e nos livros fiscais municipais com as informações constantes dos sistemas do DETRAN/RS, que indicariam receitas superiores às efetivamente oferecidas à tributação. A autoridade fiscal sustentou que os dados fornecidos pelo DETRAN/RS refletiriam serviços efetivamente prestados pelo CFC, abrangendo tanto serviços delegados quanto serviços próprios, incluindo aulas teóricas, práticas e aluguel de veículos.

A Recorrente alegou, em síntese, que as informações extraídas do sistema do DETRAN/RS teriam caráter meramente estatístico e não representariam necessariamente faturamento, em razão da diferença temporal entre a contratação dos serviços, emissão das notas fiscais e efetiva prestação das aulas e provas. Sustentou, ainda, que os valores constantes dos livros contábeis e fiscais apresentados refletiriam adequadamente as receitas tributáveis da empresa.

A fiscalização rejeitou os argumentos da Recorrente, afirmando que os dados do DETRAN/RS constituiriam estimativa idônea do faturamento mínimo do contribuinte e que, no regime de competência adotado pela própria fiscalizada, as receitas deveriam ser reconhecidas no momento da prestação dos serviços. Além disso, consignou que não seria admissível a exclusão, da base de cálculo do Simples Nacional, dos valores correspondentes à retenção de 5% efetuada pelo DETRAN/RS sobre determinados serviços, citando, para tanto, Soluções de Consulta COSIT e dispositivos da Lei Complementar nº 123/2006.

Conforme demonstrativos constantes do Relatório Fiscal, a fiscalização apurou diferenças entre os valores informados pelo DETRAN/RS e aqueles declarados no PGDAS-D em

todos os 36 meses fiscalizados, totalizando suposta omissão de receitas de R\$ 4.215.072,18 no período de 2017 a 2019, correspondente a aproximadamente 28,69% das receitas consideradas. Diante disso, concluiu pela caracterização de prática reiterada de infração à legislação do Simples Nacional e propôs a exclusão de ofício da Recorrente do referido regime, com efeitos retroativos a 01/01/2017.

A Recorrente tomou conhecimento da exclusão do Simples Nacional em 04/10/2021, fls. 1.897, e apresentou Manifestação de Inconformidade em 27/10/2021, fls. 1.902 a 1.918.

Posteriormente, ao apreciar a defesa apresentada, os membros da 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03, em sessão de 1º de setembro de 2022, proferiram o Acórdão nº 103-009.326 (fls. 1.950/1.958), por meio do qual, por unanimidade de votos, julgaram parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, confirmando a exclusão da Recorrente do Simples Nacional, porém reduzindo de 10 anos para 3 anos a vedação ao reingresso no regime simplificado.

Em síntese, a DRJ afastou a aplicação do § 2º do art. 29 da LC nº 123/2006, que prevê vedação de 10 anos ao retorno ao Simples Nacional nos casos em que há utilização de “artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento”. Segundo o relator, embora tenha havido omissão de receitas, a fiscalização não demonstrou a existência de fraude qualificada ou utilização de meios fraudulentos para induzir a fiscalização em erro.

A seguir, destacam-se os trechos relevantes do acórdão:

(...)

A fiscalização e o contribuinte concordam com o faturamento mensal ser resultado dos pagamentos recebidos diretamente dos candidatos a condutores (serviços próprios) e dos pagamentos feitos pelo Detran/RS à título de remuneração (serviços delegados), mas discordam quanto à prestabilidade dos relatórios produzidos pela autarquia estadual.

O contribuinte afirma que o Relatório de Prestação de Serviços Detran/RS / Estimativa Faturamento Horas-Aulas (fls. 1.867 a 1.874) é composto do valor de remuneração dos serviços delegados (créditos que devem ser repassados ao contribuinte) e da retenção sobre os serviços próprios prestados (débitos que devem ser repassados ao Detran/RS). E, sobre este valor, ciente de que o percentual de repasse era de 5%, teria aplicado regra de três, o que, em seu entender, não é um critério válido para fins de apuração do faturamento da empresa, pois ignoraria “peculiaridades relevantes da atividade desempenhada” – tais como concessão de descontos e bonificações, realização de etapas do processo de habilitação em mais de um CFC, extensão do processo de habilitação por até 2 anos a critério do candidato a condutor, reajustes na tabela realizados pelo Detran/RS – e “não correspondem ao faturamento do CFC em cada mês”.

(...)

Como se pode perceber, em nenhum momento, o contribuinte enfrentou diretamente a acusação fiscal de omissão de receitas. E, ainda que os dados apresentados pelo Detran/RS sejam só estimativas do faturamento mensal, podem ser usados como a base de faturamento médio / mínimo dos CFCs no teor do Ofício do próprio Detran/RS. Dado o percentual de omissão superior a 24% no ano, caberia ao contribuinte demonstrar as peculiaridades mencionadas a partir da linguagem de provas, especificando, ex: descontos e bonificações concedidos, candidatos a condutores que houvessem concluído o processo de habilitação em mais de um CFC ou em prazo de até 2 anos.

Nada obstante, a escrituração contábil apresentada apenas faz prova a favor do contribuinte quando acompanhada da documentação hábil a comprovar os lançamentos efetuados, a bem do art. 967 do Regulamento do Imposto de Renda 2018:

(...)

Nesse sentido, embora os relatórios apresentados pelo Detran/RS sejam estimativas do faturamento mensal, a toda evidência se trata de informações mais próximas da realidade fática, da verdade material, do que as declaradas pelo contribuinte em PGDAS-D. Relevante ainda destacar que, contrário ao afirmado pelo contribuinte, a autoridade tributária apreciou o Livro de Apuração do ISS escriturado nos mesmos valores daqueles presentes no PGDAS-D e, partir dele, pôde concluir que houve descumprimento reiterado de obrigação acessória de emissão de notas fiscais de serviços.

(...)

Ante o exposto, entendo correta a exclusão do Simples Nacional.

CONTUDO, quanto aos efeitos da exclusão da pessoa jurídica do regime do Simples Nacional, o § 1º do art. 29 da Lei Complementar determina os efeitos da exclusão de ofício com impedimento para retornar ao regime pelo prazo de 3 anos, salvo se constatada a utilização de artifício, ardil ou outro meio fraudulento, aplicando-se nesses casos o § 2º que eleva a penalidade para 10 anos.

No Relatório Fiscal, não restou caracterizada ao longo do processo que o contribuinte tenha se valido de meios fraudulentos, ardis ou artifícios para concretizar a omissão de receita identificada. A aplicação do § 2º do art. 29 da Lei Complementar 123/2006 requer a caracterização da utilização de meios inidôneos para fazer a prova necessária do evidente intuito de fraude.

Nesse quesito a autoridade tributária não demonstrou algum fato que permita atribuir a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento, devendo o prazo de vedação para o retorno ao regime simplificado do Simples Nacional ser reduzido de 10 anos para 3 anos.

Mutatis mutandi, na feitura do lançamento, a mera apuração de omissão de receita não autoriza a qualificação da multa de ofício, devendo estar caracterizado

o evidente intuito de fraude, nos termos da Súmula CARF nº 14. Da mesma maneira, não basta a autoridade tributária constatar a omissão de receita tendente a exclusão do contribuinte do Simples Nacional, deve comprovar o modo fraudulento com o qual procedeu o contribuinte.

Por todo o exposto, voto no sentido de julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, ratificando a exclusão do Simples Nacional, porém reduzindo o prazo de vedação para retorno ao regime do Simples Nacional de 10 anos para 3 anos.

O acórdão restou assim ementado:

Assunto: Simples Nacional

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. OMISSÃO DE RECEITA. PRÁTICA REITERADA.

A omissão de receita, caracterizada pela prática reiterada, é motivo de exclusão do Simples Nacional nos termos da Lei Complementar nº 123/2006 e suas alterações.

EFEITOS DA EXCLUSÃO. IMPEDIMENTO À NOVA OPÇÃO SIMPLES NACIONAL. UTILIZAÇÃO DE MEIO FRAUDULENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não demonstrada a utilização de artifício, ardil ou outro meio fraudulento tendente à redução ou supressão do pagamento de tributo, não pode ser aplicada a vedação majorada de 10 anos para nova opção pelo Simples Nacional, restando a adoção da regra geral contida no § 1º do artigo 29 da Lei Complementar 123/2006 que impõe três anos de restrição para o retorno ao regime simplificado.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Sem Crédito em Litígio

A Recorrente tomou ciência da Decisão da DRJ em 13/09/2022 e interpôs Recurso Voluntário em 10/10/2022 (fls. 1968/1982), no qual aduz, em síntese que:

- (a) A atividade exercida pelos Centros de Formação de Condutores (CFCs) é amplamente regulamentada e fiscalizada pelo CONTRAN e pelo DETRAN/RS, especialmente pelas Resoluções nº 358/2010 e nº 789/2020 do CONTRAN, bem como pela Portaria DETRAN/RS nº 181/2016, que disciplina o credenciamento, operacionalização e forma de remuneração dos CFCs. Argumenta que o Sistema GID-GFC, utilizado pelo DETRAN/RS em parceria com a PROCERGS, possui finalidade meramente operacional e de controle das etapas do processo de habilitação, não se destinando ao controle de faturamento, dados financeiros ou contábeis dos CFCs.
- (b) O sistema apenas registra a efetiva prestação dos serviços, como aulas, exames e provas, no momento de sua realização, permitindo o acompanhamento das etapas do processo de habilitação do candidato, mas sem refletir

necessariamente o momento do faturamento ou reconhecimento da receita. Sustenta que a fiscalização utilizou indevidamente os dados do Sistema GID-GFC para estimar o faturamento da empresa, adotando metodologia baseada em simples “regra de três”, a partir do percentual de 5% repassado ao DETRAN/RS sobre os serviços próprios (horas-aula práticas e teóricas).

- (c) Os serviços prestados pelos CFCs dividem-se em serviços delegados — pagos diretamente ao DETRAN/RS, que posteriormente repassa parte dos valores ao CFC — e serviços próprios, pagos diretamente pelo candidato ao CFC no momento da contratação. Afirma que, nos serviços próprios, o valor correspondente ao repasse de 5% ao DETRAN/RS não representa faturamento do CFC, mas apenas retenção relativa à administração do processo de habilitação.
- (d) O relatório denominado “Total Remuneração”, utilizado pela fiscalização, registra apenas créditos e débitos decorrentes da sistemática operacional do DETRAN/RS, não constituindo documento apto à apuração de receitas. Argumenta que a fiscalização presumiu equivocadamente que os valores registrados no sistema correspondiam ao faturamento mensal do CFC, desconsiderando peculiaridades da atividade, como diferenças entre o momento da contratação e da efetiva prestação dos serviços, possibilidade de execução das etapas em períodos distintos e reconhecimento das receitas pelo regime de competência.
- (e) Os valores constantes no Sistema GID-GFC não refletem faturamento efetivo, mas apenas registro operacional das atividades executadas, razão pela qual a metodologia adotada pela fiscalização seria inválida para comprovar omissão de receitas, tornando insubsistente o ato de exclusão do Simples Nacional.
- (f) Não teriam sido observados pela fiscalização os requisitos previstos no art. 142, parágrafo único, do CTN, para constituição válida da obrigação tributária e, conseqüentemente, para que o lançamento fiscal servisse de fundamento ao Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional. Alega que o ADE teria sido fundamentado em suposta omissão de receitas apurada a partir de mera “estimativa”, imprestável para fins de apuração de receita bruta, baseada em relatório gerencial fornecido pelo DETRAN/RS, o qual sequer registraria todas as atividades desenvolvidas pela Recorrente.
- (g) Ao longo do procedimento fiscal, manifestou reiteradamente discordância quanto aos critérios utilizados pela fiscalização para levantamento da suposta receita bruta da empresa, sustentando que o relatório utilizado pela autoridade fiscal seria inapto para essa finalidade. Afirma que, quando da apresentação da defesa, teria demonstrado o equívoco do lançamento, uma vez que os dados

fornecidos pelo DETRAN/RS não guardariam correspondência com o efetivo faturamento da empresa.

- (h) Restaria evidenciada a invalidade da peça fiscal, por ter sido adotada premissa considerada inválida para concluir que a Recorrente não teria tributado a integralidade das receitas decorrentes da prestação de serviços, sem que houvesse comprovação da efetiva prestação dos serviços e da correspondente emissão de documento fiscal apto a acobertar a receita utilizada como base para a autuação fiscal.
- (i) Diferentemente do afirmado pela fiscalização, o DETRAN/RS sempre teria se manifestado no sentido de que sua base de dados possuiria caráter meramente estatístico e de controle sistêmico das etapas do processo de habilitação, conforme Ofício nº DFC0002-2020 já juntado aos autos. Sustenta que, em nenhum momento, o DETRAN/RS afirmou possuir acesso aos dados contábeis e financeiros dos CFCs. Afirmar, ainda, que a autarquia estadual, por meio do Ofício Circular nº DFC0002-2020, direcionado aos CFCs credenciados (fls. 1933/1935), teria reconhecido a existência de distorções entre os faturamentos efetivos dos CFCs e as planilhas elaboradas com base no sistema gerencial.
- (j) Nesse contexto, o próprio órgão responsável pelo fornecimento do relatório de dados estatísticos e etapas do processo de habilitação reconheceria a imprestabilidade do referido documento para fins de verificação de faturamento.
- (k) Tais documentos e esclarecimentos não teriam sido devidamente considerados pelo r. acórdão recorrido, o qual teria mantido o entendimento da fiscalização no sentido de que os valores constantes do sistema do DETRAN/RS seriam aptos a refletir o faturamento da Recorrente.
- (l) Sustenta, ainda, que o Sistema GID-GFC registra as atividades no momento da efetiva prestação dos serviços, ao passo que, segundo sua interpretação, a contabilidade da Recorrente reconheceria as receitas em momento diverso, vinculado à contratação ou à emissão das notas fiscais. Alega, por isso, que a divergência temporal entre o registro operacional do DETRAN/RS e o reconhecimento contábil das receitas teria induzido a fiscalização a erro.
- (m) Existiriam outros fatores que demonstrariam a imprestabilidade da presunção acolhida pela decisão recorrida, tais como concessão de descontos e bonificações aos alunos, reagendamentos de aulas em razão de falhas mecânicas dos veículos, indisponibilidade do sistema do DETRAN/RS, reclamações quanto à prestação das aulas e situações envolvendo alunos carentes. Aduz, também, que o candidato pode realizar etapas do processo de habilitação em diferentes CFCs, bem como concluir o processo de RENACH no

prazo de até dois anos, circunstâncias que teriam sido demonstradas pelos documentos juntados aos autos, mas não consideradas pelo acórdão recorrido.

- (n) Os valores relativos aos serviços próprios constantes do documento “Estimativas de Receitas Informadas pelo Detran/RS”, utilizados como base para estimativa de “100%” do faturamento, sequer guardariam correspondência com os documentos extraídos do sistema da própria Recorrente. Afirma que a mera divergência entre os valores declarados no PGDAS-D e aqueles registrados no Sistema GID-GFC seria insuficiente para comprovar omissão de receitas e fundamentar estimativa de faturamento.
- (o) A fiscalização teria se baseado em premissa equivocada, uma vez que não seria possível apurar omissão de receitas a partir da simples comparação entre dados constantes de sistema operacional do DETRAN/RS e as informações declaradas no PGDAS-D.
- (p) Uma vez demonstrada a imprestabilidade do relatório fornecido pelo DETRAN/RS (fato que teria sido reconhecido pelo próprio órgão perante a fiscalização) caberia ao Fisco proceder à verificação concreta dos serviços efetivamente prestados e faturados pela Recorrente em cada competência, confrontando tais valores com aqueles declarados no PGDAS-D, a fim de apurar eventual omissão de receitas.
- (q) O Termo de Exclusão do Simples Nacional teria sido fundamentado em meras presunções, sem a devida demonstração do fato jurídico tributário e da correspondente receita supostamente omitida, em afronta ao disposto no art. 142 do CTN, razão pela qual requer o cancelamento do ato administrativo e a reforma da decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais para sua admissibilidade. Portanto, o conheço.

2 MÉRITO

A controvérsia deve ser resolvida a partir do exame da suficiência dos elementos que fundamentaram o Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 0.747/2021, notadamente o confronto entre as informações prestadas pelo DETRAN/RS, os valores declarados pela Recorrente no PGDAS-D e os valores constantes do Livro de Apuração do ISS.

A Recorrente sustenta que a exclusão teria sido fundada em estimativa imprecisa, extraída de sistema operacional do DETRAN/RS, sem demonstração concreta da ocorrência de receitas omitidas. Alega, ainda, que os dados utilizados pela fiscalização não refletiriam o faturamento efetivo dos Centros de Formação de Condutores, por registrarem apenas etapas operacionais do processo de habilitação.

2.1 DO REGIME JURÍDICO DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL E DA ALEGAÇÃO FUNDADA NO ART. 142 DO CTN

O Simples Nacional constitui regime tributário diferenciado e favorecido, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, com o propósito de simplificar o cumprimento de obrigações tributárias pelas microempresas e empresas de pequeno porte, mediante tratamento jurídico compatível com sua menor capacidade econômica e administrativa.

Sua criação decorre dos comandos constitucionais previstos nos arts. 146, inciso III, alínea “d”, e 179 da Constituição Federal, que autorizam e impõem tratamento diferenciado e favorecido às empresas de menor porte, como instrumento de incentivo à formalização, ao desenvolvimento empresarial e à simplificação tributária.

A adesão ao regime simplificado é facultativa, mas sua manutenção está condicionada ao atendimento contínuo dos requisitos legalmente estabelecidos. O Simples Nacional não constitui direito adquirido à permanência indefinida em regime favorecido, mas regime jurídico especial cuja fruição pressupõe a observância permanente das condições previstas na Lei Complementar nº 123/2006 e nas normas expedidas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional.

Verificada situação incompatível com a permanência no regime, a exclusão de ofício não constitui ato discricionário da Administração Tributária, mas providência vinculada à lei. A autoridade fiscal, diante da configuração de hipótese legal de exclusão, deve formalizar o ato correspondente, assegurado ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo.

A exclusão de ofício, contudo, não se confunde com lançamento tributário. O ato de exclusão não apura tributo específico, não calcula montante devido, não aplica alíquota, não constitui crédito tributário e não formaliza exigência fiscal quantificada. Seu objeto é diverso: reconhecer a ocorrência de situação legalmente impeditiva da permanência do contribuinte no regime simplificado.

No presente caso, o Termo de Exclusão nº 0.747/2021 foi lavrado com fundamento em suposta omissão reiterada de receitas e suposto descumprimento reiterado da obrigação de emissão de documentos fiscais, relativamente aos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019. Para a controvérsia posta nos autos, são especialmente relevantes os incisos V e XI do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006.

O inciso V do art. 29 prevê a exclusão de ofício quando constatada prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123/2006. O inciso XI, por sua vez, prevê a exclusão quando houver descumprimento reiterado da obrigação prevista no art. 26, inciso I, da mesma Lei Complementar, consistente na emissão de documento fiscal de venda ou prestação de serviço. O § 9º do art. 29 define a prática reiterada para fins dos referidos incisos, e o art. 34 autoriza a aplicação, aos optantes pelo Simples Nacional, das presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos abrangidos pelo regime.

É a partir desse conjunto normativo que deve ser examinada a legalidade do Termo de Exclusão nº 0.747/2021.

A Recorrente sustenta, entretanto, que o ato de exclusão padeceria de nulidade por violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional, ao argumento de que a autoridade fiscal não teria apurado adequadamente a matéria tributável, valendo-se de estimativas extraídas de relatórios do DETRAN/RS.

A alegação não procede.

O art. 142 do CTN disciplina a atividade administrativa de lançamento, por meio da qual a autoridade competente verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível. Trata-se, portanto, de norma voltada à constituição do crédito tributário.

O Termo de Exclusão do Simples Nacional não realiza as funções próprias do lançamento. Não constitui crédito tributário, não quantifica tributo devido e não torna exigível obrigação tributária principal. Trata-se de ato administrativo declaratório de situação incompatível com a permanência no regime favorecido, regido pelos arts. 29 e seguintes da Lei Complementar nº 123/2006.

Essa distinção é relevante porque impede a transposição automática dos requisitos estruturais do lançamento tributário ao ato de exclusão de regime. O contribuinte pode, evidentemente, discutir a legalidade do Termo de Exclusão, a suficiência de sua motivação, a idoneidade das provas e a correta subsunção dos fatos às hipóteses da Lei Complementar nº 123/2006. O que não se pode exigir é que o ato de exclusão assuma a forma e o conteúdo de lançamento tributário, porque possui objeto, finalidade e efeitos jurídicos próprios.

A autonomia entre o ato de exclusão e eventual lançamento de créditos tributários decorrentes de seus efeitos é reconhecida pela Súmula CARF nº 77, segundo a qual a possibilidade

de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo de exclusão do Simples Nacional não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em razão da exclusão. A existência desse enunciado confirma que a exclusão do regime e a constituição dos créditos tributários eventualmente devidos são providências juridicamente distintas, submetidas a procedimentos próprios.

Isso não significa, porém, que o ato de exclusão esteja dispensado de motivação ou de instrução suficiente. O dever de motivação dos atos administrativos, previsto no art. 50 da Lei nº 9.784/1999, aplica-se ao Termo de Exclusão. A autoridade fiscal deve indicar os fatos que justificam a exclusão, a origem das informações utilizadas, a metodologia de apuração adotada e os fundamentos legais que autorizam a retirada do contribuinte do regime simplificado.

No caso concreto, esses requisitos foram observados.

A autoridade fiscal descreveu os fatos que motivaram a exclusão, indicou a origem das informações utilizadas, demonstrou a metodologia de confronto entre os dados do DETRAN/RS, as declarações prestadas no PGDAS-D e o Livro de Apuração do ISS, oportunizou à Recorrente a apresentação de esclarecimentos e documentos ao longo de três Termos de Intimação e indicou os fundamentos legais do ato.

Conforme consignado no Relatório Fiscal, foram apuradas diferenças em todos os 36 meses fiscalizados, totalizando suposta omissão de receitas de R\$ 4.215.072,18, correspondente a aproximadamente 28,69% das receitas consideradas no período. Esses elementos foram expressamente submetidos ao contraditório, tendo a Recorrente apresentado manifestação de inconformidade e, posteriormente, Recurso Voluntário.

A discordância da Recorrente quanto à metodologia fiscal e à valoração dos elementos probatórios não configura nulidade formal do Termo de Exclusão. Trata-se de questão de mérito, relacionada à suficiência e à idoneidade dos dados utilizados pela fiscalização, a ser examinada nos tópicos seguintes.

A distinção entre nulidade formal e discordância de mérito deve ser observada com rigor. A nulidade formal pressupõe vício no ato administrativo, como incompetência da autoridade, ausência de motivação, cerceamento do direito de defesa ou inobservância de formalidade essencial. Nenhuma dessas hipóteses se verifica no presente caso.

A Recorrente teve ciência do Termo de Exclusão, foi intimada a prestar esclarecimentos, teve acesso aos elementos utilizados pela fiscalização, apresentou manifestação de inconformidade e interpôs Recurso Voluntário. O contraditório e a ampla defesa foram, portanto, regularmente assegurados.

O que se verifica é que a Recorrente contesta o conteúdo do ato: discorda da utilização dos dados do DETRAN/RS como fonte externa de verificação, questiona a metodologia de confronto com o PGDAS-D e o Livro de Apuração do ISS e sustenta que os valores apurados não

refletiriam sua realidade econômica. Tais argumentos não revelam vício formal do procedimento, mas impugnação ao mérito da imputação fiscal.

Admitir que toda divergência quanto à metodologia de apuração configure nulidade do ato administrativo implicaria esvaziar a própria função do julgamento de mérito. A validade formal do ato não depende da concordância do contribuinte com os critérios fiscais, mas da existência de motivação suficiente, instrução adequada e oportunidade efetiva de defesa.

Assim, rejeita-se a alegação de nulidade fundada no art. 142 do CTN, prosseguindo-se ao exame de mérito quanto à natureza e suficiência dos dados do DETRAN/RS, à resposta da Recorrente às intimações, ao ônus da prova e à subsunção dos fatos às hipóteses legais de exclusão do Simples Nacional.

DO MERITO

2.2 DA NATUREZA E SUFICIÊNCIA DOS DADOS DO DETRAN/RS COMO ELEMENTO EXTERNO DE VERIFICAÇÃO

A controvérsia central do presente processo consiste em determinar se os dados fornecidos pelo DETRAN/RS, quando confrontados com os valores declarados pela Recorrente no PGDAS-D e com aqueles constantes do Livro de Apuração do ISS, constituem elemento probatório suficiente para sustentar a conclusão fiscal de omissão reiterada de receitas e de descumprimento da obrigação de emissão de documentos fiscais.

A Recorrente sustenta que o Sistema GID-GFC teria natureza exclusivamente operacional, voltada ao controle das etapas do processo de habilitação de condutores, sem aptidão para refletir o faturamento efetivo dos Centros de Formação de Condutores. Argumenta, ainda, que os registros do DETRAN/RS ocorreriam no momento da efetiva execução das aulas, exames e provas, enquanto as receitas seriam reconhecidas em momento diverso, relacionado à contratação, à abertura do processo RENACH ou à emissão das notas fiscais.

A alegação, contudo, não é suficiente para afastar a conclusão fiscal.

É certo que os dados do DETRAN/RS não constituem escrituração contábil da Recorrente, nem substituem os documentos fiscais cuja emissão compete ao contribuinte. Também não se está a afirmar que o Sistema GID-GFC possua a natureza de sistema contábil ou de controle fiscal do faturamento dos CFCs.

Todavia, o fato de o sistema possuir finalidade operacional não torna seus registros imprestáveis para fins de verificação fiscal. Ao contrário, tratando-se de atividade fortemente regulada, os registros operacionais mantidos pelo órgão responsável pelo credenciamento, controle e fiscalização dos CFCs possuem especial relevância probatória, justamente porque documentam a realização das etapas essenciais do processo de habilitação vinculadas à atividade-fim da Recorrente.

No caso concreto, as informações fornecidas pelo DETRAN/RS não foram utilizadas de forma isolada. A fiscalização partiu desses dados como fonte externa oficial de verificação e os confrontou com as receitas declaradas no PGDAS-D e com os valores registrados no Livro de Apuração do ISS. Foi desse cotejo que resultou a identificação de diferenças reiteradas entre os serviços registrados no sistema da autarquia estadual e os valores oferecidos à tributação pela Recorrente.

O Ofício DFC0008-2021, emitido pelo DETRAN/RS em resposta à solicitação formalizada pela fiscalização por meio do Ofício nº 94/2020/SRRF10/RFB/ME-RS, esclarece a natureza das informações prestadas. Segundo a autarquia, os valores informados têm por base a data efetiva de execução das aulas e provas registradas no sistema. Ainda que reconheça limitações quando analisados de forma estritamente mensal, o DETRAN/RS indicou que, considerada uma perspectiva anual, tais informações podem servir como parâmetro de faturamento médio ou mínimo dos CFCs.

Essa ressalva é importante. A utilização dos dados do DETRAN/RS não pressupõe que cada registro mensal corresponda, de modo absoluto e sem possibilidade de ajuste, ao faturamento contábil da Recorrente. O que se reconhece é que tais dados, por decorrerem de registros oficiais de serviços efetivamente vinculados à atividade regulada, constituem elemento externo e objetivo de verificação, apto a subsidiar a fiscalização quando não infirmado por prova documental específica.

Além disso, o próprio Relatório Fiscal indica que os dados foram estruturados a partir de relatórios distintos e complementares, relacionados aos diversos componentes da remuneração dos CFCs. Foram considerados, entre outros, o Relatório de Prestação de Serviços e Estimativa de Faturamento de Horas-Aula, o Relatório de Prestação de Serviços de Aluguel de Veículo para Aulas das Categorias C, D e E, e o Relatório de Prestação de Serviços de Aluguel de Veículo para Prova Prática.

Esses relatórios não se limitam a informações genéricas ou meramente estatísticas. Eles refletem registros de serviços associados à atividade de formação de condutores, com indicação de quantidades, datas de execução e valores unitários definidos a partir da regulamentação aplicável, especialmente a Portaria DETRAN/RS nº 181/2016.

A metodologia fiscal, portanto, considerou a composição do faturamento mensal do CFC a partir da soma de componentes vinculados à atividade desenvolvida pela Recorrente: remuneração paga pelo DETRAN/RS em razão dos serviços delegados; estimativa dos valores relativos às aulas teóricas e práticas recebidos dos candidatos; valores de aluguel de veículos para aulas das categorias C, D e E; e valores de aluguel de veículos para provas práticas.

Com base nessa metodologia, a fiscalização apurou os seguintes valores consolidados:

Ano	Receita segundo DETRAN/RS	Receita declarada no PGDAS-D	Diferença apurada	% de omissão
2017	R\$ 5.382.731,41	R\$ 3.357.016,23	R\$ 2.025.715,18	37,63%
2018	R\$ 4.674.794,24	R\$ 3.532.962,39	R\$ 1.141.831,85	24,43%
2019	R\$ 4.365.078,75	R\$ 3.317.553,60	R\$ 1.047.525,15	24,00%
Total	R\$ 14.422.604,40	R\$ 10.207.532,22	R\$ 4.215.072,18	28,69%

As diferenças apuradas não se concentram em um único exercício, tampouco em meses isolados. Ao contrário, segundo o Relatório Fiscal, foram identificadas divergências em todos os 36 meses fiscalizados, com diferenças anuais sempre superiores a 24% das receitas consideradas. Essa reiteração enfraquece a tese de que as divergências decorreriam apenas de distorções pontuais, defasagens temporais ordinárias ou peculiaridades isoladas da atividade.

A Recorrente sustenta que os processos de habilitação podem se estender por até dois anos e que o momento de contratação, emissão da nota fiscal e execução da aula nem sempre coincidem. Tais circunstâncias, em tese, poderiam justificar ajustes pontuais. Contudo, para que tivessem força suficiente para afastar a conclusão fiscal, seria necessário demonstrar concretamente quais registros do DETRAN/RS corresponderiam a serviços contratados em período anterior, quais receitas teriam sido reconhecidas em competência diversa, quais serviços teriam sido cancelados, bonificados, transferidos a outro CFC ou documentados por notas fiscais específicas.

Essa demonstração não foi apresentada.

A alegação de defasagem temporal também deve ser examinada à luz do regime de competência adotado pela própria Recorrente no PGDAS-D. Nesse regime, a receita de prestação de serviços deve ser reconhecida em razão da efetiva prestação do serviço, e não simplesmente no momento do recebimento financeiro ou segundo critério unilateral de emissão documental. Assim, o fato de o sistema GID-GFC registrar os serviços na data de sua execução não torna, por si só, a metodologia fiscal incompatível com o regime de apuração escolhido pela contribuinte.

A Solução de Consulta COSIT nº 114/2014, aqui utilizada apenas como reforço interpretativo, segue a mesma lógica ao reconhecer que, no regime de competência, a receita decorrente da prestação de serviços considera-se auferida quando o serviço é prestado, independentemente da data de recebimento. Esse entendimento reforça que a simples invocação de diferença temporal entre contratação, emissão de nota fiscal e execução do serviço não é bastante para afastar a apuração fiscal, quando desacompanhada de conciliação documental específica.

Desse modo, os dados do DETRAN/RS devem ser compreendidos como elemento externo, oficial e objetivo de verificação. Não constituem prova absoluta de faturamento, mas são suficientemente relevantes para subsidiar a fiscalização quando revelam divergências expressivas e reiteradas em relação às receitas declaradas pela contribuinte.

No presente caso, a suficiência desses dados decorre não apenas de sua origem institucional, mas também de sua convergência com outros elementos do processo: a identificação de diferenças em todos os meses fiscalizados, a ausência de demonstração individualizada de erros nos registros do DETRAN/RS, a correspondência entre os valores declarados no PGDAS-D e no Livro de Apuração do ISS, e a inexistência de documentação específica apta a justificar as divergências.

Portanto, embora os dados do DETRAN/RS devam ser examinados com as cautelas próprias de uma fonte operacional, eles se mostram idôneos, no caso concreto, para compor o conjunto probatório que fundamenta a exclusão de ofício da Recorrente do Simples Nacional.

A Recorrente foi intimada sucessivamente a se manifestar sobre essas divergências e a apresentar documentação capaz de ratificar, corrigir ou justificar os valores apurados. Houve, portanto, oportunidade concreta de participação na instrução do procedimento fiscal, com possibilidade de apresentação de documentos, demonstrativos, conciliações e esclarecimentos técnicos acerca dos dados utilizados pela autoridade fiscal.

Em resposta ao Termo de Intimação nº 1/2021, a Recorrente apresentou a Conta Caixa Geral extraída do Livro Razão e insurgiu-se contra a utilização dos dados do DETRAN/RS, sustentando que o Sistema GID-GFC teria finalidade meramente operacional, voltada ao controle das etapas do processo de habilitação, sem correspondência necessária com o faturamento do CFC. Todavia, não apresentou demonstrativo alternativo capaz de conciliar os serviços registrados pelo DETRAN/RS com os valores declarados no PGDAS-D, tampouco identificou, de forma individualizada, quais registros estariam incorretos ou não corresponderiam a receitas tributáveis.

Na sequência, por meio do Termo de Intimação nº 2/2021, a fiscalização apresentou quadro comparativo entre as receitas informadas pelo DETRAN/RS, as receitas declaradas no PGDAS-D e aquelas constantes do Livro de Apuração do ISS, reintimando a Recorrente a ratificar os valores ou apresentar discordância fundamentada e acompanhada de documentação comprobatória. A resposta, contudo, manteve-se centrada na tese de imprestabilidade dos dados do DETRAN/RS como parâmetro de faturamento, sem que fossem apresentados documentos capazes de demonstrar, mês a mês, a origem das diferenças ou a sua eventual inexistência.

O Termo de Intimação nº 3/2021 foi ainda mais específico. A autoridade fiscal solicitou a apresentação dos relatórios mensais denominados “Total Remuneração”, previstos no art. 6º do Anexo VII da Portaria DETRAN/RS nº 181/2016, utilizados na sistemática de apuração dos valores vinculados aos serviços prestados pelos CFCs. Solicitou, ainda, que a Recorrente

identificasse eventuais discrepâncias entre os relatórios e os seus próprios registros, apresentando a documentação correspondente.

A resposta apresentada a esse último Termo de Intimação possui especial relevância para a solução da controvérsia. A Recorrente apresentou os relatórios “Total Remuneração” e, quanto aos serviços delegados, não apontou divergência concreta entre os valores neles constantes e aqueles informados pelo DETRAN/RS. Ao contrário, indicou que os valores relativos a essa parcela correspondiam aos dados informados pela autarquia estadual, sem identificar discrepância específica que pudesse infirmar a base utilizada pela fiscalização.

Esse ponto não equivale, por si só, a uma confissão ampla de omissão de receitas. Contudo, possui efeito probatório relevante: se a Recorrente foi expressamente intimada a apontar divergências entre os relatórios do DETRAN/RS e os seus próprios controles, mas não identificou discrepâncias concretas quanto aos serviços delegados, não há fundamento para afastar genericamente esses dados como imprestáveis.

Quanto aos serviços próprios e aos aluguéis de veículos, a Recorrente sustentou que o relatório “Total Remuneração” não teria natureza contábil e não se prestaria à apuração do faturamento. Todavia, também nesse ponto, não apresentou demonstrativo substitutivo capaz de reconstruir os valores efetivamente faturados em cada competência, nem documentação apta a demonstrar que as horas-aula, os aluguéis de veículos ou os demais serviços próprios registrados pelo DETRAN/RS não teriam sido efetivamente prestados ou não teriam gerado receitas tributáveis.

A impugnação, portanto, permaneceu no plano metodológico abstrato. A Recorrente questionou a aptidão dos dados do DETRAN/RS, mas não apresentou conciliação entre tais dados e seus documentos fiscais, contábeis e financeiros. Não indicou quais serviços registrados pelo sistema não teriam sido prestados, quais teriam sido cancelados, bonificados ou transferidos a outro CFC, quais valores teriam sido faturados em competência diversa, nem quais notas fiscais teriam acobertado as receitas correspondentes.

Essa dinâmica procedimental é relevante porque demonstra que a fiscalização oportunizou à contribuinte a apresentação de esclarecimentos específicos, e não apenas de defesa genérica. A Recorrente, porém, não se desincumbiu de demonstrar, com base em documentação própria, a incorreção dos dados utilizados ou a inexistência das receitas apontadas como omitidas.

Desse modo, a metodologia fiscal deve ser examinada não apenas em abstrato, mas à luz das respostas efetivamente apresentadas pela Recorrente ao longo do procedimento. E, nesse exame, verifica-se que as intimações sucessivas permitiram à contribuinte esclarecer as divergências, apontar eventuais inconsistências e produzir prova documental específica, mas as respostas apresentadas não foram suficientes para infirmar o confronto realizado entre os dados do DETRAN/RS, o PGDAS-D e o Livro de Apuração do ISS.

Por essas razões, a ausência de impugnação específica aos valores, especialmente após as intimações direcionadas à apresentação de conciliações e documentos comprobatórios,

reforça a higidez da metodologia fiscal adotada e deve ser considerada na valoração do conjunto probatório.

2.3 DO ÔNUS DA PROVA E DA INSUFICIÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO GENÉRICA

No processo administrativo fiscal, a busca pela verdade material orienta a atividade da Administração Tributária e impõe à autoridade fiscal o dever de apurar os fatos com base nos elementos disponíveis, apreciando não apenas as informações declaradas pelo contribuinte, mas também dados obtidos junto a fontes externas, sistemas oficiais e terceiros legalmente vinculados à atividade fiscalizada.

Esse dever de investigação, contudo, não exonera o sujeito passivo do encargo de colaborar com a instrução processual, especialmente quando a fiscalização apresenta elementos objetivos, externos e coerentes que indicam divergência relevante entre a realidade operacional apurada e os valores declarados à Administração Tributária.

No presente caso, a fiscalização não se valeu de presunção abstrata, isolada ou dissociada da atividade econômica da Recorrente. Os dados utilizados foram obtidos junto ao DETRAN/RS, autarquia estadual responsável pelo credenciamento, controle e fiscalização das atividades desempenhadas pelos Centros de Formação de Condutores. Trata-se, portanto, de fonte externa e oficial, diretamente relacionada ao acompanhamento das etapas do processo de habilitação, inclusive aulas, provas, exames, serviços delegados e serviços próprios.

É certo que o Sistema GID-GFC não constitui escrituração contábil da Recorrente, nem substitui, por si só, os livros fiscais, notas fiscais e demais documentos próprios da contribuinte. Todavia, os registros extraídos desse sistema possuem relevância fiscal quando revelam, de forma reiterada, serviços vinculados à atividade-fim do CFC e valores incompatíveis com aqueles declarados no PGDAS-D e registrados no Livro de Apuração do ISS.

Nesse contexto, uma vez apresentados pela fiscalização elementos externos, oficiais e consistentes de divergência entre os dados operacionais do DETRAN/RS e as receitas declaradas pela Recorrente, cabia à contribuinte elidir a imputação fiscal mediante documentação hábil, específica e individualizada.

Não se trata de dispensar a Administração Tributária do ônus de fundamentar o ato de exclusão. Esse ônus foi cumprido mediante a indicação da origem dos dados, da metodologia utilizada, dos períodos analisados, dos valores apurados e da comparação com PGDAS-D e Livro de Apuração do ISS. Trata-se, isto sim, de reconhecer que a Recorrente, por deter a documentação relativa às suas operações, encontrava-se em melhores condições de demonstrar concretamente quais registros do DETRAN/RS não corresponderiam a receitas tributáveis, quais valores teriam sido regularmente declarados em outro período ou quais peculiaridades da atividade teriam impactado as diferenças apuradas.

Para afastar a conclusão fiscal, não bastava afirmar genericamente que o Sistema GID-GFC possuía finalidade operacional ou que os relatórios do DETRAN/RS poderiam conter

distorções. Era necessário apresentar elementos capazes de demonstrar, mês a mês, a divergência entre os serviços registrados no sistema da autarquia estadual e os serviços efetivamente prestados, faturados, cancelados, bonificados ou documentados pela Recorrente.

Esse caminho probatório não foi trilhado.

A Recorrente não apresentou conciliação analítica entre os registros do DETRAN/RS, as notas fiscais emitidas, os valores registrados no Livro de Apuração do ISS e as receitas declaradas no PGDAS-D. Também não demonstrou, de forma individualizada, quais candidatos teriam realizado etapas do processo de habilitação em outros CFCs, quais serviços teriam sido cancelados, quais aulas teriam sido reagendadas, quais valores teriam sido objeto de desconto ou bonificação, ou quais receitas teriam sido reconhecidas em competência diversa.

A tese de imprestabilidade dos dados do Sistema GID-GFC permaneceu, portanto, em plano predominantemente abstrato. A Recorrente invocou peculiaridades da atividade, como diferenças temporais entre contratação e prestação do serviço, possibilidade de conclusão do processo de habilitação em até dois anos, realização de etapas em CFCs distintos, reajustes anuais de valores, descontos, bonificações, falhas mecânicas, indisponibilidade de sistema e situações envolvendo alunos carentes. Nenhuma dessas circunstâncias, contudo, foi quantificada ou documentalmente vinculada às diferenças apuradas pela fiscalização.

A ausência de individualização é relevante. Peculiaridades próprias da atividade de formação de condutores poderiam, em tese, justificar ajustes pontuais nos valores estimados a partir dos dados do DETRAN/RS. Contudo, para que tais peculiaridades produzissem efeito no julgamento, seria indispensável demonstrar sua repercussão concreta sobre o faturamento mensal da Recorrente. A simples possibilidade abstrata de ocorrência desses eventos não é suficiente para afastar diferenças expressivas, verificadas em todos os meses do período fiscalizado.

Também não socorre a Recorrente a alegação de que os dados do DETRAN/RS refletiriam apenas registros operacionais. Justamente por se tratar de atividade regulada, os registros operacionais da autarquia estadual possuem especial pertinência para aferir a efetiva prestação dos serviços vinculados ao processo de habilitação. Se tais registros não correspondiam ao faturamento tributável da Recorrente, cabia a ela demonstrar a razão concreta dessa desconexão, por meio de documentos próprios.

Acrescente-se que a discussão relativa ao relatório “Total Remuneração” também não foi acompanhada de demonstração suficiente para afastar a conclusão fiscal. A Recorrente questiona a utilização dos dados e a metodologia aplicada, mas não apresenta demonstrativo alternativo capaz de indicar, com base em seus próprios documentos, quais seriam os valores efetivamente auferidos em cada competência e por que os valores extraídos do sistema do DETRAN/RS estariam incorretos.

Da mesma forma, quanto aos serviços próprios, a impugnação à metodologia baseada no percentual de 5% repassado ou retido pelo DETRAN/RS não veio acompanhada de

prova concreta de que os valores estimados não correspondiam aos preços praticados ou aos serviços efetivamente prestados. A Recorrente não apresentou documentação suficiente para reconstruir, a partir de seus próprios controles, o valor efetivo das horas-aula, dos aluguéis de veículos ou dos demais serviços próprios considerados pela fiscalização.

Assim, a defesa apresentada limita-se, em grande medida, a impugnar a metodologia fiscal em tese, sem substituir os critérios adotados pela fiscalização por demonstração documental específica, coerente e verificável.

No processo administrativo fiscal, a impugnação genérica não tem força para desconstituir elementos probatórios objetivos regularmente obtidos pela fiscalização. Quando o contribuinte pretende afastar dados externos oficiais, confrontados com suas próprias declarações e escrituração fiscal, deve apresentar prova específica da incorreção dos valores ou da inaplicabilidade dos registros ao seu caso concreto.

No presente caso, essa prova não foi produzida.

Por essa razão, os dados fornecidos pelo DETRAN/RS, confrontados com PGDAS-D, Livro de Apuração do ISS e ausência de documentação individualizada em sentido contrário, permanecem hígidos como elemento probatório idôneo para sustentar a conclusão fiscal de omissão reiterada de receitas.

2.4 DA CONVERGÊNCIA ENTRE PGDAS-D E LIVRO DE APURAÇÃO DO ISS COMO INDÍCIO QUALIFICADO DE OMISSÃO

Um elemento probatório de especial relevância no presente caso é a correspondência entre os valores declarados pela Recorrente no PGDAS-D e aqueles registrados no Livro de Apuração do ISS, ao longo dos 36 meses fiscalizados.

Essa convergência, isoladamente considerada, poderia indicar apenas coerência entre as declarações prestadas pela contribuinte à Receita Federal e os registros fiscais apresentados ao Município. Todavia, quando examinada em conjunto com os dados fornecidos pelo DETRAN/RS, assume relevância probatória diversa.

Com efeito, a fiscalização não se limitou a comparar declarações internas da Recorrente. O Relatório Fiscal partiu de fonte externa de verificação, consistente nas informações prestadas pelo DETRAN/RS, órgão responsável pelo controle operacional da atividade de formação de condutores. A partir desse confronto, verificou-se que os valores registrados nos sistemas do DETRAN/RS eram sistematicamente superiores aos valores declarados no PGDAS-D e no Livro de Apuração do ISS.

A circunstância de o PGDAS-D e o Livro de Apuração do ISS apresentarem valores correspondentes não afasta a omissão apontada. Ao contrário, diante da divergência reiterada em relação aos dados externos do DETRAN/RS, essa correspondência reforça a conclusão fiscal de que a parcela de receitas identificada a partir da fonte externa não foi refletida nem nas declarações federais da Recorrente, nem na escrituração fiscal municipal.

Em outras palavras, a convergência entre PGDAS-D e Livro de Apuração do ISS demonstra que a Recorrente manteve coerência entre suas próprias bases declaratórias, mas não explica a diferença verificada em relação aos serviços registrados pelo DETRAN/RS. Se os valores indicados pelos dados externos estivessem regularmente documentados e oferecidos à tributação, seria esperado que a Recorrente apresentasse a correspondente conciliação entre os serviços registrados no sistema GID-GFC, as notas fiscais emitidas, o Livro de Apuração do ISS e os valores declarados no PGDAS-D.

Essa conciliação, contudo, não foi apresentada.

A Recorrente sustentou que as diferenças decorreriam de peculiaridades da atividade, como descontos, bonificações, cancelamentos, reagendamentos, prestação de etapas do processo de habilitação em diferentes CFCs, falhas operacionais, indisponibilidade do sistema do DETRAN/RS e defasagem temporal entre contratação, emissão de notas fiscais e efetiva prestação dos serviços. Entretanto, tais alegações permaneceram em plano genérico, sem demonstração individualizada dos valores, candidatos, serviços, notas fiscais ou períodos que teriam sido impactados por essas circunstâncias.

Esse ponto é relevante porque a mera alegação de que o sistema do DETRAN/RS possui finalidade operacional não basta para afastar as diferenças apuradas. Os dados do DETRAN/RS não são tratados, neste voto, como escrituração contábil da Recorrente ou como prova absoluta de faturamento. São, contudo, elemento externo, oficial e objetivo de verificação, que ganha força probatória quando confrontado com o PGDAS-D, com o Livro de Apuração do ISS e com a ausência de prova documental específica em sentido contrário.

A correspondência entre PGDAS-D e Livro de Apuração do ISS também fragiliza a tese de que a divergência decorreria apenas de erro temporal de reconhecimento de receita. Se as diferenças fossem explicáveis apenas por defasagem entre contratação, emissão de nota fiscal e prestação dos serviços, seria esperado que a Recorrente demonstrasse, por meio de documentos e conciliações, a posterior emissão das notas fiscais, o reconhecimento das receitas em período diverso ou a correspondência entre os serviços registrados pelo DETRAN/RS e os valores declarados em competências posteriores.

Não há nos autos, porém, demonstração analítica nesse sentido.

A alegação de defasagem temporal perde força, ainda, diante da própria opção da Recorrente pelo regime de competência no PGDAS-D. No regime de competência, a receita de prestação de serviços deve ser reconhecida em razão da efetiva prestação do serviço, e não apenas no momento do recebimento financeiro ou por critério unilateral de emissão documental. Assim, o fato de o sistema GID-GFC registrar a execução das aulas, exames e demais etapas do processo de habilitação na data de sua realização não torna, por si só, a metodologia fiscal incompatível com o regime de apuração adotado pela própria contribuinte.

A Solução de Consulta COSIT nº 114/2014, utilizada aqui apenas como reforço interpretativo, caminha nessa mesma direção ao reconhecer que, no regime de competência, a

receita decorrente da prestação de serviços considera-se auferida quando o serviço é prestado, independentemente da data do recebimento. Esse entendimento reforça que a simples diferença entre o momento da contratação, da emissão do documento fiscal e da execução do serviço não basta para afastar a conclusão fiscal quando inexistente prova documental de que as receitas foram corretamente reconhecidas em outro período.

Portanto, a convergência entre PGDAS-D e Livro de Apuração do ISS não demonstra, no caso concreto, regularidade plena da escrituração da Recorrente. Ao contrário, quando cotejada com os dados externos do DETRAN/RS, reforça a conclusão de que as receitas indicadas pela fiscalização como omitidas não foram refletidas nas declarações federais, nem na escrituração fiscal municipal, tampouco foram justificadas por documentação específica apresentada pela contribuinte.

Por essas razões, a correspondência entre PGDAS-D e Livro de Apuração do ISS constitui indício qualificado da omissão de receitas apontada pela fiscalização, especialmente diante da reiteração das diferenças nos 36 meses fiscalizados e da ausência de prova individualizada capaz de afastar a imputação fiscal.

2.5 DA SUBSUNÇÃO AOS INCISOS V E XI DO ART. 29 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006

Demonstrada a suficiência do conjunto probatório que embasou o Termo de Exclusão, passa-se ao exame da subsunção dos fatos às hipóteses legais de exclusão de ofício do Simples Nacional.

No caso concreto, a fiscalização apontou diferenças entre os valores informados pelo DETRAN/RS e aqueles declarados pela Recorrente no PGDAS-D em todos os 36 meses fiscalizados, relativamente aos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019. Segundo os demonstrativos constantes do Relatório Fiscal, tais diferenças totalizaram R\$ 4.215.072,18 no período, correspondente a aproximadamente 28,69% das receitas consideradas.

A reiteração das diferenças apuradas afasta a hipótese de divergência pontual, isolada ou meramente episódica. Trata-se de conduta verificada de modo sucessivo durante todo o período fiscalizado, sem que a Recorrente tenha apresentado documentação individualizada capaz de demonstrar que os valores apontados pela fiscalização decorreriam de descontos, cancelamentos, bonificações, defasagem temporal, prestação de serviços por terceiros ou qualquer outra circunstância apta a afastar a conclusão fiscal.

A Lei Complementar nº 123/2006 estabelece, no art. 26, inciso I, que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço. A regular emissão de documentos fiscais constitui obrigação essencial ao regime simplificado, pois permite a correta identificação da receita bruta auferida e, por consequência, a apuração dos tributos devidos no âmbito do Simples Nacional.

O art. 29 da mesma Lei Complementar prevê as hipóteses de exclusão de ofício do regime. Para o presente caso, são relevantes os incisos V e XI.

O inciso V do art. 29 autoriza a exclusão quando constatada prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123/2006. O § 9º do mesmo artigo define a prática reiterada, para fins de exclusão, como a ocorrência de infrações idênticas em dois ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados.

No presente caso, a omissão de receitas foi apontada em todos os 36 meses fiscalizados. Assim, a repetição da mesma conduta em múltiplos períodos de apuração supera o requisito legal de reiteração previsto no art. 29, § 9º, inciso I, da Lei Complementar nº 123/2006, amoldando-se à hipótese de exclusão prevista no inciso V do mesmo artigo.

Além disso, o inciso XI do art. 29 prevê a exclusão de ofício quando houver descumprimento reiterado da obrigação prevista no art. 26, inciso I, da Lei Complementar nº 123/2006, consistente na emissão de documento fiscal de venda ou prestação de serviço.

No caso, a correspondência entre os valores declarados no PGDAS-D e aqueles escriturados no Livro de Apuração do ISS, ambos inferiores às receitas estimadas a partir dos dados fornecidos pelo DETRAN/RS, reforça a conclusão de que as receitas apontadas como omitidas não foram acompanhadas da correspondente emissão ou escrituração de documentos fiscais.

Se os valores indicados pelos dados externos estivessem regularmente documentados, seria esperado que houvesse correspondência entre os serviços registrados, as notas fiscais emitidas, o Livro de Apuração do ISS e os valores declarados no PGDAS-D, ou ao menos que a Recorrente apresentasse conciliação documental apta a justificar as diferenças. Isso não ocorreu.

Desse modo, a conduta apurada subsume-se a duas hipóteses legais distintas de exclusão de ofício. Pelo inciso V do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006, a omissão reiterada de receitas configura prática reiterada de infração ao regime simplificado. Pelo inciso XI, combinado com o art. 26, inciso I, da mesma Lei Complementar, a ausência de emissão ou escrituração dos documentos fiscais correspondentes às receitas apontadas como omitidas configura descumprimento reiterado de obrigação acessória essencial à permanência no regime.

Também se aplica ao caso o art. 34 da Lei Complementar nº 123/2006, segundo o qual se aplicam às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no regime. O dispositivo reforça a possibilidade de utilização, no âmbito do Simples Nacional, de presunções legais e elementos externos de verificação, desde que assegurada ao contribuinte a oportunidade de produzir prova em sentido contrário.

No presente caso, a Recorrente teve oportunidade de apresentar esclarecimentos e documentos no curso do procedimento fiscal e nas instâncias administrativas, mas não trouxe prova específica capaz de infirmar as diferenças apuradas.

Assim, os fatos apurados amoldam-se às hipóteses previstas nos incisos V e XI do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006, combinados com o art. 26, inciso I, o art. 29, § 9º, inciso I, e o art. 34 da mesma Lei Complementar.

3 DISPOSITIVO

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário e nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton