



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.721277/2021-29
ACÓRDÃO	1401-007.919 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE FORMACAO DE CONDUTORES REICHERT LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2017

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. REITERADA PRÁTICA. NÃO EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS.

É devida a exclusão do contribuinte do Simples Nacional, quando demonstrado que, ao longo de três anos, deixou de emitir parte das notas fiscais, com o fito de omitir receitas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Matheus Ferreira Azevedo, Daniel Ribeiro Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente)

RELATÓRIO

O presente processo versa sobre a exclusão da recorrente – Centro de Formação de Condutores Reichert Ltda. - do SIMPLES Nacional, objeto do Ato Declaratório Executivo DRF/PEL Nº 4, DE 16/03/2021, o qual foi assim exarado:

A DELEGADA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM PELOTAS, no uso das atribuições que lhe conferem o inciso III do art. 360 do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020, e tendo em vista o Parecer Fiscal e tudo o que mais consta no processo administrativo fiscal nº 11000-721.277/2021-29, DECLARA:

Art. 1º Fica excluída do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES NACIONAL) de que tratam os art. 12 a 41 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 a sociedade empresária Centro de Formação de Condutores Reichert Ltda, inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob o nº 01.706.692/0001-50, com estabelecimento matriz localizado na rua Dom Pedro II nº 168, no município de Teutônia, RS, em virtude de:

I - ter incorrido em prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123, de 2006, **utilizando-se de meio fraudulento visando induzir ou manter a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir tributo apurável na forma do SIMPLES NACIONAL;** e

II - **ter de forma reiterada não emitido Nota Fiscal de Serviço.**

Parágrafo Único **Os efeitos da exclusão dar-se-ão a partir de 01/01/2017, com impedimento de nova opção por 10 (dez) anos.**

Art. 2º A exclusão de ofício e seus efeitos decorrem do disposto no inciso V, XI, §§ 1º, 2º e incisos I e II do § 9º do art. 29 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Art. 3º É facultado à sociedade empresária, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência deste ato, manifestar sua inconformidade quanto à exclusão de ofício, ao Delegado de Julgamento da Receita Federal do Brasil, observada a legislação relativa ao processo administrativo-fiscal, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e, não havendo manifestação nesse prazo a exclusão tornar-se-á definitiva.

Art. 4º Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade e a 11ª Turma da DRJ01, no Acórdão n. 101-015.395, julgou-a improcedente.

A contribuinte tomou ciência do retro citado Acórdão em 13/07/2022 (termo a fls. 1097) e interpôs o recurso voluntário (a fls. 1102 e segs.) em 28/07/2022 (Termo a fls. 1101), no qual aduz as seguintes razões de defesa:

De acordo com o parecer fiscal, a empresa fez uso artifício fraudulento para induzir ou manter a fiscalização em erro, com o intuito de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável na forma do Simples Nacional, **através da omissão receitas, que deveriam ter sido declaradas em PGDAS-D e não emitindo Notas Fiscais de Serviço sobre a totalidade dos serviços prestados, em 34 dos 36 meses dos anos de 2017, 2018 e 2019, com fundamento nos incisos V, XI, §§ 1º, 2º e incisos I e II do § 9º do art. 29 da Lei Complementar 123, de 2006.**

(...)

No entanto entende o CFC recorrente que o Ilustre Relator adotou premissas equivocadas para o julgamento da Contestação a Exclusão do Simples Nacional.

I – DA RETIFICAÇÃO DAS PGDAS-D

A sociedade recorrente, quando intimada do Termo de Início de Procedimento Fiscalizatório, ao realizar a análise documentos fiscais da empresa, apurou de erro no envio das declarações referente ao Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS_D).

Diante de tal situação, retificou os Programas Geradores dos Documentos de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratórios (PGDAS-D) em 11 de novembro de 2020, bem como, parcelou a diferença.

A recorrente ao se deparar com os erros na apuração dos valores nas PGDAS, como forma de propiciar transparência quanto aos valores declarados e recolhidos, em data anterior a qualquer despacho decisório.

A natureza das declarações retificadoras é prestação original pelo contribuinte, outrossim as respectivas retificadoras não encontraram óbice em serem recepcionadas pelo sistema, por tanto, não restou verificada nas transmissões das declarações as hipóteses de vedação às retificações, sendo as mesmas regularmente recepcionadas pelo sistema da Receitas Federal.

O artigo 147 do Código Tributários Nacional, permite retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, antes que se efetive o lançamento tributário. Importante esclarecer que as retificações realizadas antes do lançamento, não tiveram o condão de reduzir ou excluir o tributo.

Em resumo, nas hipóteses que sucederem ao lançamento ou procedimento equivalente, o Código Tributário Nacional somente permite a retificação se for para majorar o tributo devido e não para reduzir.

Em face da natureza inerente à obrigação tributária, cuja instalação se opera compulsoriamente e independe de um acordo de vontades, consoante o regime jurídico tipificador dos tributos, é imperioso admitir que a retificação da obrigação de fazer – acessória, pode e deve ser efetivada, durante o procedimento e antes da lavratura do auto de infração.

Ao contrário do entendimento exposto pelo Ilustre Auditor Fiscal, o artigo 47 da Lei 9.430/96, permite a pessoa ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

É incontroverso que retificou as PGDAS dentro do prazo de 20 dias do termo de início de fiscalização, bem como, parcelou o saldo credor dentro do prazo legal.

A autoridade fiscalizadora reconhece no seu parecer fiscal que empresa autuada retificou o seu informe de receita através do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D), antes que fosse declarada e exclusão do simples nacional e, antes das lavraturas dos autos de infração.

No presente caso, ao retificar as a declarações referente ao Simples Nacional e parcelar os débitos gerados, demonstra a boa-fé do contribuinte. Desta forma enquanto, enquanto perdurar parcelamento administrativo do débito tributário, com o consequente adimplemento de suas obrigações, não há que se cogitar a exclusão retroativa da empresa recorrente do Simples Nacional, pois atenta contra os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, especialmente considerando a boa-fé da sociedade recorrente e a ausência de prejuízo ao Fisco.

Portando, não há que se falar omissão nas declarações prestadas, uma vez que informou a receitas auferidas e procedeu o recolhimento dos tributos referente ao Simples Nacional.

Por derradeiro, a exclusão do SIMPLES pautada interpretações meramente literais, divorciadas não só do espírito da lei, mas da relação contratual que

se firmou com o Estado, configura afronta, ademais, ao princípio da boa-fé, veiculado no Código Civil de 2002.

II– DOS DOCUMENTOS OBTIDOS JUNTO AO DEPARTAMENTO ESTADUAL DE TRÂNSITO

Restou incontroverso no procedimento fiscal, que antes de instaurado o mesmo a fiscalização obteve junto ao Departamento de Trânsito do Rio Grande do Sul (DETRAN-RS) dados constantes nos seus sistemas informatizados que, segundo a autoridade fiscalizadora, permitiram apurar o faturamento mensal estimado do sujeito passivo, que é um Centro de Formação de Condutores, nos anos de 2017, 2018 e 2019.

Dentro deste contexto, é oportuno esclarecer que a Portaria 181/2016 institui regulamentação e operacionalização dos Centros de Formação de Condutores, determina que os Centros de Formação de Condutores disponibilizem em sistema informatizado informações, relativas às condições administrativas do CFC, referentes aos processos de habilitação de condutores e de veículos e dos demais serviços correlatos sob sua responsabilidade.

A auditoria entendeu que a estimativa de faturamento apontada pelo Detran, RS, representa a receita total auferida, assim, confrontou com a receita declarada em PGDAS concluindo que a diferença se tratava de omissão receita.

É preciso registrar que os Centros de Formação de Condutores são empresas privadas, que exercem atividades de Formação e Aperfeiçoamento de Condutores de Veículos Automotores, cujo objetivo social é atividade de instrução teórico-técnica e prática de direção veicular; formação, atualização e reciclagem de candidatos e condutores de veículos automotores; avaliação psicológica, exames de aptidão física e mental; serviços de processo de habilitação de condutores, mediante a delegação do serviço público através do credenciamento

É sabido que a atividade exercida pelos Centros de Formação de Condutores é regulamentada pelo Resolução do CONTRAN n. 789/2020 e pela Portaria 181/2016.

Dentro deste contexto, é oportuno esclarecer que a Portaria 181/2016 institui regulamentação e operacionalização dos Centros de Formação de Condutores, determina que os Centros de Formação de Condutores disponibilizem em sistema informatizado informações, relativas às condições administrativas do CFC, referentes aos processos de habilitação

de condutores e de veículos e dos demais serviços correlatos sob sua responsabilidade.

O artigo 5º do anexo I, da supracitada portaria, afirma que dentre as obrigações do CFC, estão “os registros necessários às atividades diárias dos CFCs credenciados serão realizados no sistema informatizado do DETRAN/RS, por seus profissionais”, não contemplando o dever de informar os seus dados contábeis e financeiros.

Os registros obtidos juntos ao Detran/RS referem-se tão somente as quantidades de aulas ministradas, de acordo com registrado no sistema informatizado. O GID (Gerenciamento de Informações do Detran) é um software desenvolvido pela PROCERGS (Centro de Tecnologia da Informação e Comunicação do Estado do Rio Grande do Sul S.A), que tem como objetivo informar à autarquia estadual, o número de aulas prática e teóricas dadas pelos CFC'S, o número expedições de Carteira Nacional de Habilitação 1ª e 2ª via, o número de exames médicos e psicológicos realizados pelos profissionais da saúde.

O relatório mensal apresentado ao DETRAN/RS, é uma forma de a autarquia fiscalizar os Centro de Formação de Condutores, tal relatório não possui vinculação com a obrigação tributária.

Tratam-se de arquivos magnéticos, por si só, não constituem base suficiente para estribar faturamento, pela fragilidade que ostentam quanto a possíveis equívocos de digitação ou, até mesmo, adulteração involuntária.

Assim, as informações lançadas no Sistema GID não possuem qualquer relação com a contabilidade do contribuinte, muito menos se presta ao registro das contratações e pagamentos realizados pelos usuários do serviço. O relatório mensal apresentado pelo DETRAN/RS, não possui vinculação com a obrigação tributária.

Os relatórios obtidos junto ao DETRAN-RS não podem ser considerados dados de faturamento ou da contabilidade dos CFCs credenciados, e seu sistema não faz tal controle, se limitando a controlar as etapas do processo de habilitação para fins de alimentar a base nacional do SERPRO no sistema RENACH, sem o qual é impossível a emissão da CNH do cidadão usuário.

A distribuição de receita do CFC, quando comparada com a distribuição de aulas prestadas, não apresenta uma relação de causa e efeito, pois as aulas são cobradas num pacote de negócios dos pretendentes, e prestadas ao longo de um tempo que depende mais da capacidade e disponibilidade de cada inscrito do que de uma rotina estabelecida pelo prestador de serviços,

Outrossim não se pode conceber que o fisco, utilize como única prova da alegada omissão de receita uma informação que se mostra frágil e inconsistente, uma “estimativa” de faturamento não é comprovação de faturamento, não sendo prova adequada a ser utilizada pelo fisco.

É importante esclarecer, que a Portaria nº 181/2016 Detran/RS prevê o valor da remuneração por cada um dos serviços prestados pela empresa. Por sua vez, em relação aos serviços delegados, parte do valor que aluno paga diretamente ao Detran/RS recebe do aluno pelo serviço prestado e registrado, ao final do mês, deverá ser repassado ao CFC.

Com relação aos serviços próprios, a dinâmica é diferente: além do cidadão pagar antes de ter o serviço prestado, ou seja, no momento da contratação junto ao CFC, a Portaria nº 181/2016 prevê o repasse ao Detran/RS do percentual de 5% do valor atribuído às horas-aulas, no momento em que a aula é lecionada e registrada no Sistema GID1.

Desta forma a remuneração do CFC com relação aos serviços próprios ocorre quando da contratação feita pelo consumidor, momento em que são recebidos os valores contratados e emitida a nota fiscal; já a parcela das receitas relativas aos serviços delegados, repassada pelo Detran/RS, ocorre no mês em que registrada a atividade no Sistema GID, através de emissão de nota fiscal contra o Detran/RS.

Portanto, o faturamento do CFC em determinada competência é assim composto: (a) pelas remunerações recebidas diretamente de seus clientes consumidores, no momento da contratação dos serviços próprios; e (b) pelo pagamento feito pelo Detran/RS, de repasse dos valores relativos aos serviços delegados registrados no Sistema GID – GFC.

Assim, tem-se que os serviços próprios registrados no Sistema GID – GFC não representam o faturamento da empresa, mas, sim, o momento em que o serviço é prestado pelo CFC, de forma que, diferentemente do que concluiu a Fiscalização, o CFC não possui como receita a soma dos serviços delegados e próprios registrados no Sistema GID daquele mês, significando, tão somente, que prestou aqueles serviços naquela competência.

Desta feita, ressalta a empresa que a prova existente no Procedimento Administrativo Fiscal é o valor declarado contabilmente, os valores recolhidos e a movimentação financeira da fiscalizada. Nenhuma outra prova existe que se possa considerar válida e plena para fins de prova de faturamento da empresa autuada.

Ademais, durante todo o Procedimento Fiscal, a fiscalizada sempre se manifestou no sentido de colaborar com o fisco, admitindo diferença de faturamento por erro e deficiência administrativa, retificou as PGDAS-D parcelou o saldo credor. Contudo, nada adiantou a boa-fé. O certo é que apenas por questão formal, foi oportunizado a manifestação do contribuinte.

O fundamento da autoridade fiscal está sustentado no fato de que apesar das informações se referirem a “estimativa”, a descrição de que, “Contudo, entendemos que tais informações, considerando uma temporalidade anual, compreendem o Faturamento mínimo dos CFCs, está equivocada.

A toda a evidência, não se trata de faturamento, e isso implica em uma premissa considerada absoluta pelo fisco que é equivocada e implica em penalização injusta.

Desta forma, o método utilizado pela autoridade fiscalizadora para elaborar a estimativa de receita do CFC como parâmetro de comparação com as declarações prestadas pela empresa em seu PGDAS, está equivocado.

Outrossim, para alcançar o objetivo de verificar a suposta omissão de receitas, a autoridade fiscalizadora, ciente de que, ao Detran/RS, são repassados 5% dos valores referentes às aulas práticas e teóricas, cujos preços são fixados na Portaria nº 181/2016, aplicou, sobre o valor deste repasse, constante no relatório “total remuneração” a famosa “regra de três”, onde X representa 5% do valor repassado ao DETRAN/RS e Y seria o relatório do GID, representando 100%.

A mera estimativa de receita desconsidera as situações fáticas específicas de cada contratação, conforme já exemplificado e, por isso, não se mostra hábil para a alegação de omissão receita. Caberia, no mínimo, à autoridade fiscal ter analisado todos os processos abertos e faturados perante os CFCs para apurar o que efetivamente foi faturado pelo CFC e não aquilo que fora registrado no referido sistema.

Diante disso o recurso parte das provas existentes no procedimento fiscal, isto porque, uma “estimativa” de faturamento não é comprovação de faturamento, não sendo prova adequada a ser utilizada pelo fisco.

Diante do exposto, a mera estimativa de receita desconsidera as situações fáticas específicas de cada contratação e, por isso, não se mostra hábil para justificar a lavratura do auto de infração.

Com base no exposto, tem-se que a recorrente exerce atividade que contém diversas particularidades que devem ser analisadas para compreender como efetivamente ocorre o auferimento de receita bruta para cálculo da declaração do PGDAS-D, sendo insuficiente a análise tão somente de relatório do Sistema GID.

É importante, revelas que relator deixou de considerar o ofício anexado aos autos, Ofício nº DG 236/2020 ao Sindicato dos CFCs, em que o Diretor Geral do Detran/RS esclarece (grifos postos):

“Assim, o DETRAN/RS não possui dados contábeis ou de faturamento dos CFCs, que sejam estimados ou reais, e temos acesso somente aos registros das quantidades de aulas ministradas, de acordo com o registrado no sistema informatizado, quando da data, mês e ano do efetivo registro, não guardando correlação com o faturamento do Centro credenciado”

(...)

“Tratam-se de arquivos estatísticos, tão somente de quantidade de serviços e etapas, dados do portal do DETRAN/RS, e, por si só, não constituem base suficiente para determinar faturamento dos credenciados, até porque pelas regras legais aplicáveis, são de períodos diferentes.” (grifo nosso)

Ora, se o próprio órgão que forneceu o relatório expressamente se manifesta no sentido de que ele é imprestável para verificação de faturamento, como pode a Fiscalização utilizar esse mesmo relatório de base para afirmar que a ora recorrente omitiu receitas e, a partir dele, fazer o cálculo do faturamento que entende que deveria ter sido declarado pela empresa.

Com efeito, não tendo sido comprovada a suposta omissão de receitas com base em critérios válidos há de ser reconhecida julgado procedente o presente recurso.

III - DOS EFEITOS DA EXCLUSÃO

A O art. 39, da Lei Complementar n.º 123/20032, enquadra a manifestação de inconformidade interposta contra a exclusão do Simples Nacional no conceito de recurso administrativo, devendo, por isso, ser suspensa a exigibilidade do crédito tributário lançado nos processos administrativos

mencionados, tendo em vista a dependência deles em relação à decisão definitiva do processo de exclusão do programa.

E, no caso, tratando-se de processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, aplica-se o rito do Decreto n. 70.235/72, que prevê a atribuição de efeito suspensivo enquanto pendente o julgamento do recurso voluntário do contribuinte:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Assim, diante da existência de um processo administrativo em que interposto recurso dotado de eficácia suspensiva, nos termos do artigo 33 do Decreto 70.235/72, enquanto não julgada em definitivo a manifestação de inconformidade do contribuinte contra sua exclusão do SIMPLES, não lhe poderão ser exigidas obrigações de regime diverso.

Portanto, a manifestação de inconformidade apresentada pela impetrante contra a exclusão do Simples Nacional se enquadra no conceito de "recurso administrativo" e, por isso, tem efeito suspensivo nos termos do artigo 33 do Decreto 70.235/72, não podendo o Fisco, enquanto não julgada em definitivo a manifestação de inconformidade, exigir a satisfação do débito tributário apurado em razão da exclusão.

Assim, diante da existência de um processo administrativo em que interposto recurso dotado de eficácia suspensiva, nos termos do artigo 33 do Decreto 70.235/72, enquanto não julgada em definitivo a manifestação de inconformidade do contribuinte contra sua exclusão do SIMPLES, não lhe poderão ser exigidas obrigações de regime diverso.

Necessário consignar que a própria intimação do Ato de Exclusão facultada prazo para a oferta de defesa nos termos do 2º do art. 31 da Lei Complementar nº 123/2006 e dos arts. 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal, uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a teor do art. 151, III, do CTN.

Outrossim, além da previsão conferida pela própria intimação, a conjugação dos dispositivos que regem a matéria de igual modo leva a essa conclusão. O art. 39 da Lei Complementar nº 123/2006, os arts. 75 e 76 da Resolução CGSN nº 94, de 29/11/2011 e o próprio Decreto nº 70.235/72, interpretados em harmonia, levam à conclusão certa de que o prazo para a oferta de defesa, ou impugnação, contra a exclusão, de ofício, do sistema Simples Nacional, tem efeito suspensivo, por enquadrar a manifestação de

inconformidade contra a exclusão do Simples Nacional no conceito de recurso administrativo admissível, pelas leis reguladoras do processo tributário administrativo a que se refere o inciso III do art. 151 do CTN.

Diante do termo legal apreciado, é visto que o efeito da exclusão do contribuinte possui efeitos ex nunc, somente depois de julgado definitivamente o processo administrativo gerado pelo Ato Declaratório.

Dessa forma, todo e qualquer efeito decorrente do ato de exclusão da empresa do regime tributário Simples Nacional, ficará condicionado à decisão definitiva, inclusive quanto a: emissão de certidão negativa (art. 206 do CTN), emissão de nota fiscal eletrônicas, inscrição em dívida ativa, execução fiscal.

(...)

Assim, de todas as maneiras que se analisa a problemática ora posta em discussão, o efeito suspensivo da exigibilidade tributária é imperativo categórica face à Manifestação de Inconformidade de Exclusão do Simples Nacional apresentada na seara administrativa.

III - DO IMPEDIMENTO PARA REINGRESSO NO REGIME PELO PRAZO DE 10 (DEZ) ANOS

II.I - DAS PRESUNÇÕES DA FISCALIZAÇÃO

Conforme já relatado, a autoridade fiscal excluiu a interessada do Simples Nacional pelo prazo agravado de 10 (dez) anos, por haver entendido que a empresa se utilizou de artifício, ardil ou meio fraudulento para induzir ou manter a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

Ademais, como se vê, ainda segundo a autoridade fiscal, a conduta qualificada pela fiscalização como "artifícios fraudulentos, de induzir a fiscalização em erro com o fim de reduzir tributos" resume-se a falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária.

No entanto, não restou demonstração por parte da fiscalização, qual o meio ardil e fraudulento utilizado pela empresa recorrente, que induziu ou manteve a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento do Simples Nacional, ou seja não houve a efetiva valoração da prova.

Nessa linha de raciocínio, haveria um grave problema quanto à identificação do caráter doloso da conduta, uma vez que, antes de se falar em fraude, deve-se comprovar a realidade subjacente à máscara

construída pelo contribuinte, e, mais do que isso, requalificar os atos e negócios jurídicos declarados pelo contribuinte.

A suposta “omissão” de receita não se caracteriza como artifício fraudulento com vistas a induzir a fiscalização em erro. Para fins de caracterização de artifício fraudulento exige-se uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outras hipóteses.

Além do mais, a empresa impugnante colaborou efetivamente com a autoridade fiscal no decorrer do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal apresentado toda a documentação solicitada, não sendo justificável a exclusão e o agravamento do prazo de exclusão.

Destaque-se o posicionamento em acórdão prolatado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme decisão assim ementada:

(...)

Para caracterização da infração, não basta querer um resultado contrário aos interesses do Fisco. Isso porque o prejuízo ao Fisco, que é o resultado do sucesso na busca pela menor carga tributária, é ao mesmo tempo um direito do contribuinte e um dos pressupostos para o ilícito tributário. O discrimen entre (i) o regular exercício do direito de pagar menos tributos e (ii) a infração fiscal administrativa (sem dolo) e (iii) o crime fiscal (com dolo), muitas vezes, é identificado por uma linha tênue, cuja construção depende de diversos fatores, tais como a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador, o eventual erro de direito, a consciência e a certeza jurídica dos efeitos jurídicos do ato ou negócio praticado, os aspectos volitivos dos agentes envolvidos, os seus antecedentes etc.

Logo, a ideia de que, para se verificar a existência do dolo, bastaria examinar se o resultado buscado e atingido está tipificado, não resolve o problema, dado que, como visto, o que importa para fins da caracterização do dolo é o querer consciente do agente, e não o resultado atingido, e tal fato não restou consubstanciando.

O parecer fiscal para caracterização da fraude e dolo, apenas descreveu na fundamentação a conduta tipificada, baseada somente nos documentos do DETRAN/RS, porém tal medida não é suficiente para atestar o dolo.

Não parece razoável querer simplesmente presumir a ocorrência de fraude, ainda mais que se trata de exigências constituídas a partir de presunção legal.

Para que fosse provada a intenção de fraudar o fisco, seria necessário, antes de tudo, provar que a existência de passivo fictício são, de fato, receitas omitidas. Pois, antes disso, a simples existência de passivo fictício são indícios de omissão de receitas. Tal presunção, não se pode provar, por via indireta, o evidente intuito de fraude. Essa prova tem de ser direta, como se pode dar por exemplo, o caso da utilização de documentos inidôneos, ou notas fiscais frias, ou mesmo notas fiscais calçadas, ou ainda, conta corrente bancária em nome de interposta pessoa, entre tantos outros. Nessas situações, a comprovação se dá pela ocorrência do fato irregular e pela utilização dos citados documentos.

Repita-se para fins de caracterização de artifício fraudulento exige-se uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outras hipóteses.

Conforme disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada.

Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

Já a fraude implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu a apuração dos créditos tributários.

Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência.

(...)

No presente caso, houve atendimento de todas as intimações fiscais pela parte autora. Além disso, conforme exposto, a douta autoridade não trouxe outros elementos, além da própria omissão de receitas, para justificar a aplicação do §2º do Art. 29 da LC123/06.

Tal erro deve afastar a caracterização do dolo com base no princípio do in dubio pro reo, que, em matéria tributária, tem fundamento no art. 112 do CTN.

Além das presunções não comprovadas, a fiscalização ignorou os elementos de prova trazidos pela fiscalizada. O Fisco não se desincumbiu de provar os fatos constitutivos das razões que poderiam levar a exclusão do simples nacional, não cumprindo com ônus que lhe cabia.

De outro lado, a verificação de prática reiterada de omissão de receita, capaz de excluir o contribuinte do Simples Nacional e de sujeitá-lo à penalidade de impedimento de nova opção por 10 (dez) anos-calendários, da forma inclusive prevista na Lei do Simples Nacional, diz respeito à conduta definitivamente constatada e comprovada, de modo que o conceito de reiteração da infração abrangeria, apenas, infração que, em nova auditoria fiscal, é constatada e que já tenha sido objeto de penalização anteriormente formalizada em autuação fiscal, definitivamente julgada de forma desfavorável ao contribuinte.

A “prática reiterada” mencionada não diz respeito à suposta infração verificada em uma mesma fiscalização referente a meses sequenciais, mas sim à conduta repetida pelo contribuinte efetivamente verificada em mais de um procedimento fiscal.

(...)

Não há que se falar em prática reiterada no caso, simplesmente porque essa foi a primeira vez que a recorrente foi fiscalizada e autuada com o indicativo dessa suposta omissão, a qual, inclusive, ainda está em discussão em processo administrativo, não podendo ser assumida como verdadeira (e como precedente para prática reiterada) até decisão final definitiva.

Assim sendo, requer que não seja reconhecido o procedimento como prática reiterada, até mesmo porque jamais houve a situação apontada pelo auditor fiscal. E mais, ainda percorre a via do processo administrativo tal discussão, onde se busca o reconhecimento da conduta regular empresarial, inclusive com reconhecimento de erro nos lançamentos,

corrigidos e parcelados os débitos de acordo com os prazos previstos em lei, especialmente o expresso no Art. 47 da Lei nº 9.430/96.

A vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido

- a) seja atribuído efeito suspensivo ao presente recurso;
- b) seja anulado Ato Declaratório Executivo DRF/PEL Nº 4/2021, nos termos da fundamentação exposta;
- c) seja julgado o Recurso Voluntário totalmente procedente, para:
 - c.1. incluir a recorrente no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos devidos pela Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, pelas razões já expostas, e/ou;
 - c.2. que a Exclusão no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos devidos pela Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, a partir de 31.12.2019 e/ou;
 - c.3 seja reduzido o prazo de impedimento para a opção do regime simplificado de tributação.

A fls. 1127, consta o seguinte despacho da Unidade Preparadora:

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado, tempestivamente, pela empresa CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES REICHERT LTDA, em 28/07/2022, após a ciência, em 13/07/2022, do Acórdão nº 101-015.395 (fls. 1076/1093), nº 101-015.397, fls. 1338/1382 do processo apenso 11000.722092/2021-31 e nº 101-015.396, fls. 1351/1395 do processo 11000.722091/2021-97.

Deste modo, proponho o encaminhamento do presente processo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para prosseguimento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual voto por dele conhecer.

I – QUANTO À ALEGAÇÃO DE RETIFICAÇÃO DAS PGDAS-D

Quanto a este ponto do recurso voluntário, há que se salientar que, nestes autos, não se discute crédito tributário, mas sim que a recorrente deixou de emitir notas fiscais, pois o ADE 4/21 fundamentou a exclusão da recorrente do Simples Nacional por falta de emissão de nota fiscal.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

II –QUANTO AO QUESTIONAMENTO DA QUANTIFICAÇÃO DA RECEITA OMITIDA A PARTIR DO RELATÓRIO DO DETRAN

Como já dito, nestes autos não se discute crédito tributário, mas sim que a recorrente deixou de emitir notas fiscais. Assim, é irrelevante se o valor da omissão de receitas é menor, por ter a Fiscalização considerado estimativas de receitas contidas nos relatórios do Detran, pois a recorrente confessou que omitiu receitas, tanto que retificou declarações, recolheu e parcelou valores devidos.

Nesse sentido, vale, novamente, a transcrição de trechos da decisão de piso, se não vejamos:

De fato, a Fiscalização deixou claro ao qualificar a infração, que a Contribuinte, além de omitir receitas, tinha pleno conhecimento da fraude cometida, pois deixou de emitir parte das notas fiscais, mesmo tendo ocorrido a retenção do ISS de 5% sobre os valores dos serviços prestados, demonstrando que tinha pleno conhecimento dessas receitas e deliberadamente não as declarou ao Fisco pelo PGDAS-D, mas sabia de sua existência, pois constantes no Órgão de Trânsito (DETRAN/MS), consoante citado no trecho acima (v. fls. 13), só retificando posteriormente.

(...)

Quanto ao fato de a Manifestante ter providenciado a regularização das declarações e recolhido, parcelado, os tributos devidos, tal se deu após o início da fiscalização e, nos termos legais citados acima, não lhe aproveitam, vez que perdeu a espontaneidade.

Aliás, as retificações das declarações e o recolhimento dos tributos devidos em razão das retificações, bem como seu parcelamento, frise-se mais uma vez, implica confissão de dívida, complementando o que deixou de ser recolhido, demonstrando à sociedade que tinha pleno conhecimento das omissões praticadas, que o foram de forma deliberada e contumaz, subsumindo-se aos ditames da lei, acima transcrita.

Assim, não cabe aqui discutir qual o valor da receita omitida, mas registrar que a própria recorrente já confessou que houve receita omitida e falta de emissão de notas fiscais.

III –QUANTO AOS EFEITOS DO RECURSO ADMINISTRATIVO

Quanto aos argumentos expendidos pela recorrente neste ponto, ela incorre em equívoco, pois o fato de os efeitos do ADE 4/21 ficarem suspensos em razão do recurso administrativo, não significa que, caso venha ser negado provimento ao recurso, os seus efeitos serão *ex-nunc*. Durante o trâmite do recurso administrativo, os efeitos do ADE 4/21 estão suspensos, mas, uma vez vencida a tese de defesa, o ADE surtirá efeitos a partir da data nele apontada, inclusive naquele período em que seus efeitos estavam suspensos durante o trâmite do processo administrativo.

III –QUANTO AO IMPEDIMENTO PARA REINGRESSO NO REGIME PELO PRAZO DE 10 (DEZ) ANOS

A base legal para a imposição de impedimento de reingresso no Simples Nacional pelo prazo de 10 anos reside nos seguintes dispositivos da Lei Complementar n. 123/03:

“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;

(...)

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

(...)

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26;

(...)

§ 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.

.....”

Vale também a transcrição do art. 59 da Resolução CGSN n. 94/2011, citado pelo Parecer da Fiscalização, se não vejamos:

Art. 59. A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional utilizará, conforme as operações e prestações que realizar, os documentos fiscais: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18-A, § 20; art. 26, inciso I e § 8º)

I - autorizados pelos entes federados onde a empresa tiver estabelecimento, inclusive os emitidos por meio eletrônico;

II - emitidos diretamente por sistema nacional informatizado, com autorização eletrônica, sem custos para a ME ou EPP, quando houver sua disponibilização no Portal do Simples Nacional.

§ 1º Relativamente à prestação de serviços sujeita ao ISS, a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional utilizará a Nota Fiscal de Serviços, conforme modelo aprovado e autorizado pelo Município, ou Distrito Federal, ou outro documento fiscal autorizado conjuntamente pelo Estado e pelo Município da sua circunscrição fiscal. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 26, inciso I e § 4º).

A recorrente contesta que a Fiscalização tenha demonstrado a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento por ela praticado com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo, pois sustenta que a conduta qualificada pela fiscalização se resume a falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária.

A recorrente não tem razão, conforme pode-se verificar da simples leitura dos seguintes trechos do Parecer Fiscal, *in verbis*:

Conforme perfeitamente evidenciado em todos os dados descritos acima, verifica-se que houve uma expressiva omissão de receitas no período auditado, **mais de 40% das receitas auferidas foram subtraídas da tributação, prática recorrente do CFC REICHERT nos 36 meses considerados na análise.**

(...)

Portanto, **de janeiro de 2017 a dezembro de 2019 houve a prática de omissão de receitas, mês a mês, configurando prática reiterada a fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável no Simples Nacional.**

(...)

O CFC REICHERT, inequivocamente, **utilizou-se de meio fraudulento com intuito de fraude, ao preencher o PGDAS-D nos meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2019, de forma contínua e deliberada, com informações que reduziram os tributos que deveriam ser informados e pagos ao erário.** A ocorrência da segunda infração idêntica, no caso de utilização de

artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento é suficiente para caracterizar a prática reiterada, para os fins dispostos no inciso V do caput do art. 29 da Lei Complementar nº 123, de 2006, acima transcrito, sendo que, no caso em tela, foram 36 infrações idênticas de um total de 36 possíveis.

Por outro lado, a justificativa apresentada pelo CFC REICHERT, quando questionado do motivo pelo qual havia oferecido à tributação, sistematicamente, nos anos de 2017, 2018 e 2019, valores inferiores aos devidos, de que teria ocorrido simplesmente um erro, não pode prosperar.

(...)

Ora, também pela existência dessa informação, muito antes do procedimento fiscal iniciar, o contribuinte poderia ter corrigido as declarações e recolhimentos, fazendo refletir pelo menos os valores médios/mínimos informados pelo DETRAN/RS. Entretanto, as informações não foram alteradas e, até o início da Fiscalização, os dados originais continuavam a trazer uma expressiva omissão dos valores efetivamente auferidos. **Porém, logo após a ciência do Termo de Início de Fiscalização, foram informadas receitas em PGDAS-D retificadoras até superiores às constantes nos sistemas informatizados do DETRAN-RS, o que comprova que o contribuinte tinha pleno conhecimento da omissão efetuada.** Portanto, se o CFC REICHERT não tivesse agido dolosamente nos anos de 2017, 2018 e 2019 com o fim deliberado de pagar tributos a menor, teria corrigido o erro há muito tempo e não apenas depois de iniciado o procedimento fiscal.

Em segundo lugar, **ao analisar-se os Relatórios de Notas Fiscais apresentados em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 3, referentes aos anos de 2017, 2018 e 2019, chegamos à conclusão de que o CFC REICHERT não emitiu as notas fiscais sobre as receitas omitidas, portanto, muitos tomadores de serviço não receberam a correspondente nota fiscal relativa à prestação do serviço, prática usual quando se deseja sonegar tributos:**

(...)

Portanto, apesar de, como explicado antes, **constar nos sistemas informatizados do DETRAN-RS o registro da aula prática ou teórica no momento da prestação deste serviço, e, apesar do seu valor servir de base para a retenção de 5% sobre o repasse da remuneração mensal do CFC, não foram emitidas as notas fiscais sobre a totalidade dos serviços**

prestados e não foi declarado em PGDAS-D a totalidade das receitas auferidas, sistematicamente, deliberadamente, visando o pagamento a menor de tributos, caracterizando a conduta dolosa do CFC REICHERT.

(...)

Portanto, a **não emissão de nota fiscal de prestação de serviços sobre mais de 40 (quarenta) por cento do total dos serviços prestados ao longo dos anos de 2017, 2018 e 2019, constitui-se em descumprimento reiterado do inciso I do caput do art. 26 da Lei Complementar nº 123, de 2006**, estando previsto no inciso XI do art. 29 deste mesmo diploma legal como mais uma das hipóteses de exclusão de ofício do Simples Nacional.

(...)

E, por fim, ainda temos o fato de que **os valores da Receita Bruta registrados nos Livros Diário e Razão apresentados é congruente com os valores de Receita Bruta apurados, porém observamos que o registro, nos livros contábeis, dos valores omitidos mensalmente, foi efetuado mediante lançamento único, referindo-se a um número de nota fiscal fora da numeração sequencial e até em número igual a outras notas emitidas anteriormente, por exemplo, no mês de janeiro de 2017 foi registrada como “PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CFE 1 CLIENTES DIVERSOS”, nos demais meses o número da NF registrada foi 2, 3, 4 e assim sucessivamente, o que indica que, provavelmente, este registro tenha sido efetuado após o início da ação fiscal, por ocasião da retificação das declarações e de toda a documentação.**

Ora, como se vê, resta demonstrada a conduta dolosa da recorrente, ao tentar retardar ou impedir o conhecimento do Fisco de receitas brutas durante 3 anos, pela não emissão de notas fiscais, mesmo quando sofria retenção na fonte sobre os pagamentos, sendo que, como já dito, a recorrente já confessou tais fatos, ao apresentar declaração retificadora, recolher e até parcelar valores devidos. Aliás, como sustentado pelo Parecer, na retificadora apresentada após o início da fiscalização, a recorrente declarou receitas até superiores às constantes nos sistemas informatizados do DETRAN-RS.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior