



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11000.722219/2021-12
ACÓRDÃO	1302-008.030 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRAL INTELLIGENCE DE FORMACAO DE CONDUTORES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. OMISSÃO DE RECEITAS. RETIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E CONFISSÃO DOS TRIBUTOS QUE CONFIRMAM A INFRAÇÃO.

Ainda que o relatório do Sistema GID seja insuficiente para confirmar a omissão de receitas da contribuinte, a retificação levada a cabo pela recorrente confirma a infração, isto é, confirma o que a prova indiciária (relatório) tem o potencial de suscitar.

Logo, correta sua exclusão do Simples Nacional e o lançamento dos tributos decorrentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencida a relatora, Conselheira Miriam Costa Faccin, que votou por dar-lhe provimento. Fica designado o Conselheiro Henrique Nimer Chamas para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Redator designado

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Henrique Nimer Chamas, Ana Elizabeth Kwen, Miriam Costa Faccin, Natália Uchoa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se, na origem, de Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 8, de 30 de abril de 2021 (e-fl. 2.393), que declarou a **exclusão da Contribuinte** do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - **Simples Nacional**, com produção de efeitos a partir de **01 de janeiro de 2017**, em razão da prática reiterada de infrações à Lei Complementar nº 123, de 2006, consistentes na **falta de emissão de notas fiscais**, na manutenção de **escrituração contábil que não permitia a identificação da movimentação financeira** e na **utilização de meio fraudulento** destinado a induzir ou manter a fiscalização em erro, impondo-se, ainda, o **impedimento** de nova opção pelo regime pelo prazo de **10 (dez) anos**, nos seguintes termos:

“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 limitada Central Intelligence de Formação de Condutores Ltda, inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob o nº 93.624.609/0001-12, com estabelecimento matriz localizado na Rua Fernando Abbott nº 586, no município de Santa Cruz do Sul, 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;

II - ter de forma reiterada não emitido Nota Fiscal de Serviço; e

III - ter de forma reiterada mantido escrituração contábil que não permite a identificação da movimentação financeira. 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, VIII, XI, §§ 1º, 2º e inciso II do § 9º do art. 29 da Lei Complementar nº 123, de 2006”.

2. De acordo com o relatório “Representação fiscal para fins de exclusão do Simples Nacional” (e-fls. 02/10), o procedimento fiscal teve início em 28.10.2020, ocasião em que a Contribuinte foi intimada a apresentar sua escrituração contábil e demais documentos fiscais.

3. No curso do procedimento, a Fiscalização solicitou informações ao DETRAN/RS acerca dos serviços prestados pela empresa, cujos dados foram confrontados com as receitas declaradas no Simples Nacional.

4. A partir desse cruzamento, constatou-se **divergência entre os valores informados pelo DETRAN/RS e aqueles declarados pela Contribuinte, evidenciando omissão reiterada de receitas** durante os exercícios de 2017, 2018 e 2019, nos seguintes termos:

“24. Conforme é possível observar, a representada, de fato, omitiu receitas.

25. Embora mencione “erros” em sua manifestação, os números demonstrados no anexo I ao Termo de Ciência e de Intimação Fiscal nº 9604 deixam clara a intenção da administração da representada em omitir parte significativa de suas receitas.

26. A omissão de receitas ocorreu em todos os meses dos anos fiscalizados, em valores bastante significativos, se comparados com os valores declarados.

27. No ano de 2017 a receita declarada importou em R\$ 1.305.948,09, enquanto que a omitida superou esse número, totalizando R\$ 1.675.217,59.

28. Em 2018 a omissão totalizou R\$ 1.191.861,69, para uma receita declarada de R\$ 1.974.107,49. Em 2019 a omissão totalizou R\$ 1.089.518,57, para uma receita declarada de R\$ 1.747.348,07”.

5. Embora a Contribuinte tenha retificado suas declarações após ser intimada, adequando-as aos valores apurados pela Fiscalização, concluiu-se que houve omissão de receitas em todos os 36 meses fiscalizados, correspondente a aproximadamente 44% do faturamento efetivamente auferido.

6. A Fiscalização entendeu, ainda, que a **escrituração contábil não refletia a totalidade da movimentação financeira** e que houve reiterada **falta de emissão de notas fiscais**, circunstâncias que, somadas ao caráter doloso da conduta, motivaram a representação para exclusão de ofício do Simples Nacional, com efeitos retroativos a 1º de janeiro de 2017 e impedimento de nova opção pelo regime pelo prazo de dez anos.

7. A Contribuinte foi cientificada do Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional e entendeu por apresentar Manifestação de Inconformidade (e-fls. 2.398/2.419), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Alegou que a fiscalização baseou a exclusão em estimativas de faturamento extraídas do sistema informatizado do DETRAN/RS (GID), as

quais não refletem a receita efetivamente auferida pelos Centros de Formação de Condutores, pois registram apenas a execução dos serviços, e não o momento da contratação, do faturamento ou da emissão das notas fiscais.

- (ii) Sustentou que tais informações possuem finalidade exclusivamente operacional e não podem servir como prova de omissão de receitas ou de falta de emissão de documentos fiscais.
- (iii) Defendeu que, ao ser intimada durante a fiscalização, identificou equívocos no preenchimento das declarações do PGDAS-D e promoveu espontaneamente sua retificação, antes da constituição definitiva do crédito tributário, efetuando, ainda, o parcelamento dos valores apurados. Sustentou que as declarações retificadoras substituem as originais, afastando a alegação de omissão de receitas e demonstrando sua boa-fé.
- (iv) Argumentou que a fiscalização não produziu prova concreta da falta de emissão de notas fiscais, da impossibilidade de identificação da movimentação financeira ou da utilização de meio fraudulento, limitando-se a presumir tais fatos com base em estimativas do DETRAN/RS, sem individualizar os serviços supostamente não documentados nem comprovar a ocorrência das infrações imputadas.
- (v) Sustentou que a exclusão de ofício violou os princípios da verdade material, da motivação dos atos administrativos, do contraditório e da ampla defesa, por ter sido fundada em presunções desacompanhadas de provas suficientes, bem como que não restou caracterizado dolo ou fraude, uma vez que eventual erro declaratório foi corrigido por meio das retificações apresentadas.
- (vi) Por fim, defendeu a impossibilidade de atribuição de efeitos retroativos à exclusão do Simples Nacional, requerendo a anulação do Ato Declaratório Executivo ou, subsidiariamente, que a exclusão produzisse efeitos apenas ao final do exercício de 2019.

8. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Manifestação de Inconformidade apresentada fosse apreciada. E, em 28 de julho de 2022, a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10 (“DRJ/10”), em Acórdão de nº 110-007.885 (e-fls. 2.432/2.445), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) Não se verificou qualquer nulidade no Ato Declaratório de Exclusão, pois ele foi praticado por autoridade competente, apresentou de forma clara os fatos e os fundamentos legais e foi regularmente cientificado à Contribuinte, sem prejuízo ao contraditório ou à ampla defesa.

- (ii) O lançamento dos tributos decorrentes da exclusão do Simples Nacional independe do encerramento definitivo do processo de exclusão, sendo que eventual impugnação aos lançamentos suspende apenas a exigibilidade dos respectivos créditos tributários.
- (iii) As declarações retificadoras do PGDAS-D e o parcelamento apresentados após o início da fiscalização não restabelecem a espontaneidade da Contribuinte nem afastam a aplicação das penalidades, embora as informações nelas contidas possam ser utilizadas como prova no procedimento fiscal.
- (iv) A própria Contribuinte reconheceu as diferenças de receitas apuradas pela fiscalização, ao retificar suas declarações exatamente de acordo com os valores indicados no Termo de Intimação Fiscal e ao parcelar os débitos correspondentes, sem apresentar prova de erro nos montantes retificados.
- (v) Os relatórios fornecidos pelo DETRAN/RS foram considerados elementos de prova idôneos, pois se baseavam em dados inseridos pela própria Contribuinte e refletiam, com suficiente precisão, os serviços prestados e o faturamento mínimo anual do estabelecimento.
- (vi) Embora pudesse existir diferença entre o momento da contratação e o da efetiva prestação dos serviços, a Contribuinte não apresentou documentos fiscais, relatórios gerenciais ou outros elementos concretos capazes de demonstrar que os valores levantados pela fiscalização não correspondiam à realidade.
- (vii) A expressiva e reiterada omissão de receitas, somada à ausência de registro contábil dos valores e à falta de emissão de notas fiscais, justificava a exclusão de ofício do Simples Nacional.
- (viii) Os efeitos retroativos da exclusão a partir de 1º de janeiro de 2017 encontravam amparo no artigo 29, § 1º, da Lei Complementar nº 123/2006, uma vez que as infrações foram praticadas desde esse período.
- (ix) As alegações de boa-fé e ausência de dolo foram afastadas, tendo em vista que as retificações somente foram apresentadas após o início da fiscalização e que a Contribuinte adotou posições contraditórias ao reconhecer inicialmente as omissões e, posteriormente, questionar os mesmos valores como meras estimativas.

9. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES. ALEGAÇÃO DE NULIDADE.

O ato administrativo de exclusão foi formalizado por autoridade competente, incorporou de maneira clara a descrição dos fatos e a respectiva fundamentação legal e foi devidamente cientificado à contribuinte, com abertura de prazo para contestação. Inexistiu, pois, mácula passível de caracterizar a nulidade do ato.

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. OMISSÃO DE RECEITA. PRÁTICA REITERADA.

A omissão de receitas, realizada de forma relevante e reiterada, é motivo de exclusão do Simples Nacional.

DECLARAÇÕES RETIFICADORAS APRESENTADAS NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE ESPONTANEIDADE.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Súmula CARF nº 33)

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

10. A Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 110-007.885, através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (“DTE”), conforme se verifica do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (e-fl. 2.449), e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 2.453/2.477), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Manifestação de Inconformidade e sustentou, ainda, em síntese, que:

- (i) As declarações retificadoras do PGDAS-D foram apresentadas antes da lavratura dos autos de infração, foram regularmente recepcionadas pela Receita Federal e substituíram as declarações originais, de modo que não subsistiria a omissão de receitas imputada pela fiscalização.
- (ii) A retificação das declarações e o parcelamento dos débitos demonstrariam a boa-fé da Recorrente, sua intenção de regularizar a situação fiscal e a inexistência de prejuízo ao Erário, razão pela qual seria desproporcional sua exclusão retroativa do Simples Nacional.
- (iii) Os relatórios extraídos do sistema GID do DETRAN/RS não constituiriam prova adequada do faturamento da empresa, pois registrariam apenas a data da efetiva prestação dos serviços, e não o momento da contratação, do pagamento ou da emissão da nota fiscal.
- (iv) Haveria um descasamento temporal entre os registros do DETRAN/RS e a contabilização das receitas pela empresa, uma vez que os serviços próprios seriam faturados no momento da contratação, enquanto o sistema GID somente registraria a realização posterior das aulas e demais atividades.

- (v) O próprio DETRAN/RS teria esclarecido que não possui dados contábeis ou de faturamento dos Centros de Formação de Condutores e que os relatórios do sistema GID não seriam suficientes para determinar suas receitas, razão pela qual a fiscalização teria se baseado em mera estimativa.
- (vi) A exclusão teria sido fundamentada em presunções, sem comprovação individualizada dos serviços para os quais não teriam sido emitidas notas fiscais, da movimentação financeira supostamente não escriturada ou do meio fraudulento empregado.
- (vii) A apresentação de manifestação e de recurso contra o ato de exclusão teria efeito suspensivo, impedindo a produção definitiva dos efeitos da exclusão e a exigência de obrigações próprias de regime tributário diverso até o encerramento do processo administrativo.
- (viii) Não teria sido demonstrada a existência de dolo, fraude, artifício ou ardis apto a justificar o impedimento de nova opção pelo Simples Nacional pelo prazo de dez anos, sendo insuficiente, para tanto, a mera omissão de receitas ou a ausência de registros contábeis.
- (ix) A prática reiterada de infração pressuporia a existência de infração anterior definitivamente reconhecida, não podendo ser caracterizada pela ocorrência de supostas irregularidades em meses sucessivos examinados em uma única fiscalização.

11. E, conforme se verifica do “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 2.479), os autos foram encaminhados para este E. CARF para prosseguir com o julgamento do Recurso Voluntário.

12. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Miriam Costa Faccin**, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

13. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023¹ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF). Dele, portanto, tomo conhecimento.

14. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **11.08.2022** (e-fl. 2.449), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisados, no dia **08.09.2022** (e-fl. 2.452), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972².

15. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

II – Análise das Alegações Meritórias

16. A controvérsia devolvida a este Colegiado tem por objeto a análise de regularidade do ADE³, que promoveu a exclusão de ofício da Contribuinte do Simples Nacional, com efeitos retroativos a 1º de janeiro de 2017, sob o fundamento de prática reiterada de infrações, consistentes na omissão de receitas, falta de emissão de notas fiscais, manutenção de escrituração contábil que não permitia a identificação da efetiva movimentação financeira da empresa e na utilização de meio fraudulento destinado a induzir ou manter a fiscalização em erro, impondo-lhe, ainda, o impedimento de nova opção pelo regime pelo prazo de 10 (dez) anos.

17. Nesse contexto, cumpre verificar se os elementos probatórios produzidos pela Fiscalização são suficientes para demonstrar a ocorrência das infrações imputadas e legitimar a medida extrema de exclusão da Contribuinte do Simples Nacional. Para tanto, impõe-se examinar,

¹ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

² **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

³ Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 8, de 30 de abril de 2021 (e-fl. 2.393).

inicialmente, a consistência da metodologia utilizada para apuração da alegada omissão de receitas, uma vez que dela decorrem todas as demais conclusões relativas à falta de emissão de documentos fiscais, à imprestabilidade da escrituração contábil, à fraude e à prática reiterada de infrações.

18. Pela pertinência, transcrevem-se os seguintes trechos do relatório “Representação fiscal para fins de exclusão do Simples Nacional” (e-fls. 02/10):

“6. O Detran/RS apresentou as informações solicitadas que foram encaminhadas pelo ofício nº DFC0041-2021.

7. Nesse documento o Detran/RS informa que: *“as informações (...) tratam-se de estimativas baseadas (...) em nosso sistema informatizado que controla e registra a prestação de serviços realizados pelos CFCs, contemplando aulas teóricas e práticas e aluguel de veículos para aulas e provas práticas (...) Assim, os valores informados pela prestação dos serviços são calculados com base na data efetiva da execução da aula ou prova registrada no sistema (...) e não da data efetiva de contratação do serviço e possível emissão da Nota Fiscal (...) Contudo, entendemos que tais informações, considerando uma temporalidade anual, compreendem o Faturamento médio/mínimo dos CFCs”.*

8. Em seguida faz uma explanação sobre os tipos de serviços prestados pelos CFC aos cidadãos e a forma como são prestados, esclarecendo que *“O DetranRS não tem como controlar a emissão ou não das Notas Fiscais para os Cidadãos, bem como, não tem como realizar estimativa de valores de Faturamento baseado na emissão ou não das Notas Fiscais na hora da Contratação”.*

9. Juntamente com o ofício, encaminha três relatórios: **a)** *“Relatório de prestação de serviços DetranRS / Estimativa faturamento horas - aulas”, b)* *“Relatório de prestação serviços aluguel veículo prova prática / aulas cat. C, D e E” e c)* *“Relatório de prestação serviços aluguel veículo prova prática”.*

10. Com base nessas informações é possível observar que as receitas auferidas pela representada podem ser divididas em quatro categorias: **1)** *“Serviços Delegados - Remuneração total paga pelo Detran/RS ao CFC”,* que trata da remuneração do CFC pela prestação de serviços de abertura de RENACH, avaliação psicológica e exames de aptidão física e mental, de acordo com o anexo VII da Portaria Detran/RS nº 181/2016.

11. Nesses casos, os pagamentos são efetuados pelos tomadores dos serviços diretamente ao Detran/RS, na forma do pagamento de taxas, que posteriormente remunera o CFC pela prestação dos serviços.

12. **2)** *“Estimativa de faturamento horas aulas práticas e teóricas”,* que é calculada em função das aulas registradas no sistema do Detran/RS e apurada de acordo com a tabela constante do anexo VIII da Portaria Detran/RS nº 181/2016.

13. **3)** "*Aluguel de veículos para provas de todas as categorias*", baseada em registros de provas nos sistemas do Detran/RS e calculadas de acordo com a tabela constante do art 1º do anexo VIII da Portaria Detran/RS nº 181/2016.

14. E, por fim, **4)** "*Aluguel de veículos para aulas categorias C, D e E*", baseada em registros das aulas nos sistemas do Detran/RS e calculadas de acordo com a tabela constante do art 1º do anexo VIII da Portaria Detran/RS nº 181/2016.

15. O total dessas receitas foi comparado com as receitas declaradas no Simples Nacional, onde foi verificado haver divergências significativas entre os valores.

16. Lavrei o Termo de Ciência e de Intimação Fiscal nº 9604, onde a representada foi cientificada do relatado nos parágrafos 5 a 15.

17. No anexo I a ao termo fiscal está a planilha "*Diferença apurada entre valores registrados no Detran/RS e os declarados*", que trata da apuração mencionada no parágrafo 14".

(...)

23. Nas declarações retificadoras é possível observar que os valores originais foram alterados sendo informados os mesmos apurados pela fiscalização.

24. Conforme é possível observar, a representada, de fato, omitiu receitas.

25. Embora mencione "erros" em sua manifestação, os números demonstrados no anexo I ao Termo de Ciência e de Intimação Fiscal nº 9604 deixam clara a intenção da administração da representada em omitir parte significativa de suas receitas.

26. A omissão de receitas ocorreu em todos os meses dos anos fiscalizados, em valores bastante significativos, se comparados com os valores declarados.

27. No ano de 2017 a receita declarada importou em R\$ 1.305.948,09, enquanto que a omitida superou esse número, totalizando R\$ 1.675.217,59.

28. Em 2018 a omissão totalizou R\$ 1.191.861,69, para uma receita declarada de R\$ 1.974.107,49. Em 2019 a omissão totalizou R\$ 1.089.518,57, para uma receita declarada de R\$ 1.747.348,07". (Destaques no original)

19. Como se observa, a Fiscalização estruturou sua conclusão a partir do confronto entre os valores declarados pela Contribuinte no PGDAS-D e aqueles estimados com base nos registros do Sistema GID-GFC do DETRAN. A partir dessa divergência, concluiu pela existência de omissão de receitas e, como consequência, inferiu a ausência de emissão de notas fiscais, a imprestabilidade da escrituração contábil e a utilização de meio fraudulento, conforme se verifica dos trechos a seguir:

"30. Considerando o volume das receitas omitidas, quase 4 (quatro) milhões de reais, a frequência que ocorreram as infrações, 36 dos 36 meses fiscalizados, somado ao fato da não escrituração de 44% do total das receitas efetivamente auferidas, afasta-se a hipótese de erro, tornando evidente a falta dolosa da

administração da representada em suprimir ou reduzir o pagamento dos tributos, para isso, utilizando-se de meio fraudulento.

31. O fato de a contabilidade não registrar o total do faturamento, impede a identificação da totalidade da movimentação financeira ocorrida no período em análise.

32. Analisando todos os dados coletados, fica claro também que no período fiscalizado foi sistemático o procedimento de não emissão de notas fiscais para diversos serviços que foram prestados, já que o valor declarado é bastante inferior ao apurado pela fiscalização e até mesmo reconhecido pela representada”.

20. A Recorrente, por sua vez, sustenta que a exclusão do Simples Nacional não encontra amparo em prova idônea, porquanto toda a autuação foi construída a partir de relatórios operacionais elaborados pelo DETRAN, os quais constituem mera estimativa da prestação dos serviços e não refletem o efetivo faturamento da empresa.

21. Em síntese, alega que os registros constantes do Sistema GID-GFC destinam-se exclusivamente ao controle das etapas do processo de habilitação de condutores, não se prestando ao registro das contratações, dos pagamentos realizados pelos usuários, da emissão de documentos fiscais ou da escrituração contábil dos Centros de Formação de Condutores. Defende, assim, que a divergência entre os valores estimados pelo DETRAN e aqueles declarados no PGDAS-D não constitui prova suficiente de omissão de receitas, por se tratar de mera estimativa desprovida de correspondência com o faturamento efetivamente auferido.

22. Extraí-se de suas razões recursais:

“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”. (Destques no original)

23. Sustenta, ainda, que a Fiscalização não demonstrou a efetiva ocorrência de omissão de receitas, tampouco a falta de emissão de notas fiscais, a manutenção de escrituração contábil imprestável ou a utilização de meio fraudulento, ressaltando que colaborou integralmente com o procedimento fiscal, apresentou toda a documentação solicitada e retificou suas declarações durante a fiscalização.

24. Aduz, por fim, que a caracterização de fraude exige prova concreta do dolo e que não se configura a prática reiterada de infrações prevista no artigo 29 da Lei Complementar nº 123/2006, por se tratar da primeira ação fiscal instaurada contra a empresa, requerendo o cancelamento do ato de exclusão e do impedimento de nova opção pelo Simples Nacional.

25. Delimitadas as teses das partes, passa-se ao exame da metodologia empregada pela Fiscalização. Para tanto, faz-se necessário compreender, inicialmente, a forma de prestação e de remuneração dos serviços desenvolvidos pelos Centros de Formação de Condutores (CFCs), uma vez que esses serviços não são contratados, faturados e remunerados de maneira uniforme, distinguindo-se entre **serviços delegados** e **serviços próprios**.

26. A propósito, transcrevem-se trechos do ofício emitido pelo DETRAN (e-fls. 1.573/1.570):

“Para melhor compreensão, explicamos o procedimento de realização dos serviços de um CFC:

- Os serviços que o CFC presta ao cidadão se divide em dois tipos:

1 – os delegados pelo DETRAN/RS: esses serviços o cidadão paga as Taxas para o DETRAN/RS, que posteriormente remunera o CFC por esses serviços. Nesse caso o CFC emite Nota Fiscal em nome do DETRAN/RS. Serviços:

- Abertura RENACH (processo) de Expedição de CNH ou Renovação de CNH;
- Avaliação Psicológica (estrutura física e de suporte para a realização as avaliações);
- Exame de Aptidão Física Mental (estrutura física e de suporte para a realização dos exames);

2 – os próprios do CFC: esses serviços o cidadão efetua o pagamento diretamente para o CFC. Nesse caso o CFC emite Nota Fiscal em nome do Cidadão. Serviços:

- Aulas Práticas e Teóricas;
 - Aluguel de veículos para as Aulas Práticas e Provas Práticas.
- Quando o cidadão realiza a abertura de um processo que envolve aulas teóricas e/ou práticas, o CFC cobra esses serviços diretamente do cidadão, neste ato,

podendo efetuar o parcelamento ou não dos valores, e em regra emite a Nota Fiscal para o Cidadão;

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

- Todas essas aulas e alugueis de veículos são registrados no sistema do DETRAN/RS.

- Cabe esclarecer que um cidadão pode levar até dois anos para utilizar os serviços pagos na hora da abertura de um processo.

Em regra, o procedimento segue o seguinte rito:

1º - realização da Avaliação Psicológica e do Exame Físico e Mental, com aprovação;

2º - realização das Aulas Teóricas;

3º - realização da Prova Teórica. Somente após a aprovação na Prova Teórica que o cidadão pode passar para a próxima etapa, podendo realizar novas aulas teóricas extras entre uma prova e outra;

3º - realização das Aulas Práticas em Simulador, se o caso requerer;

4º - realização das Aulas Práticas em veículo/moto;

5º - realização da Prova Prática.

Somente após a aprovação na Prova Prática que o cidadão estará com o processo de habilitação concluído, podendo realizar novas aulas práticas extras entre uma prova e outra;

O DETRAN/RS não tem como controlar a emissão ou não das Notas Fiscais para os Cidadãos, bem como, não tem como realizar estimativa de valores de Faturamento baseado na emissão ou não das Notas Fiscais na hora da Contratação”.

27. Conforme esclarecido pelo próprio DETRAN, os **serviços delegados** compreendem, entre outros, a abertura do RENACH para expedição ou renovação da Carteira Nacional de Habilitação, a avaliação psicológica e o exame de aptidão física e mental. Nessas hipóteses, o candidato efetua o pagamento diretamente ao DETRAN, mediante guia própria, ingressando os respectivos valores, inicialmente, nos cofres da autarquia estadual.

28. Após a efetiva prestação do serviço e seu respectivo registro no sistema, o DETRAN apura a remuneração devida a cada CFC credenciado que participou do processo. Ao final do período de apuração, o estabelecimento emite nota fiscal em nome do DETRAN para receber a remuneração correspondente aos serviços delegados efetivamente executados.

29. Diversamente, os **serviços próprios** compreendem, principalmente, as aulas teóricas, as aulas práticas e a disponibilização de veículos para aulas e exames práticos. Nesses

casos, a contratação ocorre diretamente entre o candidato e o CFC, sendo o pagamento realizado ao próprio estabelecimento. É nesse momento que se aperfeiçoam o faturamento da operação e a emissão da respectiva nota fiscal, ainda que a execução das aulas e das demais etapas ocorra em momento posterior.

30. A execução desses serviços pode se estender por vários meses e, em determinadas situações, o processo de habilitação pode permanecer em andamento por até dois anos. À medida que cada aula ou etapa é realizada, ocorre apenas o seu registro no Sistema GID-GFC. Esse registro, contudo, possui natureza meramente operacional e de controle, não representando novo faturamento ou ingresso de receita para o CFC, uma vez que o pagamento já havia sido efetuado e a correspondente nota fiscal emitida no momento da contratação.

31. Cumpre registrar, ainda, que sobre os valores correspondentes às horas-aula incide o repasse obrigatório de 5% ao DETRAN, operacionalizado mediante retenção efetuada pela autarquia quando do pagamento da remuneração devida ao CFC pelos serviços delegados.

32. A Fiscalização utilizou os dados registrados no Sistema GID-GFC do DETRAN para estimar o suposto faturamento integral da Recorrente, conforme se verifica dos seguintes trechos:

“10. Com base nessas informações é possível observar que as receitas auferidas pela representada podem ser divididas em quatro categorias: **1)** *"Serviços Delegados - Remuneração total paga pelo Detran/RS ao CFC"*, que trata da remuneração do CFC pela prestação de serviços de abertura de RENACH, avaliação psicológica e exames de aptidão física e mental, de acordo com o anexo VII da Portaria Detran/RS nº 181/2016.

11. Nesses casos, os pagamentos são efetuados pelos tomadores dos serviços diretamente ao Detran/RS, na forma do pagamento de taxas, que posteriormente remunera o CFC pela prestação dos serviços.

12. **2)** *"Estimativa de faturamento horas aulas práticas e teóricas"*, que é calculada em função das aulas registradas no sistema do Detran/RS e apurada de acordo com a tabela constante do anexo VIII da Portaria Detran/RS nº 181/2016.

13. **3)** *"Aluguel de veículos para provas de todas as categorias"*, baseada em registros de provas nos sistemas do Detran/RS e calculadas de acordo com a tabela constante do art 1º do anexo VIII da Portaria Detran/RS nº 181/2016.

14. E, por fim, **4)** *"Aluguel de veículos para aulas categorias C, D e E"*, baseada em registros das aulas nos sistemas do Detran/RS e calculadas de acordo com a tabela constante do art 1º do anexo VIII da Portaria Detran/RS nº 181/2016.

15. O total dessas receitas foi comparado com as receitas declaradas no Simples Nacional, onde foi verificado haver divergências significativas entre os valores”.

33. É precisamente nessa premissa que reside a fragilidade da metodologia empregada. A Fiscalização partiu do pressuposto de que os registros constantes do Sistema GID-GFC refletiriam o faturamento efetivamente auferido pelo Centro de Formação de Condutores em

cada competência. Todavia, essa premissa não encontra respaldo nem no funcionamento do sistema nem nas informações prestadas pelo próprio DETRAN.

34. Com efeito, o Sistema GID-GFC não foi concebido para controlar o faturamento, a escrituração contábil ou a movimentação financeira dos Centros de Formação de Condutores. Sua finalidade é acompanhar a execução das etapas do processo de habilitação, assegurando o controle administrativo, a rastreabilidade e a regularidade da formação dos condutores.

35. Os registros nele constantes indicam, por exemplo, que determinada aula foi ministrada, que um exame foi realizado ou que determinado veículo foi utilizado em prova prática. Não registram, contudo, o preço efetivamente contratado, os descontos concedidos, as bonificações, as restituições, os cancelamentos, as transferências de candidatos entre CFCs, a data do pagamento ou a emissão da correspondente nota fiscal.

36. Assim, o simples fato de determinada aula ter sido executada e registrada em certo mês não significa que o respectivo pagamento tenha sido recebido naquele mesmo período ou que a receita deva ser reconhecida naquela competência. O serviço pode ter sido contratado, faturado e tributado meses antes, permanecendo sua execução diferida ao longo do processo de habilitação.

37. A defesa apontou diversas situações capazes de explicar as diferenças entre os registros do sistema e o faturamento efetivo do CFC, dentre as quais: **i)** concessão de descontos, promoções ou bonificações; **ii)** realização gratuita de aulas em razão de falhas operacionais, indisponibilidade do sistema ou reclamações dos candidatos; **iii)** contratação em um CFC e conclusão de etapas em outro; **iv)** restituições totais ou parciais dos valores pagos; **v)** execução dos serviços até dois anos após sua contratação; **vi)** alteração das tabelas do DETRAN entre a contratação e a execução; e **vii)** utilização, pelo sistema, da tabela vigente na data da execução, embora o serviço tenha sido contratado por valores anteriormente praticados.

38. A fragilidade da metodologia não decorre apenas das alegações da Recorrente, mas do relatório apresentado. O próprio DETRAN, responsável pela administração do Sistema GID-GFC e emissor dos relatórios utilizados pela Fiscalização, esclareceu expressamente que tais informações **não representam o faturamento dos Centros de Formação de Condutores**, consistindo apenas em estimativas calculadas a partir da execução dos serviços registrados no sistema.

39. Nesse sentido, consignou o Ofício Circular DFC nº 0041-2021 (e-fls. 1.563/1.570):

“Esclarecemos que **as informações financeiras informadas se tratam de estimativas** baseadas nas informações constantes em nosso sistema informatizado que controla e registra a prestação de serviços realizados pelos CFCs, contemplando aulas teóricas e práticas e aluguel de veículos para aulas e provas práticas aos cidadãos. Assim, **os valores informados** pela prestação dos serviços **são calculados com base na data efetiva da execução da aula ou prova**

registrada no sistema do DETRAN/RS e não da data efetiva de contratação do serviço e possível emissão da Nota Fiscal pelo CFC. (...)". (g.n.)

40. A conclusão é corroborada por outro ofício apresentado pelo DETRAN⁴ em situação idêntica. Ao examinar os reflexos decorrentes da alteração das tabelas de valores, o **órgão reconheceu** expressamente que **os valores constantes dos relatórios** representam **mera estimativa**, podendo superar o faturamento efetivamente auferido pelos Centros de Formação de Condutores.

41. O exemplo apresentado é bastante elucidativo. Se o serviço for contratado antes do reajuste da tabela e executado somente após a majoração dos valores, **o Sistema GID-GFC estimará a receita com base na tabela vigente na data da execução**. Entretanto, **o CFC terá efetivamente faturado o valor anteriormente contratado, inferior ao utilizado pelo sistema** para fins de estimativa. Confira-se:

“Em análise as questões temporais da prestação dos serviços e da Tabela de Valores das Aulas e Locações, pode-se afirmar que os valores informados nos relatórios do DETRAN/RS, perfazem um mínimo de Faturamento dos CFCs, mas nada impede que considerando a questão temporal do processo de habilitação, os CFCs tenham efetivamente um Faturamento a menor do que o estimado. Justamente por isso, trata-se de uma estimativa. Citamos o exemplo dos valores de valores de Locação, em especial no ano de 2017, que tais valores tiveram um significativo aumento em fevereiro daquele ano. No caso das aulas, o DETRAN/RS já considera no seu cálculo o valor da aula na data da abertura do RENACH”.

42. A passagem é relevante porque parte do próprio órgão responsável pela administração do Sistema GID-GFC. **Ao reconhecer que os relatórios podem indicar valores superiores ao faturamento efetivamente auferido pelos CFCs, o DETRAN admite, expressamente, que seus demonstrativos não reproduzem a receita real das empresas, constituindo apenas estimativas elaboradas a partir de critérios operacionais**. Tal reconhecimento afasta a possibilidade de lhes atribuir eficácia probatória suficiente para demonstrar, por si só, a ocorrência de omissão de receitas.

43. Em outras palavras, se o próprio órgão emissor admite que seus relatórios podem superestimar a receita efetivamente auferida, não é juridicamente possível presumir que a diferença entre os valores estimados pelo Sistema GID-GFC e aqueles declarados pela Contribuinte no PGDAS-D corresponda, automaticamente, à existência de receitas omitidas.

44. Essas manifestações retiram dos relatórios emitidos pelo DETRAN a aptidão para servirem como prova direta e conclusiva do faturamento dos CFCs. Não se trata de desconsiderar integralmente os dados do sistema, os quais podem constituir importante elemento indiciário e justificar a instauração da fiscalização. Contudo, uma estimativa operacional não pode ser automaticamente convertida em prova definitiva de omissão de receitas.

⁴ Of. Circular n.º DFC0002-2020, no Processo nº 11000.722219/2021-12.

45. A metodologia adotada pela Fiscalização acabou confrontando grandezas econômica e temporalmente distintas. De um lado, comparou-se a receita bruta declarada no PGDAS-D, que deve refletir os critérios legalmente aplicáveis ao reconhecimento da receita. De outro, foi utilizada uma estimativa construída a partir da data da execução das etapas do processo de habilitação, independentemente do momento da contratação, do pagamento ou da emissão da nota fiscal.

46. Essa conclusão não é afastada pela circunstância de a Recorrente ter apresentado declarações retificadoras do PGDAS-D após o início da ação fiscal. Embora tais declarações possam produzir os efeitos próprios previstos na legislação tributária, elas não suprem a deficiência probatória verificada na constituição do crédito tributário. No caso concreto, o ponto controvertido não reside na eficácia das retificações, mas na **insuficiência da metodologia empregada pela Fiscalização para comprovar a efetiva omissão de receitas**.

47. Admitir que, no presente caso, as declarações retificadoras sejam suficientes para suprir a fragilidade dos relatórios emitidos pelo Sistema GID-GFC **significaria atribuir a esses mesmos documentos eficácia probatória que lhes foi negada em casos análogos**. Se o próprio DETRAN reconhece que os relatórios constituem mera estimativa operacional, elaborada a partir da execução das etapas do processo de habilitação, e não do efetivo faturamento dos Centros de Formação de Condutores, não há razão para lhes conferir, neste caso, natureza diversa.

48. Em outras palavras, a retificação das declarações não modifica a qualidade da prova produzida pela Fiscalização.

49. Assim, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o ADE que excluiu a Recorrente do Simples Nacional, afastando-se, por consequência, os efeitos retroativos da exclusão e o impedimento de nova opção pelo regime pelo prazo de dez anos.

III – Dispositivo

50. Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, **dar-lhe provimento**, para cancelar o ADE que excluiu a Recorrente do Simples Nacional.

51. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, redator designado

Em que pese o substancial voto da i. Relatora, dela divergi pelas seguintes razões.

Não obstante eu tenha entendido no Acórdão nº 1302-008.004 por acatar as razões recursais da contribuinte por considerar que o Relatório do Sistema GID não é suficiente para comprovar a infração de omissão de receitas e/ou apurar a receita bruta do Simples Nacional, o caso em tela é distinto.

Abaixo colaciono minhas razões expostas no referido acórdão:

MÉRITO

As alegações da contribuinte, com fundamento em presunção de faturamento baseada em premissa equivocada e inexistência de omissão de receitas, têm, como pressuposto, o fato de que os relatórios do sistema informatizado GID, do Detran/RS, não prestarem à conclusão de omissão de receitas de forma reiterada. Isto é, os valores de receitas informados nesses relatórios não podem ser utilizados para se concluir a prática de omissão de receitas.

A DRJ, por sua vez, entendeu que “tais valores correspondem aos serviços prestados e informados no sistema GID – GFC pela própria interessada, porém em nenhum momento apresentou justificativas e documentação probante a fim de esclarecer os valores que não foram escriturados nem declarados”.

Antes de adentrar à questão, é necessário revisitar o Parecer Fiscal de Exclusão do Simples Nacional para entender como este foi construído.

No referido parecer, está claro que foram obtidos junto ao DETRAN/RS os dados constantes no sistema informatizado aqui referido, “que permitiram apurar o faturamento mensal estimado do sujeito passivo, que é um Centro de Formação de Condutores, nos anos de 2017, 2018 e 2019”.

A partir dessas informações, verificou-se a omissão de receitas destacada às fls. 6 e 7 do TVF, correspondentes a R\$ 1.179.313,22, R\$ 877.527,70 e R\$ 1.607.579,02, respectivamente, nos anos de 2017, 2018 e 2019. A omissão se deu com o contrates entre Receita Bruta Declarada (PGDAS-D) e Receita Bruta Apurada (dados registrados no Detran-RS).

E, ainda, concluiu expressamente a fiscalização:

2.15 Portanto, no regime de competência a receita é auferida no momento da efetiva prestação do serviço, que coincide, conforme relatado anteriormente, com o do efetivo registro nos sistemas informatizados do DETRAN/RS.

2.16 Admitindo-se a possibilidade da existência de emissão de Nota Fiscal pelo CFC em determinado período, com o registro da prestação de serviços em período subsequente, também deve se supor a existência no período subsequente, de Notas Fiscais relativas a serviços prestados posteriormente, portanto, ao longo do tempo existiria uma equalização de valores, justificando a observação no ofício encaminhado pelo DETRAN-RS nº DFC 0005-2021, datado de 04 de março de 2021, de “Faturamento médio/mínimo”, considerando uma temporalidade anual. A expressão “mínimo”, entendemos derivar da impossibilidade da autarquia de controlar a emissão ou não das notas fiscais para os cidadãos, como afirmado no

Ofício nº DFC 0005-2021, o que poderia acarretar a existência de serviços prestados sem o correspondente registro, ficando o faturamento decorrente à margem da tributação.

Nota-se, então, que a constatação de omissão de receitas sempre partiu e foi calculada a partir dos “dados registrados no DETRAN-RS”.

Passo a analisar, então, a possibilidade de utilização do referido documento para a constatação da infração que gerou a exclusão da contribuinte do Simples Nacional e, conseqüentemente, do lançamento de valores decorrentes do ato de exclusão (conclusão a ser aplicada no processo anexo).

Inicialmente, conforme já destacado no relatório, o próprio DETRAN/RS entende que os relatórios do Sistema Informatizado GID não são próprios e nem têm o escopo de aferição de faturamento – servem como dados estatísticos e feitos para garantir a lisura dos processos relacionados à atividade da contribuinte e do próprios DETRAN/RS. E isso tem uma lógica, tal qual disposta no Recurso Voluntário da contribuinte.

O quadro esquemático juntado pela contribuinte em seu Recurso Voluntário demonstra o processo de contratação dos seus serviços, sua relação com o DETRAN/RS e como são cumpridas suas obrigações fiscais.

Inicialmente, existe a “solicitação de processo de habilitação pelo candidato”, ocasião em que a contribuinte é contratada pelo particular, emite Nota Fiscal e auferir receita. Depois, existem etapas de Avaliação Psicológica, Exame de Aptidão Física e Mental, Curso Teórico-técnico, Exame Teórico-técnico, Curso de Prática de Direção Veicular, Exame de Prática de Direção Veicular e, ao fim, o Cadastramento dos dados no Registro Nacional de Condutores Habilitados (RENACH).

Isso significa que (i) a contratação entre o particular e a contribuinte se dá no momento em que é solicitada a abertura do processo de habilitação pelo candidato; (ii) nesse momento a contribuinte auferir receita e emite a correspondente Nota Fiscal ao particular. Logo, independentemente do regime de caixa ou competência do Simples Nacional, há faturamento a ser declarado no PGDAS-D.

Os serviços prestados pelos CFCs, se dividem em serviços delegados e próprios.

Os serviços delegados (abertura RENACH de expedição de CNH ou renovação de CNH, avaliação psicológica, exame de aptidão física e mental) são pagos pelo particular diretamente ao DETRAN/RS, em guia própria recolhida aos cofres públicos, sendo estes disciplinados em portaria e parte dos valores são repassados aos CFCs, mensalmente, quando os serviços são efetivamente prestados e registrados.

Os serviços próprios são pagos pelo particular diretamente ao CFC e têm dinâmica própria. O particular paga os valores no momento da contratação (antes dos serviços serem prestados) e, ainda, os 5% do valor repassado ao DETRAN/RS pelo

CFC ocorrerá no momento em que o serviço for prestado, por exemplo, quando as horas-aula forem lecionadas e registradas no Sistema GID, em montante que pode nem ser igual ao cobrado do particular.

Vê-se, então, que a depender dos serviços, a situação é distinta. Nos serviços próprios, auferese receita quando o particular contrata o CFC, além de que os 5% repassados ao DETRAN é custo que incorrerá no momento em que o serviço for prestado e registrado no Sistema GID. Quanto aos serviços delegados, segundo afirma a contribuinte, a receita somente existe no mês em que registrada a atividade no Sistema GID ou quando da conclusão total do serviço pelo cidadão usuário; nessa oportunidade é emitida nota fiscal do CFC para o DETRAN/RS.

A contribuinte, então, assim conclui sobre essa situação fática:

27. O faturamento do CFC em cada competência é assim composto: (i) pelos pagamentos recebidos diretamente de seus clientes consumidores, no momento da contratação dos serviços próprios; e (ii) pelo pagamento feito pelo Detran/RS, de repasse dos valores relativos aos serviços delegados registrados no Sistema GID – GFC.

28. Nos termos já expostos em manifestação de inconformidade, o referido relatório apresenta o total de créditos (valor de remuneração pelos serviços delegados, pagos pelo cidadão diretamente ao Detran) que deverão ser repassados ao CFC e, o total débitos, o qual indica o montante a ser repassado – via retenção – do CFC ao Detran pela prestação de serviços próprios (horas-aula teóricas e práticas ministradas em determinado período de corte sistêmico mensal desconhecido pelo CFC).

29. Desse modo, concluído o mês e extraído relatório, ao CFC caberá emitir Nota Fiscal ao Detran/RS, para que seja possível o recebimento, pelo CFC, do valor líquido ali discriminado, referente aos serviços delegados prestados no mês.

Ainda, há outro aspecto temporal relevante para a compreensão dos fatos. Embora uma habilitação possa ser concluída, no mínimo, em 45 dias após a contratação, tal processo pode demorar até 2 anos, sendo que a média é de três a quatro meses, conforme afirmação da contribuinte.

Em outras palavras, entre o momento de contratação do CFC pelo particular, contratação esta que abrangerá serviços próprios do CFC e serviços delegados, até a conclusão da habilitação, poderá transcorrer meses e até anos.

Então, poderá existir descasamento entre o recebimento dos valores pelo CFC e a obrigação de declaração e oferecimento à tributação dos valores recebidos.

Inegavelmente, nos serviços próprios, os valores cobrados do particular devem, assim que a contratação ocorra, ser oferecidos à tributação (emissão de Nota Fiscal e declaração em PGDAS-D); nos serviços próprios o repasse ao DETRAN é custo que ocorrerá quando um dos serviços próprios forem prestados. Nos serviços delegados, o auferimento da receita se dá no momento em que há o

repasso do DETRAN ao CFC, no momento em que a atividade for registrada no Sistema GID ou quando há a conclusão total do serviço pelo particular e, portanto, auferir-se receita no momento em que efetivamente são recebidos tais valores e a emissão da Nota Fiscal pelo CFC ao DETRAN/RS e declaração em PGDAS-D deve se dar quando do recebimento – caso contrário, qual valor seria oferecido à tributação?

Independentemente disso, nota-se que os valores do Sistema GID podem até refletir o quantum teria sido faturado pelo CFC, considerando o efeito caixa, porém, não reflete necessariamente o período em que tais valores deveriam ser oferecidos à tributação, já que nos serviços próprios a despesa surge somente no momento em que o serviço é prestado (e não na contratação), bem como no serviço delegado o pagamento feito pelo DETRAN ao CFC se dá somente no momento em que o registro é concluído ou os serviços são prestados.

Há verdadeiro descasamento entre os dados do Sistema GID e a regra legal de apuração da receita bruta no Simples Nacional para fins de aferição do limite para opção do regime e apuração dos tributos a serem pagos de forma conjunta no regime simplificado.

Um exemplo é válido: o particular contrata o CFC e a este, pelos serviços próprios, paga uma determinada quantia. Tal valor deve ser oferecido à tributação no momento da contratação. Contudo, a conclusão do processo de habilitação dura 15 meses e, portanto, o repasse do DETRAN ao CFC pelos serviços delegados cujo pagamento fora feito ao DETRAN, e não ao CFC, é feita somente ao término da conclusão do processo de habilitação.

No exemplo, os serviços próprios (aulas práticas e teóricas, aluguel de veículos para aulas e provas práticas) já foram remunerados no momento da contratação. Deve-se emitir Nota Fiscal e oferecer à tributação. Contudo, a abertura do RENACH de expedição de CNH ou renovação, a avaliação psicológica, exame de aptidão física e mental, que foram adimplidos pelo particular diretamente ao DETRAN, somente serão recebidos pelo CFC quando os serviços forem prestados ou concluído o processo.

Porém, no Sistema GID, não será feita a segregação adequada, pois os valores estão dispostos conforme ocorrem os fatos que são levados a registro no sistema (efetiva prestação do serviço ou conclusão do processo de habilitação, que é diferente do momento da contratação e do momento em que há o repasse do DETRAN ao CFC).

Ainda, no exemplo, acaso a contratação ocorra meses antes da prestação de algum dos serviços próprios, o repasse feito pelo CFC ao DETRAN, de 5%, ocorrerá somente quando tal serviço foi prestado, e não quando contratado o serviço pelo particular.

O relatório do Sistema GID, então, não é suficiente para se concluir pela omissão de receitas ou até para apurar a receita bruta, dado que há descasamento

temporal entre seus dados e as obrigações fiscais que a contribuinte deveria cumprir. Logo, a premissa fiscal é inválida. Não se pode presumir que o repasse feito ao DETRAN corresponde à receita bruta do mês, porquanto a prestação de serviços pode ter ocorrido em meses posteriores à contratação do serviço (fato gerador), quando este foi registrado ou efetivamente prestado.

Tal conclusão, embora seja suficiente para o julgamento em tela, contudo, não constitui chancela de que não houve omissão de receitas, pois o que se infere é pela imprestabilidade dos relatórios do DETRAN/RS para apurar a receita bruta da contribuinte e eventual omissão de receitas ou infrações relacionadas, tal como feito pela autoridade fiscal.

Em outras palavras, ainda que possa ter ocorrido omissão de receitas nos anos-calendário fiscalizados, com base nos relatórios fornecidos pelo DETRAN/RS, entender que tal documento não serve para a apuração da infração não significa que de fato não houve omissão de receitas, dado que foram fiscalizados três anos e o que naturalmente ocorreria com o descasamento temporal identificado seria períodos com “oferecimento a maior de receitas” e “períodos com oferecimento a menor de receitas” – e não 32 meses de omissão de receitas em 36 meses analisados.

Entretanto, também não se pode quantificar a receita bruta da contribuinte ou a omissão de receitas com base no relatório do Sistema GID, tal como fizera a autoridade fiscal.

No mais, verifica-se que a autoridade fiscal sequer analisou as movimentações financeiras da contribuinte, para aferir se houve de fato omissão de receitas nos períodos fiscalizados. A bem da verdade, fiou-se apenas ao documento emitido pelo DETRAN/RS, cuja materialidade não reflete as exigências da legislação tributária para aferição de receita bruta ou omissão de receitas.

Enfim, como os documentos que embasaram a infração de omissão de receitas e que levaram a contribuinte à exclusão do Simples Nacional não refletem corretamente o momento em que tais receitas deveriam ter sido oferecidas à tributação, se foram ou não oferecidas, dadas as particularidades aqui dispostas, entendo que deve ser provido o Recurso Voluntário da contribuinte para anular o ADE nº 16/2021.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe provimento para anular o ADE nº 16/2021.

No caso concreto, verifica-se uma particularidade que altera significativamente a dúvida posta sobre o Relatório emitido pelo DETRAN/RS: a própria contribuinte retificou suas declarações do Simples Nacional (PGDAS) para confessar a exata quantia de omissão de receitas veiculada no relatório informativo do Sistema GID.

Logo, a contribuinte confessou a omissão de receitas, após o início do procedimento fiscal e, conseqüentemente, validou a prova indiciária apresentada pela fiscalização. Nesse momento, então, sustentar a invalidez do referido documento significaria aproveitar-se de sua própria torpeza, visto que a própria contribuinte admite a omissão de receitas na exata quantia apresentada no documento.

Como a retificação ocorreu somente após o início do procedimento fiscal, não há denúncia espontânea que beneficie a recorrente. Logo, tanto o ato de exclusão do Simples Nacional quanto os lançamentos são corretos, sendo, ainda, que a unidade de origem deverá observar eventual pagamento dos valores declarados no PGDAS após o início do procedimento fiscal, adimplidos, e que foram lançados.

De toda forma, considerando a retificação efetuada pela contribuinte, entendo que a dúvida que paira sobre o documento indicativo de omissão de receitas está sanada. Não se pode aceitá-lo sem maiores investigações, porém, como a própria interessada confirmou sua veracidade, não há razões para desconsiderá-lo.

Além disso, outra particularidade do caso é que, de fato, o livro-caixa da contribuinte não apresenta todas as suas movimentações financeiras, visto que ao retificar suas obrigações acessórias e confessar dever tributo, há omissão de receitas e sua contabilidade não reflete suas movimentações financeiras – razão autônoma para sua exclusão do Simples Nacional.

Por essas razões, neguei provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusões

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas