



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11000.722291/2021-40</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1302-008.029 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 31 de julho de 2026                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | CENTRAL INTELLIGENCE DE FORMACAO DE CONDUTORES LTDA  |
| <b>INTERESSADO</b> | 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. Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – **IRPJ** (e-fls. 02/46); de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL** (e-fls. 47/69); de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – **COFINS** (e-fls. 96/114); e de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - **PIS/PASEP** (e-fls. 80/95), relativos a fato geradores ocorridos nos anos-calendário de 2017 a 2019, cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de **R\$ 2.379.944,54** os quais, a rigor, abrangem a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e, ainda, a aplicação da multa de ofício<sup>1</sup>, a seguir discriminados:

|                  | <b>TRIBUTO<br/>(principal)</b> | <b>JUROS DE<br/>MORA</b> | <b>MULTA</b> | <b>TOTAL</b>        |
|------------------|--------------------------------|--------------------------|--------------|---------------------|
| <b>IRPJ</b>      | 618.084,05                     | 77.814,99                | 646.958,73   | 1.342.857,77        |
| <b>CSLL</b>      | 232.978,25                     | 29.333,41                | 260.196,08   | 522.507,74          |
| <b>PIS/PASEP</b> | 37.946,25                      | 5.149,29                 | 47.747,75    | 90.843,29           |
| <b>COFINS</b>    | 177.437,72                     | 24.196,63                | 222.101,39   | 423.735,74          |
| <b>TOTAL</b>     |                                |                          |              | <b>2.379.944,54</b> |

2. De acordo com o “Relatório Fiscal” (e-fls. 115/122), a Fiscalização concluiu que a Contribuinte teria omitido receitas decorrentes da prestação de serviços, tomando como base informações fornecidas pelo DETRAN, que estimaram o faturamento dos Centros de Formação de Condutores (CFCs) a partir dos registros de aulas, provas e locação de veículos.

<sup>1</sup> Sendo multa de ofício de 150% para a infração: “omissão de receitas da atividade”.

3. Segundo o relatório, esses valores foram comparados com as receitas declaradas no Simples Nacional, sendo identificadas divergências consideradas significativas.
4. Após ser intimada, a Contribuinte apresentou declarações retificadoras com valores coincidentes aos apurados pela Fiscalização, o que foi interpretado como reconhecimento da omissão de receitas, embora a Autoridade Fiscal tenha entendido que as retificações não afastavam o lançamento de ofício por terem sido apresentadas após o início do procedimento fiscal, quando já estaria excluída a espontaneidade prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional.
5. Ainda conforme o relatório, a Fiscalização entendeu que as omissões ocorreram de forma reiterada durante os anos-calendário de 2017, 2018 e 2019, abrangendo todos os meses fiscalizados, o que motivou a exclusão de ofício da empresa do Simples Nacional, com efeitos retroativos a 1º de janeiro de 2017.
6. Como a Contribuinte não manifestou opção por outro regime de tributação após a exclusão, os tributos foram lançados com base nas regras do lucro presumido, por ser considerado o regime menos oneroso.
7. O relatório também concluiu que a conduta caracterizaria sonegação, nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, sob o fundamento de que a omissão sistemática de receitas demonstraria intenção dolosa de reduzir ou suprimir tributos.
8. Em razão desse entendimento, foi aplicada multa qualificada de 150% sobre os valores considerados omitidos, multa de 75% sobre os valores decorrentes da exclusão do Simples Nacional, além da formalização de representação fiscal para fins penais, arrolamento de bens e atribuição de responsabilidade tributária solidária aos sócios administradores, com fundamento no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.
9. A Contribuinte e os responsáveis foram cientificados do lançamento e apresentaram Impugnação, em peça única, (e-fls. 2.528/2.557), cujas alegações podem ser assim resumidas:
- (i) A autuação baseou-se exclusivamente em estimativa de faturamento elaborada a partir de dados do Sistema GID/DETRAN, os quais registram apenas a quantidade de serviços prestados e não representam a receita efetivamente auferida pelo CFC.
  - (ii) A Portaria DETRAN/RS nº 181/2016 exige apenas o registro operacional das atividades no sistema informatizado, sem qualquer obrigação de informar dados contábeis ou financeiros, inexistindo correlação entre os registros do GID e o faturamento da empresa.
  - (iii) A receita dos CFCs decorre de dois momentos distintos: (i) dos serviços próprios, faturados quando da contratação pelo cliente, com emissão da nota fiscal; e (ii) dos serviços delegados, remunerados posteriormente pelo

DETRAN/RS, de modo que os registros do GID não refletem o momento do reconhecimento da receita.

- (iv) O método adotado pela Fiscalização, mediante extrapolação dos valores repassados ao DETRAN por meio de regra de três, constitui mera estimativa, incapaz de comprovar omissão de receitas, além de desconsiderar descontos concedidos, cancelamentos, parcelamentos e as particularidades de cada processo de habilitação.
- (v) A própria documentação do DETRAN/RS informa que os dados constantes do Sistema GID possuem finalidade exclusivamente estatística e operacional, não servindo para apuração ou estimativa do faturamento dos CFCs.
- (vi) A Fiscalização deixou de confrontar os registros do GID com a escrituração contábil, as notas fiscais emitidas, a movimentação financeira e os contratos firmados, baseando o lançamento em presunção sem demonstração efetiva do fato gerador.
- (vii) A Contribuinte retificou espontaneamente as declarações do PGDAS-D antes da lavratura dos autos de infração e parcelou os valores apurados, razão pela qual sustenta a inexistência de fundamento para a constituição dos créditos tributários relativos ao IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.
- (viii) Defende que o lançamento viola os artigos 113, 114 e 142 do Código Tributário Nacional, por estar fundamentado em presunções desacompanhadas de prova material da efetiva omissão de receitas, afrontando os princípios da legalidade, da verdade material, da motivação e da segurança jurídica.
- (ix) Sustenta, ainda, que os valores destinados ao repasse obrigatório ao DETRAN constituem receitas de terceiros, não integrando a receita bruta da empresa para fins de tributação pelo Simples Nacional.
- (x) Afirma que não restou comprovado dolo, fraude ou sonegação fiscal, razão pela qual impugna a aplicação da multa qualificada de 150% e a representação fiscal para fins penais, bem como a responsabilização solidária dos sócios, por ausência dos requisitos previstos no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

10. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação 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 110-007.887 (e-fls. 2.657/2.672), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) A exclusão da Contribuinte do Simples Nacional, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017, autorizava o lançamento dos tributos devidos segundo as regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas, independentemente do encerramento do processo administrativo relativo à exclusão.
- (ii) As declarações retificadoras e o parcelamento apresentados após o início da ação fiscal não restabeleceram a espontaneidade nem afastaram a incidência das multas de ofício, embora os dados nelas informados pudessem ser utilizados como prova contra a própria Contribuinte.
- (iii) A Fiscalizada reconheceu as diferenças apontadas pela Fiscalização ao transmitir PGDAS-D retificadoras com os mesmos valores apurados nos relatórios fiscais, os quais teriam natureza de confissão de dívida, não tendo sido demonstrado qualquer erro material em sua composição.
- (iv) Os dados fornecidos pelo DETRAN, alimentados pela própria Contribuinte, constituiriam elementos probatórios idôneos e aptos a refletir, ao menos em perspectiva anual, a dimensão financeira dos serviços prestados, cabendo à Impugnante demonstrar concretamente eventuais divergências, descontos, cancelamentos ou valores que não integrassem sua receita bruta.
- (v) A Contribuinte não apresentou documentos fiscais, relatórios gerenciais, registros contábeis ou bases de cálculo alternativas capazes de afastar os valores apurados, limitando-se a alegações genéricas acerca do descasamento temporal entre a contratação e a prestação dos serviços.
- (vi) Os valores correspondentes ao repasse de 5% ao DETRAN já teriam sido excluídos da remuneração considerada pela Fiscalização.
- (vii) A ausência de emissão de notas fiscais e de registro contábil da movimentação financeira decorreria, como consequência lógica, da relevante e reiterada omissão de receitas identificada.
- (viii) A multa qualificada de 150% seria cabível, pois a declaração sistemática de receitas substancialmente inferiores às efetivamente auferidas, ao longo dos anos de 2017 a 2019, caracterizaria conduta dolosa e reiterada, não mero erro administrativo.
- (ix) A retificação das declarações e o parcelamento somente após o início do procedimento fiscal não evidenciariam boa-fé suficiente para afastar a qualificação da penalidade.
- (x) Seria legítima a responsabilização dos sócios W. A. e I. M. A., nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, diante da infração à lei e do exercício da administração da sociedade no período autuado.

- (xi) Os valores pagos no parcelamento deveriam ser considerados apenas na fase de liquidação do crédito tributário, sem interferir na validade do lançamento.
- (xii) O pedido de produção posterior de provas teria perdido o objeto, por ser a Impugnação o momento processual adequado para sua apresentação.

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

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

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)

PARCELAMENTO DE DÉBITOS FORMALIZADO NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. NÃO INTERFERÊNCIA NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O parcelamento formalizado no curso da ação fiscal não interfere no lançamento de ofício.

DECLARAÇÕES RETIFICADORAS APRESENTADAS NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. EFICÁCIA PROBATÓRIA.

Apesar de esvaziados de espontaneidade, os dados consignados em declaração retificadora apresentada após o início da fiscalização configuram declaração prestada pela contribuinte, inexistindo impedimento de que sejam utilizados como suporte probatório ao lançamento de ofício.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS, MANDATÁRIOS OU REPRESENTANTES.

Comprovado que, no exercício de sua administração, os sócios, mandatários ou representantes da pessoa jurídica praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, resta caracterizada a sua responsabilidade solidária.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, III, DO CTN.

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária. (Súmula CARF nº 130)

MULTA QUALIFICADA.

Se as provas carreadas aos autos evidenciam a intenção dolosa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, cabe a aplicação da multa qualificada.

**Impugnação Improcedente****Crédito Tributário Mantido**

12. A Contribuinte e os responsáveis tomaram conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 110-007.887 e, na sequência, entenderam por apresentar Recurso Voluntário, em peça única, (e-fls. 2.728/2.765), por meio do qual ratificaram as alegações levantadas em sede de Impugnação, e ainda suscitaram as seguintes:

- (i) O lançamento tributário seria prematuro, pois a exclusão do Simples Nacional ainda não havia se tornado definitiva, estando pendente de julgamento a Manifestação de Inconformidade apresentada no Processo nº 11000.722219/2021-12, o que, nos termos do artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972, do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional e do artigo 83, § 3º, da Resolução CGSN nº 140/2018, impediria a exigência de tributos apurados em regime diverso.
- (ii) Informaram o ajuizamento do Mandado de Segurança nº 5008001-09.2021.4.04.7111/RS, no qual foi concedida ordem para suspender a exigibilidade dos créditos tributários e a responsabilidade solidária até decisão definitiva sobre a exclusão do Simples Nacional, sustentando que a DRJ desconsiderou tal decisão ao julgar simultaneamente o processo de exclusão e os autos de infração, razão pela qual requereram o sobrestamento do presente processo administrativo.
- (iii) Reiteraram que o lançamento baseou-se exclusivamente em estimativa de faturamento elaborada a partir de informações extraídas do Sistema GID/DETRAN-RS, as quais registram apenas a execução das etapas do processo de habilitação, não refletindo a efetiva receita auferida pelos Centros de Formação de Condutores, tampouco possuindo natureza contábil ou financeira.
- (iv) Sustentaram que a dinâmica operacional dos CFCs demonstra o descasamento entre a contratação dos serviços, a emissão das notas fiscais, o recebimento dos valores e o registro das aulas no Sistema GID, razão pela qual os dados utilizados pela Fiscalização não são aptos a comprovar omissão de receitas, especialmente diante da existência de descontos, parcelamentos, cancelamentos e outras particularidades inerentes aos contratos celebrados com os candidatos.
- (v) Defenderam que os próprios ofícios emitidos pelo DETRAN reconhecem que o Sistema GID não possui dados de faturamento nem permite estimar receitas dos CFCs, limitando-se ao controle operacional dos serviços prestados, circunstância que inviabiliza sua utilização como fundamento exclusivo para constituição do crédito tributário.

- (vi) Alegaram que as declarações retificadoras do PGDAS-D foram regularmente transmitidas antes da lavratura dos autos de infração, nos termos do artigo 147 do Código Tributário Nacional, sendo posteriormente parcelados os valores apurados, circunstâncias que evidenciariam a boa-fé da Recorrente e afastariam a caracterização de omissão de receitas e a própria exclusão do Simples Nacional.
- (vii) Sustentaram a ilegalidade da apuração indireta da base de cálculo, por afronta ao artigo 148 do Código Tributário Nacional, uma vez que a Fiscalização teria arbitrado a receita sem observar o devido processo administrativo e sem considerar elementos relevantes, como os valores pertencentes a terceiros, especialmente o repasse obrigatório de 5% ao DETRAN/RS incidente sobre as horas-aula.
- (viii) Defenderam que os valores destinados ao DETRAN constituem receitas de terceiros, não integrando a receita bruta da empresa para fins de incidência dos tributos do Simples Nacional, conforme o artigo 3º, §1º, da Lei Complementar nº 123/2006, as Resoluções CGSN nºs 94/2011 e 140/2018 e a Solução de Consulta COSIT nº 129/2020.
- (ix) Afirmaram que o lançamento foi fundamentado em presunções desacompanhadas de prova efetiva da ocorrência do fato gerador, sem confronto entre os dados do Sistema GID, a escrituração contábil, os documentos fiscais e a movimentação financeira da empresa, em afronta aos artigos 142 e 148 do Código Tributário Nacional e aos princípios da legalidade, da verdade material e da segurança jurídica.
- (x) Requereram o afastamento da multa qualificada de 150%, ao argumento de que não houve demonstração de dolo, fraude ou sonegação, ressaltando que a simples apuração de suposta omissão de receitas não autoriza sua aplicação, conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 14, inexistindo qualquer conduta destinada a ocultar o fato gerador ou dificultar a atuação da fiscalização.
- (xi) Impugnaram a representação fiscal para fins penais e a responsabilização solidária dos sócios, sustentando inexistir prova de excesso de poderes, infração à lei ou atuação dolosa dos administradores, requisitos indispensáveis para incidência do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, bem como ausência de motivação específica e de demonstração da participação pessoal dos sócios nos fatos imputados.

13. Na sequência, os autos foram encaminhados para este E. CARF para prosseguir com o julgamento do Recurso Voluntário.

14. É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheira **Miriam Costa Faccin**, Relatora.

**I - Admissibilidade e Tempestividade**

15. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023<sup>2</sup> - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF). Dele, portanto, tomo conhecimento.

16. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (“DTE”), conforme se verifica do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (e-fl. 2.721) e os responsáveis através de Carta com Aviso de Recebimento – A.R. (e-fls. 2.722 e 2.723), em **11.08.2022**, apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **09.09.2022** (e-fl. 2.727), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972<sup>3</sup>.

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

**II - Da Análise das Alegações Meritórias**

<sup>2</sup> **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.

<sup>3</sup> **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

18. A controvérsia submetida à apreciação deste Conselho consiste em verificar a validade dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, efetuados em decorrência da exclusão da Recorrente do Simples Nacional, a partir da conclusão da Fiscalização de que teria havido omissão de receitas com base em estimativa de faturamento elaborada a partir de informações extraídas do Sistema GID do DETRAN.

19. Todavia, no julgamento do processo administrativo relativo à exclusão da Recorrente do Simples Nacional<sup>4</sup>, concluí pelo provimento do Recurso Voluntário para afastar o ato de exclusão. Como o presente lançamento tem por pressuposto a validade daquele ato administrativo, o reconhecimento da permanência da Contribuinte no regime simplificado retira o fundamento que lhe dá suporte, tornando-o insubsistente.

20. Cumpre, portanto, registrar, ainda que de forma sintética, os fundamentos que conduziram ao provimento do recurso no processo de exclusão do Simples Nacional, porquanto constituem a razão determinante para a solução da presente controvérsia.

21. No julgamento do processo administrativo relativo à exclusão da Recorrente do Simples Nacional, concluiu-se que **a metodologia adotada pela Fiscalização não se mostrava apta à demonstrar a alegada omissão de receitas**. Verificou-se que a constituição do crédito tributário teve por fundamento exclusivo estimativas elaboradas a partir dos registros constantes do Sistema GID-GFC do DETRAN/RS, os quais possuem finalidade meramente operacional e não se destinam ao controle do faturamento dos Centros de Formação de Condutores.

22. Conforme esclarecido pelo próprio DETRAN, os registros do Sistema GID-GFC refletem apenas a execução das etapas do processo de habilitação, não permitindo identificar a data da contratação dos serviços, do efetivo recebimento dos valores ou da emissão das respectivas notas fiscais, circunstâncias que impedem sua utilização como prova direta da receita auferida pelos CFCs. O próprio órgão reconheceu, ainda, que os relatórios emitidos representam mera estimativa, sujeita a distorções decorrentes da dinâmica de contratação e execução dos serviços, podendo, inclusive, superar o faturamento efetivamente auferido.

23. Verificou-se, ainda, que a Fiscalização não promoveu o necessário confronto entre os registros do DETRAN e os demais elementos aptos a demonstrar o efetivo recebimento de receitas, tais como notas fiscais, escrituração contábil, movimentação financeira, contratos ou comprovantes de pagamento, limitando-se a presumir a existência de omissão de receitas a partir da divergência entre os valores estimados pelo sistema e aqueles declarados pela Recorrente.

24. Diversamente das hipóteses em que a legislação estabelece presunções legais de omissão de receitas - como ocorre, por exemplo, com os depósitos bancários de origem não comprovada previsto no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 -, o presente caso não envolve qualquer presunção instituída em lei. A Fiscalização fundamentou a autuação exclusivamente em estimativas extraídas de sistema administrativo destinado ao controle operacional dos CFCs,

<sup>4</sup> Processo nº 11000.722219/2021-12.

circunstância que não autoriza a inversão do ônus da prova. Permanecia, assim, o dever da Administração Tributária de demonstrar, mediante outros elementos probatórios, que os valores estimados correspondiam a receitas efetivamente auferidas e não oferecidas à tributação.

25. A jurisprudência deste Conselho orienta-se no sentido de que elementos meramente indiciários não são suficientes, por si sós, para fundamentar a constituição do crédito tributário, sendo indispensável a produção de prova apta a demonstrar a efetiva ocorrência da infração imputada. Nesse sentido, merecem destaque os seguintes precedentes:

IRPJ. OMISSÃO DE COMPRAS. INFORMAÇÃO DE TERCEIROS - A **omissão de receita**, em todos os casos, **não dispensa a prova de sua ocorrência**. **Indícios colhidos junto a terceiros demandam maior aprofundamento da ação fiscal** no sentido de levar ao julgador a convicção de que o ilícito fiscal realmente ocorreu.

(Processo nº 13807.013368/99-17. Acórdão nº 142.099. Sessão de 25 de maio de 2006. Relator Leonardo de Andrade Couto, g.n.)

\*\*\*\*\*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997

(...)

COMPRAS NÃO ESCRITURADAS. OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO FATO INDICIÁRIO.

**Quando o trabalho fiscal não deixar comprovado, de forma cabal**, quais notas fiscais de compras de mercadorias deixaram de ser escrituradas e que a empresa recebeu as mercadorias, **não há como se admitir lançamento de omissão de receitas** sob mero pretexto de que os respectivos valores foram pagos com recursos oriundos de receitas mantidas à margem da escrituração.

(Processo nº 10480.006966/0087. Acórdão nº 1802-001.207 – 2ª Turma Especial. Sessão de 08 de maio de 2012. Relator Nelso Kichel, g.n.)

\*\*\*\*\*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2012

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO LASTREADO UNICAMENTE EM DIRF. INTERPRETAÇÃO BENÉFICA AO AUTUADO.

**Cumpr** ao fisco fazer prova da omissão de rendimentos atribuída ao contribuinte, sendo a DIRF, por si só, **insuficiente para manutenção da omissão**, constituindo-se apenas em indício, necessitando de provas adicionais que corroborem os valores nela informados.

(Processo nº 13603.722214/2013-16. Acórdão nº 2001-006.530 – 2ª Seção de Julgamento/1ª Turma Extraordinária. Sessão de 23 de agosto de 2023. Relator Marcelo Rocha Paura, g.n.)

26. Os precedentes acima evidenciam entendimento no sentido de que informações obtidas junto a terceiros ou constantes de bases de dados administrativas constituem, quando muito, elementos indiciários, os quais **reclamam confirmação mediante outras diligências probatórias**. Não se admite, portanto, que a mera divergência entre tais informações e aquelas declaradas pela Contribuinte seja automaticamente convertida em prova suficiente da ocorrência de omissão de receitas.

27. Os indícios, embora possam justificar a instauração da ação fiscal e orientar a atividade investigativa da Administração Tributária, não dispensam a produção de prova acerca do fato constitutivo da obrigação tributária. Para que possam amparar a constituição do crédito tributário, devem apresentar-se de forma consistente, convergente e corroborados por outros elementos probatórios aptos a demonstrar a efetiva ocorrência da infração imputada.

28. 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**.

29. 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.

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

31. Assim, desconstituído o pressuposto jurídico que legitimava a tributação da Recorrente pelas regras do lucro presumido, desaparece o fundamento de validade dos presentes lançamentos. Impõe-se, por conseguinte, reconhecer sua insubsistência e dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar as exigências de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS constituídas exclusivamente em decorrência da exclusão do Simples Nacional.

### III – Dispositivo

32. Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, **dar-lhe provimento**, de modo que os lançamentos devem ser cancelados.

33. 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 contratos 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, auferir-se 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 repasse 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**

ACÓRDÃO 1302-008.029 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11000.722291/2021-40

DOCUMENTO VALIDADO