



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11000.722351/2021-24
ACÓRDÃO	1302-008.031 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE FORMACAO DE CONDUTORES CACHOEIRINHA SOCIEDADE SIMPLES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DE OFÍCIO. OMISSÃO DE RECEITAS. RELATÓRIOS DO SISTEMA GID-GFC/DETRAN. ESTIMATIVA DE FATURAMENTO. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

Os relatórios emitidos pelo DETRAN, elaborados a partir dos registros do Sistema GID-GFC, constituem mera estimativa operacional baseada na execução dos serviços, não representando o faturamento efetivo dos Centros de Formação de Condutores. Ausente demonstração individualizada do efetivo ingresso de receitas não oferecidas à tributação, tais relatórios não são suficientes, por si sós, para comprovar omissão de receitas, falta de emissão de documentos fiscais, fraude ou prática reiterada de infrações aptas a justificar a exclusão de ofício do Simples Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de diligência suscitada pelo Conselheiro Paulo Elias da Silva Filho, vencido o suscitante, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

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

RELATÓRIO

1. Trata-se, na origem, de Ato Declaratório Executivo DRF/PEL Nº 09, de 10 de maio de 2021, 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 março de 2017, em razão da prática reiterada de infração ao disposto da Lei Complementar nº 123, de 2006 e a ocorrência reiterada de falta de emissão de notas fiscais de serviços, 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 pessoa jurídica CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES CACHOEIRINHA LTDA., inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob o nº 01.651.765/0001-54, com estabelecimento localizado na Avenida Flores da Cunha nº 4.001 - Loja 196, nº município de Cachoeirinha, RS, em virtude de:

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

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

Parágrafo Único Os efeitos da exclusão dar-se-ão a partir de 01/03/2017, com impedimento de nova opção por 10 (dez) anos.

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

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

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

2. De acordo com o “Parecer Fiscal – Exclusão do Simples Nacional” (e-fls. 03/18), a Fiscalização comparou as receitas declaradas pela Contribuinte no **PGDAS-D** com informações obtidas junto ao **DETRAN-RS**, que registrava os serviços efetivamente prestados pela Contribuinte, como aulas teóricas e práticas, aluguel de veículos para aulas/provas e serviços delegados pelo DETRAN.

3. Segundo o parecer, foram encontradas **diferenças entre o faturamento declarado e o faturamento estimado/informado pelo DETRAN-RS**. A Fiscalização concluiu que houve **omissão de receitas em 29 dos 36 meses fiscalizados**, totalizando **R\$ 2.687.382,26** (dois milhões, seiscentos e oitenta e sete mil, trezentos e oitenta e dois reais e vinte e seis centavos), equivalente a mais de 16% (dezesseis por cento) das receitas auferidas no período. Confira-se:

“De modo que o faturamento mensal do CFC corresponde a soma do valor da remuneração total paga pelo DETRAN-RS ao CFC (serviços delegados) com a remuneração total pelos serviços próprios do CFC (aulas teóricas e práticas e aluguel de veículos para realização de aulas e provas práticas), ou seja, “1a” + “1c” + “2b” + 3b”.

As planilhas abaixo fazem um cotejo, nos anos de 2017, 2018 e 2019, entre o faturamento mensal do CFC CACHOEIRINHA informado pelo DETRAN-RS e o que constava nas PGDAS-D entregues anteriormente ao início da presente ação fiscal:

ANO 2017	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Omissão de Receita
(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(2)
Jan*	449.012,68	445.207,72	0,00
Fev*	363.819,18	332.378,61	0,00
Mar	322.415,51	419.772,29	97.356,78
Abr	315.148,62	380.573,28	65.424,66
Mai	409.307,22	451.068,38	41.761,16
Jun	288.332,02	429.243,34	140.911,32
Jul	336.609,15	437.911,24	101.302,09
Ago	406.071,64	509.641,38	103.569,74
Set	351.942,06	425.988,10	74.046,04
Out	348.359,45	479.212,01	130.852,56
Nov	347.912,86	462.342,71	114.429,85
Dez	362.737,76	454.642,33	91.904,57
TOTAL	4.301.668,15	5.227.981,39	961.558,77

* Com relação aos períodos de janeiro e fevereiro/2017, será considerada como efetiva receita auferida o valor consignado no PGDAS-D, que embora superior ao valor médio/mínimo constante da planilha encaminhada pelo DETRAN-RS, corresponde ao somatório das notas fiscais emitidas nos respectivos períodos, conforme o Livro Registro de Notas Fiscais e Serviços Prestados.

ANO 2018	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Omissão de Receita
(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(2)
Jan*	634.871,91	516.905,75	0,00
Fev	262.764,61	288.628,74	25.864,13
Mar	329.803,36	496.401,67	166.598,31
Abr	351.339,17	462.208,54	110.869,37
Mai	384.552,91	440.004,59	55.451,68
Jun	347.163,56	450.587,96	103.424,40
Jul	344.549,26	464.513,24	119.963,98
Ago	375.029,06	507.726,53	132.697,47
Set	315.235,24	411.982,71	96.747,47
Out	409.901,17	474.974,93	65.073,76
Nov	360.048,30	478.129,46	118.081,16
Dez*	327.129,22	313.241,45	0,00
TOTAL	4.442.387,77	5.305.305,57	994.771,73

* Com relação aos períodos de janeiro e dezembro/2018, será considerada como efetiva receita auferida o valor consignado no PGDAS-D, que embora superior ao valor médio/mínimo constante da planilha encaminhada pelo DETRAN-RS, corresponde ao somatório das notas fiscais emitidas nos respectivos períodos, conforme o Livro Registro de Notas Fiscais e Serviços Prestados.

ANO 2019 (1)	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D) (2)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS (3)	Omissão de Receita (4)=(3)-(2)
Jan*	633.673,12	497.331,15	0,00
Fev	388.036,07	483.969,03	95.932,96
Mar	364.079,95	443.057,61	78.977,66
Abr	405.444,28	466.436,25	60.991,97
Mai	349.173,07	470.700,07	121.527,00
Jun	317.479,33	396.930,80	79.451,47
Jul	321.383,60	460.946,56	139.562,96
Ago	286.631,14	410.678,25	124.047,11
Set**	355.438,55	348.088,31	0,00
Out	413.310,14	440.862,31	27.552,17
Nov**	445.533,73	442.316,89	0,00
Dez	308.816,19	311.824,65	3.008,46
TOTAL	4.588.999,17	5.173.141,88	731.051,76

* Com relação ao período de janeiro/2019, será considerada como efetiva receita auferida o somatório das notas fiscais emitidas no período, conforme o Livro Registro de Notas Fiscais e Serviços Prestados, superior ao valor médio/mínimo constante da planilha encaminhada pelo DETRAN-RS, mas inferior ao valor consignado no PGDAS-D.

** Com relação aos períodos de setembro e novembro/2019, será considerada como efetiva receita auferida o valor consignado no PGDAS-D, que embora superior ao valor médio/mínimo constante da planilha encaminhada pelo DETRAN-RS, corresponde ao somatório das notas fiscais emitidas nos respectivos períodos, conforme o Livro Registro de Notas Fiscais e Serviços Prestados.

4. A Contribuinte alegou que os dados do DETRAN seriam apenas estatísticos e não refletiriam o faturamento real, pois o registro no sistema poderia ocorrer em momento diferente da contratação e emissão da nota fiscal. A Fiscalização rejeitou essa justificativa, afirmando que os dados do DETRAN decorriam de registros de serviços efetivamente prestados e que, em base anual, poderiam ser usados como faturamento mínimo/médio. Também foi apontado que a Contribuinte **não teria emitido notas fiscais sobre a totalidade dos serviços prestados**, o que reforçaria a conclusão de **omissão de receitas e descumprimento das obrigações do Simples Nacional**.

5. Pela pertinência, transcreve-se os seguintes trechos do parecer fiscal:

“Por tudo que foi exposto até aqui, conclui-se que não prospera a alegação da fiscalizada de que os dados fornecidos pelo DETRAN/RS seriam meramente estatísticos não guardando qualquer relação com o faturamento do CFC. Ora, os valores de faturamento informados pelo DETRAN/RS baseiam-se em sistema informatizado que controla e registra a efetiva prestação de serviços pelo CFC CACHOEIRINHA. O sistema em questão é alimentado por informações que partem do próprio CFC, no momento da efetiva prestação do serviço. Poderia admitir-se apenas, a possibilidade da existência em alguns casos, da contratação dos serviços e emissão da Nota Fiscal pelo CFC em determinado período com o registro da efetiva prestação em períodos subsequentes.

Tal fato foi alertado pelo próprio DETRAN/RS em seu Ofício nº DFC 0035-2021, mas em virtude desta possibilidade a autarquia ponderou em sua manifestação, que as informações fornecidas, considerando uma temporalidade anual, poderiam ser utilizados como base de Faturamento médio/mínimo dos CFCs.

Esta última observação do DETRAN/RS é pertinente, pois supondo-se que serviços registrados em determinado período tivessem sido efetivamente prestados anteriormente, também deve supor-se a ocorrência no período do registro, de efetiva prestação de serviços registrados posteriormente.

Desta forma, ao longo do tempo, existiria uma equalização dos valores, corrigindo as possíveis distorções existentes em decorrência da efetiva realização dos serviços e o respectivo registro, justificando a observação feita no ofício encaminhado pelo DETRAN/RS de “Faturamento médio/mínimo” considerada 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 0035-2021, o que poderia acarretar a existência de serviços prestados sem o correspondente registro, ficando o faturamento decorrente à margem da tributação.

Assim, não é concebível que nos 36 períodos mensais auditados, em 29 tenha se verificado faturamento declarado pelo CFC CACHOEIRINHA em valor inferior ao informado pelo DETRAN/RS, e, que tal fato como reputado pela fiscalizada deva-se ao descompasso entre a efetiva prestação dos serviços e o seu respectivo registro.

Ademais, como visto antes, a empresa teve acesso mensalmente ao relatório produzido pelo DETRAN/RS denominado “Total da Remuneração”, referente aos serviços e valores de remuneração do CFC, não tendo identificado como afirmado em sua resposta ao TIF nº 05/015/2021, qualquer discrepância no referido relatório, o que poderia ter feito em consonância com o estabelecido na Portaria DETRAN/RS nº 181/2016, Anexo VII, art. 6º, parágrafo único. O CFC CACHOEIRINHA aceitou como legítimos os dados expressos no relatório em comento, tendo sua remuneração pelos serviços delegados pelo DETRAN/RS em função dos valores lá consignados. Também aceitou a retenção equivalente a 5% do valor total das aulas teóricas e práticas.

Desta forma, não tendo sido encaminhada ao DETRAN/RS, por parte do CFC CACHOEIRINHA, nenhuma manifestação de discordância ao relatório “Total da Remuneração”, e não tendo sido apresentado ao Fisco, qualquer elemento que viesse a refutar os dados informados pelo DETRAN/RS, a não ser as meras alegações antes referidas, entendemos como legítimo o faturamento mensal constante da informação recebida do DETRAN/RS”.

6. A Fiscalização entendeu que houve **prática reiterada de infrações** à Lei Complementar nº 123/2006, especialmente pela **omissão de receitas** no PGDAS-D e pela **falta de emissão de notas fiscais**. Além disso, a Fiscalização afirmou que a conduta foi dolosa, pois a declaração integral da receita poderia levar ao desenquadramento da empresa do Simples Nacional por ultrapassar o limite legal de faturamento.

7. Com base nessa análise, concluiu-se pela **exclusão de ofício** da Contribuinte do **Simples Nacional** a partir de **1º de março de 2017**, com **impedimento de nova opção** pelo regime

por **10 (dez) anos-calendário**, com fundamento no artigo 29, incisos V e XI, §§ 1º, 2º e 9º da Lei Complementar nº 123/2006¹.

8. A Contribuinte foi cientificada do Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional e entendeu por apresentar Manifestação de Inconformidade (e-fls. 2.221/2.238), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) A Contribuinte sustenta, em resumo, que a exclusão do Simples Nacional foi indevida porque a Fiscalização teria usado uma premissa equivocada ao presumir faturamento com base nos dados do sistema GID-GFC do DETRAN/RS.
- (ii) Segundo a defesa, esse sistema registra apenas a realização das atividades — aulas, provas e demais etapas do processo de habilitação —, e não o momento da contratação, emissão da nota fiscal ou faturamento efetivo pelo CFC. Assim, os dados do DETRAN teriam caráter estatístico e operacional, não servindo para apurar receita bruta mensal.
- (iii) A Contribuinte afirma que a Fiscalização aplicou uma metodologia simplificada e inadequada, comparando os valores do DETRAN com os informados no PGDAS-D, sem considerar as peculiaridades da atividade dos Centros de Formação de Condutores. Também sustenta que o próprio DETRAN teria reconhecido que seus relatórios não permitem atestar o faturamento real dos CFCs.
- (iv) Além disso, a Contribuinte nega a ocorrência de omissão de receitas, de permanência irregular no Simples Nacional e de falta de emissão de notas fiscais. Argumenta que a Receita não teria analisado corretamente os livros fiscais, os registros de ISS e as notas fiscais apresentadas.
- (v) Subsidiariamente, caso seja mantida a exclusão, a defesa pede que não seja aplicado o impedimento de 10 (dez) anos para nova opção pelo Simples Nacional, pois não teria sido demonstrado dolo, fraude. Defende,

¹ **Art. 29.** A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se á quando: (...)

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar; (...)

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

§ 2º O prazo de que trata o § 1º deste artigo será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto nesta Lei Complementar.

§ 9º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do *caput*: (...)

II - a segunda ocorrência de idênticas infrações, caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

com base no artigo 112 do Código Tributário Nacional², a interpretação mais favorável ao contribuinte e a aplicação do prazo máximo de 3 anos.

9. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Manifestação de Inconformidade apresentada fosse apreciada. E, em 17 de janeiro de 2023, a 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10 (“DRJ/10”), em Acórdão de nº 110-010.352 (e-fls. 2.273/2.289), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) **Validade dos dados do DETRAN-RS:** A decisão entendeu que os dados do sistema GID-GFC não eram meramente estatísticos, pois registravam a efetiva prestação dos serviços pelos CFCs. Embora pudesse haver diferença entre a data da contratação/emissão da nota e a data da prestação do serviço, isso seria irrelevante em análise anual ou de três anos.
- (ii) **Omissão de receitas:** A comparação entre os valores declarados no PGDAS-D e os valores informados pelo DETRAN-RS revelou omissão de receitas de R\$ 2.687.382,26, em 29 períodos mensais dentro do período fiscalizado.
- (iii) **Ônus da prova da Contribuinte:** A decisão destacou que, se a empresa discordava dos valores apurados, deveria ter apresentado documentação hábil e idônea para comprovar o faturamento real, como contratos, notas fiscais, livros contábeis e registros financeiros compatíveis com os valores declarados. Isso não foi feito de forma suficiente.
- (iv) **Prática reiterada de infração:** A omissão de receitas ocorreu de forma repetida durante os anos de 2017, 2018 e 2019, configurando prática reiterada de infração à Lei Complementar nº 123/2006, hipótese que autoriza a exclusão de ofício do Simples Nacional.
- (v) **Caracterização de fraude/dolo:** A decisão entendeu que não houve simples erro ou divergência contábil. A omissão reiterada de receitas, a não emissão de notas fiscais e a ausência de contabilização de valores indicariam conduta dolosa destinada a manter a empresa indevidamente no Simples Nacional e reduzir tributos.
- (vi) **Manutenção do impedimento de 10 (dez) anos:** Foi rejeitado o pedido subsidiário de redução do prazo para 3 (três) anos. A decisão aplicou o

² **Art. 112.** A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

prazo de 10 anos, por entender configurado meio fraudulento, nos termos do artigo 29, §2º, da Lei Complementar nº 123/2006.

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

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. OMISSÃO DE RECEITA. PRÁTICA REITERADA.

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

RETROATIVIDADE DA EXCLUSÃO.

Nas hipóteses de exclusão de ofício do Simples Nacional previstas nos incisos II a XII do artigo 29 da Lei Complementar nº 123, de 2006, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas.

IMPEDIMENTO DA OPÇÃO PELO PRAZO DE DEZ ANOS.

Caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto na Lei Complementar nº 123, de 2006, haverá impedimento da opção pelo regime diferenciado e favorecido pelos próximos 10 anos calendário seguintes.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

11. A Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 110-010.352, através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (“DTE”), conforme se verifica do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (e-fl. 2.294), e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 2.301/2.322), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Manifestação de Inconformidade.

12. E, conforme se verifica do “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 2.395), os autos foram encaminhados para este E. CARF para prosseguir com o julgamento do Recurso Voluntário.

13. É o relatório.

VOTO

Conselheira **Miriam Costa Faccin**, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

14. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023³ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("RICARF"). Dele, portanto, tomo conhecimento.

15. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **30.03.2023** (e-fl. 2.294), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisados, no dia **26.04.2023** (e-fls. 2.299/2.300), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972⁴.

16. 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

17. A controvérsia devolvida a este Colegiado, tem por objeto a análise de regularidade do **Ato Declaratório Executivo nº 09/2021**, que excluiu a Contribuinte do Simples Nacional, com efeitos retroativos a 01.03.2017, sob o fundamento de prática reiterada de infrações, especificadamente **omissão de receitas e falta de emissão de notas fiscais**, com aplicação de impedimento de nova opção pelo regime por 10 (dez) anos.

18. 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, inicialmente, a consistência da metodologia utilizada para apuração da alegada omissão de receitas, uma vez que dela decorre a conclusão relativa à falta de emissão de notas fiscais e à prática reiterada de infrações.

³ **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.

⁴ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

19. Pela pertinência, transcrevem-se os seguintes trechos do relatório “Parecer Fiscal – Exclusão do Simples Nacional” (e-fls. 03/18):

“Conforme afirmado anteriormente, foram obtidos junto ao DETRAN – RS informações a respeito do faturamento mensal do CFC CACHOEIRINHA, nos meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2019, dados estes confirmados por meio do encaminhamento do Ofício nº 296/2020 – GABINETE/DRFPEL/RS, respondido por meio do Ofício nº DFC 0035-2021.

O DETRAN-RS esclareceu 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 DetranRS e não da data efetiva de contratação do serviço e possível emissão da Nota Fiscal pelo CFC. Contudo, entendemos que tais informações, considerando uma temporalidade anual, podem ser utilizados como base de Faturamento médio/mínimo dos CFCs”*.

(...)

De modo que o faturamento mensal do CFC corresponde a soma do valor da remuneração total paga pelo DETRAN-RS ao CFC (serviços delegados) com a remuneração total pelos serviços próprios do CFC (aulas teóricas e práticas e aluguel de veículos para realização de aulas e provas práticas), ou seja, “1a” + “1c” + “2b” + 3b”.

(...)

Por tudo que foi exposto até aqui, conclui-se que não prospera a alegação da fiscalizada de que os dados fornecidos pelo DETRAN/RS seriam meramente estatísticos não guardando qualquer relação com o faturamento do CFC. Ora, os valores de faturamento informados pelo DETRAN/RS baseiam-se em sistema informatizado que controla e registra a efetiva prestação de serviços pelo CFC CACHOEIRINHA. O sistema em questão é alimentado por informações que partem do próprio CFC, no momento da efetiva prestação do serviço. Poderia admitir-se apenas, a possibilidade da existência em alguns casos, da contratação dos serviços e emissão da Nota Fiscal pelo CFC em determinado período com o registro da efetiva prestação em períodos subsequentes”.

20. 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.

21. A Recorrente sustenta que sua exclusão do Simples Nacional decorreu de premissa fática equivocada, consistente na adoção, pela Fiscalização, dos dados extraídos do Sistema GID-

GFC do DETRAN como se representassem o faturamento da empresa. Argumenta que sua atividade é altamente regulamentada e que o referido sistema registra apenas a execução de etapas do processo de habilitação, não refletindo a contratação dos serviços, o efetivo recebimento dos valores, a emissão das correspondentes notas fiscais ou a receita bruta efetivamente auferida.

22. Argumenta que há descompasso temporal entre contratação e prestação dos serviços, além de situações como descontos, bonificações, mudança de CFC pelo aluno, devoluções e atualização anual da tabela do DETRAN, fatores que impediriam a utilização dos relatórios do sistema como base de faturamento.

23. Alega, ainda, que a decisão recorrida não enfrentou adequadamente esses pontos nem os documentos fiscais e contábeis apresentados, limitando-se a reproduzir a conclusão fiscal. Defende que não houve comprovação válida de omissão de receitas, mas apenas presunção baseada em dados estatísticos imprestáveis, em violação ao dever de busca da verdade material e ao artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN)⁵.

24. Extraí-se de suas razões recursais:

“30. Feita esta nova contextualização, calha apontar que, em que pese o acórdão recorrido indicar que “pelo que foi demonstrado na ação fiscal e na legislação atinente apontada, os dados informados ao DETRAN deveriam espelhar cabalmente o faturamento da empresa, e deveriam corroborar, ao fim e ao cabo, os dados contábeis, não fosse a intenção do contribuinte de suprimi-los” (grifo próprio), tal afirmação se presta somente a atestar pela falta de atenção do julgador a quo com a argumentação da manifestação de inconformidade.

31. Neste tocante, impende rememorar que, embora este Sistema registre o valor de Tabela de cada serviço lançado², esse valor não possui correspondência com o faturamento apurado pelo CFC, tampouco se presta ao controle de receitas, dados financeiros ou contábeis.

32. O que ocorre é que, a despeito do sistema servir, unicamente, para registro das etapas dos processos abertos junto aos CFCs, para fins de controle pelo Detran/RS, a r. Fiscalização está utilizando a ferramenta para apuração do suposto faturamento do CFC, o que demonstra, claramente, um desconhecimento a respeito da forma de remuneração da atividade que é prestada pelos credenciados. Da mesma forma, o acórdão recorrido, justamente por ignorar tais características do sistema, defende que os valores lá constantes refletem o faturamento do CFC.

⁵ **Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

33. Cabia ao acórdão recorrido, portanto, analisar essas particularidades para verificar se o método utilizado pela fiscalização permite verificar a suposta omissão de receitas. Entretanto, a r. decisão fundamenta-se na alegada ausência de comprovação, por parte do contribuinte, de que não teria havido omissão de receitas, **sem enfrentar a legalidade dos critérios adotados pelo Fiscal** para a exclusão da recorrente do regime simplificado de tributação.

34. Contudo, foi amplamente demonstrado que os dados do Sistema GID – GFC não representam o faturamento da empresa, mas, sim, etapas obrigatórias do processo de habilitação, vinculadas a cada CFC, no momento em que o serviço é prestado pelo CFC, de forma que o CFC não possui como receita a soma dos serviços delegados e próprios registrados no Sistema GID daquele mês, significando, tão somente, que o cidadão realizou aqueles serviços naquela competência.

35. Cabe destacar que inexistem nos autos qualquer outro documento que sirva de base para fins de comprovação da suposta receita bruta apontada pela r. Autoridade Fiscal. Interessante referir que foram justamente os valores do “total débitos” que a autoridade administrativa teria feito uso para concluir pela estimativa de faturamento”. (Destaques no original)

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. 2.091/2.098):

“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:

“De modo que o faturamento mensal do CFC corresponde a soma do valor da remuneração total paga pelo DETRAN-RS ao CFC (serviços delegados) com a remuneração total pelos serviços próprios do CFC (aulas teóricas e práticas e aluguel de veículos para realização de aulas e provas práticas), ou seja, “1a” + “1c” + “2b” + 3b”.

As planilhas abaixo fazem um cotejo, nos anos de 2017, 2018 e 2019, entre o faturamento mensal do CFC CACHOEIRINHA informado pelo DETRAN-RS e o que constava nas PGDAS-D entregues anteriormente ao início da presente ação fiscal:

ANO 2017	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Omissão de Receita
(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(2)
Jan*	449.012,68	445.207,72	0,00
Fev*	363.819,18	332.378,61	0,00
Mar	322.415,51	419.772,29	97.356,78
Abr	315.148,62	380.573,28	65.424,66
Mai	409.307,22	451.068,38	41.761,16
Jun	288.332,02	429.243,34	140.911,32
Jul	336.609,15	437.911,24	101.302,09
Ago	406.071,64	509.641,38	103.569,74
Set	351.942,06	425.988,10	74.046,04
Out	348.359,45	479.212,01	130.852,56
Nov	347.912,86	462.342,71	114.429,85
Dez	362.737,76	454.642,33	91.904,57
TOTAL	4.301.668,15	5.227.981,39	961.558,77

* Com relação aos períodos de janeiro e fevereiro/2017, será considerada como efetiva receita auferida o valor consignado no PGDAS-D, que embora superior ao valor médio/mínimo constante da planilha encaminhada pelo DETRAN-RS, corresponde ao somatório das notas fiscais emitidas nos respectivos períodos, conforme o Livro Registro de Notas Fiscais e Serviços Prestados.

ANO 2018	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Omissão de Receita
(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(2)
Jan*	634.871,91	516.905,75	0,00
Fev	262.764,61	288.628,74	25.864,13
Mar	329.803,36	496.401,67	166.598,31
Abr	351.339,17	462.208,54	110.869,37
Mai	384.552,91	440.004,59	55.451,68
Jun	347.163,56	450.587,96	103.424,40
Jul	344.549,26	464.513,24	119.963,98
Ago	375.029,06	507.726,53	132.697,47
Set	315.235,24	411.982,71	96.747,47
Out	409.901,17	474.974,93	65.073,76
Nov	360.048,30	478.129,46	118.081,16
Dez*	327.129,22	313.241,45	0,00
TOTAL	4.442.387,77	5.305.305,57	994.771,73

* Com relação aos períodos de janeiro e dezembro/2018, será considerada como efetiva receita auferida o valor consignado no PGDAS-D, que embora superior ao valor médio/mínimo constante da planilha encaminhada pelo DETRAN-RS, corresponde ao somatório das notas fiscais emitidas nos respectivos períodos, conforme o Livro Registro de Notas Fiscais e Serviços Prestados.

ANO 2019	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Omissão de Receita
(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(2)
Jan*	633.673,12	497.331,15	0,00
Fev	388.036,07	483.969,03	95.932,96
Mar	364.079,95	443.057,61	78.977,66
Abr	405.444,28	466.436,25	60.991,97
Mai	349.173,07	470.700,07	121.527,00
Jun	317.479,33	396.930,80	79.451,47
Jul	321.383,60	460.946,56	139.562,96
Ago	286.631,14	410.678,25	124.047,11
Set**	355.438,55	348.088,31	0,00
Out	413.310,14	440.862,31	27.552,17
Nov**	445.533,73	442.316,89	0,00
Dez	308.816,19	311.824,65	3.008,46
TOTAL	4.588.999,17	5.173.141,88	731.051,76

* Com relação ao período de janeiro/2019, será considerada como efetiva receita auferida o somatório das notas fiscais emitidas no período, conforme o Livro Registro de Notas Fiscais e Serviços Prestados, superior ao valor médio/mínimo constante da planilha encaminhada pelo DETRAN-RS, mas inferior ao valor consignado no PGDAS-D.

** Com relação aos períodos de setembro e novembro/2019, será considerada como efetiva receita auferida o valor consignado no PGDAS-D, que embora superior ao valor médio/mínimo constante da planilha encaminhada pelo DETRAN-RS, corresponde ao somatório das notas fiscais emitidas nos respectivos períodos, conforme o Livro Registro de Notas Fiscais e Serviços Prestados.

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 pelo DETRAN. 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 C0035-2021 (e-fls. 2.091/2.098):

“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 reforçada pelo teor do Ofício Circular DFC nº 0002/2020 (e-fls. 2.257/2.259), por meio do qual o próprio DETRAN, ao examinar os reflexos decorrentes da alteração das tabelas de valores aplicáveis aos Centros de Formação de Condutores, reconheceu expressamente que **os valores constantes de seus relatórios representam mera estimativa, podendo, inclusive, superar o faturamento efetivamente auferido pelos CFCs**.

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 no 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. Uma estimativa operacional não pode ser automaticamente convertida em prova definitiva de omissão de receitas.

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. A divergência entre esses dois universos não conduz, por si só, à conclusão de que houve receita omitida. Para tanto, seria indispensável demonstrar que os valores estimados pelo DETRAN correspondiam, efetivamente, a receitas auferidas e não oferecidas à tributação naquelas mesmas competências.

47. **Isso exigiria o confronto dos registros do DETRAN com as notas fiscais emitidas, os contratos celebrados, os cadastros dos candidatos, os comprovantes de pagamento, a escrituração contábil, os extratos bancários, os cancelamentos, as restituições e os demais documentos aptos a demonstrar, individualmente, a efetiva percepção de receitas.**

48. Entretanto, não se identifica, nos elementos constantes dos autos, qualquer demonstração individualizada capaz de vincular os serviços registrados no Sistema GID-GFC a pagamentos efetivamente recebidos e não declarados pela Recorrente.

49. A metodologia empregada acabou invertendo o raciocínio probatório. Presumiu-se que a estimativa produzida pelo DETRAN correspondia necessariamente ao faturamento correto e, a partir dessa premissa, transferiu-se à Contribuinte o ônus de demonstrar, mês a mês, as razões pelas quais sua receita declarada não coincidia com aquela estimativa.

50. Contudo, antes de exigir da Contribuinte a demonstração da inexistência de omissão de receitas, incumbia à Fiscalização demonstrar, por meio de elementos concretos, que os valores estimados correspondiam a receitas efetivamente auferidas nas mesmas competências.

51. Os próprios ofícios expedidos pelo DETRAN demonstram exatamente o contrário.

52. A omissão de receitas constitui infração grave e, como regra, deve ser comprovada mediante elementos objetivos que evidenciem o efetivo ingresso de recursos no patrimônio da pessoa jurídica sem a correspondente tributação.

53. Tradicionalmente, essa demonstração decorre do confronto entre documentos fiscais, escrituração contábil, livros fiscais, movimentação bancária, comprovantes de recebimento, depósitos de origem não comprovada ou quaisquer outros **elementos que evidenciem o efetivo recebimento de valores pelo contribuinte**.

54. No presente caso, entretanto, não se verifica a realização dessa atividade probatória. A Fiscalização não identificou depósitos bancários incompatíveis com as receitas declaradas; não confrontou a movimentação financeira da empresa com sua escrituração; não apontou notas fiscais específicas cuja emissão tivesse sido omitida; não individualizou clientes, contratos ou pagamentos supostamente não registrados; tampouco demonstrou o efetivo ingresso de valores desacompanhados da correspondente tributação.

55. Toda a conclusão acerca da existência de omissão de receitas decorreu exclusivamente da diferença entre os valores declarados pela Contribuinte no PGDAS-D e a estimativa de faturamento elaborada pelo DETRAN.

56. Todavia, conforme expressamente reconhecido pelo próprio órgão responsável pelo sistema, tais relatórios não representam o faturamento efetivo dos Centros de Formação de Condutores, mas mera estimativa baseada na execução das etapas do processo de habilitação, sujeita às distorções decorrentes da diferença entre a data da contratação, do pagamento, da emissão da nota fiscal e da efetiva prestação dos serviços.

57. Não é possível, portanto, presumir a existência de receita omitida apenas porque os valores estimados pelo DETRAN não coincidem com aqueles declarados pela empresa.

58. A estimativa pode justificar a instauração de procedimento fiscal e servir como elemento inicial de investigação. Não substitui, entretanto, a demonstração do fato tributário nem afasta a necessidade de prova acerca da efetiva percepção de receitas não oferecidas à tributação.

59. Também não se mostra possível concluir, automaticamente, pela ausência de emissão de documentos fiscais. A Fiscalização não realizou exame individualizado das notas fiscais emitidas nem identificou operações específicas desacompanhadas da correspondente documentação fiscal. A alegada falta de emissão de documentos fiscais foi inferida exclusivamente da suposta omissão de receitas, a qual, por sua vez, não restou suficientemente demonstrada.

60. A conclusão também encontra respaldo na doutrina.

61. Como ensina Maria Rita Ferragut, a presunção constitui técnica probatória pela qual, a partir da comprovação de um fato indiciário, infere-se juridicamente outro fato (FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 62). A autora deixa claro, contudo, que a presunção pressupõe a demonstração do fato-base que lhe dá suporte, não autorizando que se considere comprovado o fato jurídico tributário sem a correspondente base probatória. Essa compreensão afasta a possibilidade de se presumir a existência de omissão de receitas exclusivamente a partir de estimativas operacionais elaboradas com fundamento em registros administrativos.

62. Na mesma linha, Marco Aurélio Greco afirma que o ônus do contribuinte "não é o de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo". Conclui o autor que "não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador; incumbe ao Fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência" (GRECO, Marco Aurélio. *Do Lançamento*. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 12. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, p. 170-171).

63. Também Fabiana Del Padre Tomé ressalta que a atividade probatória deve recair precisamente sobre o fato cuja ocorrência se pretende demonstrar, ao afirmar que "o objeto da prova é, necessariamente, um fato: o fato aduzido no processo, cuja veracidade se pretende demonstrar". A autora adverte, ainda, que, "mesmo tratando-se de hipótese de tributação pautada em presunções legais, não se opera inversão do ônus da prova", incumbindo à Administração comprovar o fato-base que autoriza a incidência da presunção. Prossegue afirmando que "impõe-se a comprovação do fato presumido, devendo o Fisco demonstrar a ocorrência da situação que, nos termos da lei, enseja a relação implicacional que conduz ao fato presumido" (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 337).

64. Por essas razões, após reexaminar detidamente os documentos dos autos, especialmente os ofícios expedidos pelo próprio DETRAN, revejo o posicionamento anteriormente adotado para acompanhar as razões recursais.

65. Essa mudança de posicionamento decorreu também das discussões iniciadas pelo Conselheiro Henrique Nímer Chamas durante a sessão de julgamento, que levaram a um exame mais aprofundado acerca da natureza e da força probatória dos dados extraídos do Sistema GID-GFC do DETRAN/RS.

65. Nesse contexto, verificou-se que os relatórios do Sistema GID-GFC não refletem o faturamento dos Centros de Formação de Condutores, pois registram a execução dos serviços, sem indicar, com segurança, quando ocorreu a contratação, o recebimento dos valores ou a emissão da nota fiscal.

66. Assim, concluo que os dados utilizados pela Fiscalização não são suficientes, por si só, para sustentar a presunção de omissão de receitas e, consequentemente, a exclusão de ofício da Recorrente do Simples Nacional.

67. Essa conclusão é reforçada por circunstância reconhecida pela própria Autoridade Fiscal. No Processo nº 11000.722219/2021-12, o Parecer Fiscal registra que, em diversos períodos, os valores declarados pela Contribuinte no PGDAS-D superaram aqueles estimados com base nos registros do DETRAN, razão pela qual foi adotada metodologia de compensação entre competências distintas. Confira-se:

“2.51 Entretanto cabe observar, que em oito períodos mensais, o valor do faturamento declarado nos PGDAS-D superou aquele obtido com base no sistema informatizado do DETRAN/RS. Supostamente tal situação teve por origem o entendimento equivocado do CFC RESTINGA, quanto ao momento correto do registro de suas receitas, que conforme já abordado anteriormente, deveria ser feito no momento da efetiva prestação do serviço, uma vez que a fiscalizada fez opção pelo regime de competência para o registro de suas receitas.

2.52 De modo a considerar os valores declarados a maior pela contribuinte, o critério adotado foi de aproveitamento dos valores excedentes apurados, compensando-os com as omissões verificadas nos períodos subsequentes. Assim, com base nos dados constantes nas planilhas inseridas junto ao parágrafo 2.10 do presente Parecer Fiscal, elaboramos os quadros demonstrativos abaixo transcritos nos quais restou evidenciada na coluna (6) a omissão mensal apurada após o aproveitamento do saldo de faturamento declarado a maior pela fiscalizada em períodos anteriores”.

68. Essa circunstância possui especial relevância. Se os registros do Sistema GID-GFC refletissem efetivamente o faturamento de cada competência, não haveria qualquer necessidade de compensação entre períodos distintos. A própria adoção desse procedimento evidencia que a metodologia empregada reconhece, ainda que implicitamente, a inexistência de correspondência temporal entre os registros do DETRAN e a receita tributável de cada mês.

69. Em outras palavras, o próprio Parecer Fiscal demonstra que os dados extraídos do Sistema GID-GFC não reproduzem, com precisão, a receita efetivamente auferida em cada competência, mas apenas informações operacionais cuja correspondência com o faturamento depende de outras verificações probatórias. Tal circunstância confirma que a estimativa elaborada pelo DETRAN constitui elemento meramente indiciário, insuficiente, por si só, para comprovar omissão de receitas ou justificar a exclusão de ofício da Recorrente do Simples Nacional.

70. Em síntese, os elementos constantes dos autos demonstram que a Fiscalização construiu a presunção de omissão de receitas exclusivamente a partir de estimativas operacionais produzidas pelo Sistema GID-GFC. Entretanto, o próprio DETRAN reconhece que tais relatórios não representam o faturamento efetivo dos Centros de Formação de Condutores, não controlam a emissão de documentos fiscais nem acompanham os pagamentos realizados pelos usuários,

podendo inclusive superestimar as receitas efetivamente auferidas. Ausente demonstração individualizada do efetivo ingresso de recursos desacompanhados da correspondente tributação, não se encontram comprovadas a omissão de receitas, a falta de emissão de documentos fiscais ou a utilização de meio fraudulento, circunstâncias indispensáveis à exclusão prevista no artigo 29 da Lei Complementar nº 123/2006.

71. 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

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

73. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin