



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11000.723864/2021-52
ACÓRDÃO	1302-008.074 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MC CENTRO DE FORMACAO DE CONDUTORES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

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 14, de 13 de julho de 2021 (e-fl. 4.829), que declarou a **exclusão da Contribuinte** do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - **Simples Nacional**, com produção de efeitos a partir de 01 de janeiro de 2017, em razão da prática reiterada de 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 MC CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES LTDA., inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob o nº 02.751.617/0001-74, com estabelecimento localizado na Estrada João Antônio da Silveira nº 645, no município de Porto Alegre, RS, em virtude de:

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

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

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

2. De acordo com o “Parecer Fiscal” (e-fls. 03/22), a empresa foi intimada a apresentar livros contábeis (ou Livro Caixa), documentos societários e informações dos sócios, bem como registros relacionados ao ISS. Paralelamente, a Fiscalização obteve junto ao Detran/RS dados detalhados sobre os serviços prestados pela Contribuinte incluindo aulas teóricas e práticas,

exames e aluguel de veículos, permitindo estimar o faturamento mensal da empresa com base na efetiva prestação dos serviços registrados no sistema do órgão estadual.

3. O Detran esclareceu que o faturamento da Contribuinte pode ser estimado a partir de três conjuntos de informações: **i)** serviços delegados, remunerados pelo próprio Detran; **ii)** serviços prestados diretamente aos alunos (aulas e provas); e **iii)** aluguel de veículos. A Fiscalização concluiu que a soma desses elementos representa uma estimativa consistente do faturamento mínimo da empresa, ainda que baseada na data de execução dos serviços e não necessariamente na emissão de notas fiscais.

4. Ao comparar os dados do Detran com os valores declarados pela Contribuinte no PGDAS-D, a Fiscalização identificou divergências. Em diversos meses, especialmente nos anos de 2018 e 2019, o faturamento apurado com base no sistema do Detran foi significativamente superior ao declarado pela Contribuinte, indicando possível omissão de receitas.

5. Diante dessas inconsistências, a Contribuinte foi intimada a justificar as diferenças. Em resposta, alegou que os dados do Detran seriam meramente estimativos e não refletiriam o faturamento real, devido a diferenças temporais entre prestação do serviço, pagamento e emissão de notas fiscais. Sustentou também que concedia descontos aos clientes e que a retenção de 5% realizada pelo Detran não constituiria receita própria, mas sim receita de terceiros.

6. A Fiscalização rejeitou os argumentos. Esclareceu que, no regime de competência adotado pela própria Contribuinte, a receita deve ser reconhecida no momento da prestação do serviço, coincidindo com o registro no sistema do Detran. Ademais, destacou que a retenção de 5% integra a receita bruta para fins de cálculo do Simples Nacional, não podendo ser excluída, conforme entendimento consolidado da Receita Federal. Confira-se:

“2.18 Tendo em vista que o regime de apuração das receitas do CFC RESTINGA é o de **competência**, conforme informado pelo contribuinte e verificado nos PGDAS-D entregues, cabe destacar, por oportuno, em razão das alegações da fiscalizada acima reproduzidas, que no **regime de competência** a receita é considerada realizada e, portanto, auferida, quando um **serviço é prestado** com anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação.

2.19 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**.

(...)

2.21 Quanto à alegação do CFC RESTINGA de que a retenção de 5% (cinco por cento) efetuada pelo DETRAN-RS sobre o valor das aulas, não corresponde à receita do CFC, constituindo receita de terceiros, demonstraremos na sequência tratar-se de afirmação improcedente, uma vez que tal valor compõe a base de cálculo do Simples Nacional.

2.22 Registre-se que não cabe ao contribuinte deduzir da base de cálculo qualquer tipo de custo ou despesa da atividade, como os repasses de 5% (cinco por cento) ao Detran-RS dos valores de horas-aula práticas e teóricas ministradas (conforme art. 2º do Anexo VIII da Portaria Detran/RS nº 181/2016). Caso desejasse abater esses custos da base de cálculo de tributação, por óbvio, deveria o sujeito passivo optar por outro regime de tributação (como o Lucro Real).

2.23 Nesse sentido a Solução de Consulta Cosit nº 160, de 28 de dezembro de 2020, reitera que a receita bruta para definição da base de cálculo, no caso de prestação de serviços, corresponde ao preço integral constante na nota fiscal:

(...)”. (Destques no original)

7. Também foi observado que a Contribuinte não apresentou documentação suficiente para comprovar a concessão de descontos alegada, nem contestou administrativamente os dados do Detran, embora tivesse acesso mensal aos relatórios oficiais de remuneração. A ausência de impugnação desses dados reforçou a presunção de sua veracidade.

8. Além disso, verificaram-se inconsistências na documentação fiscal apresentada, como ausência de diversas notas fiscais e descrições genéricas dos serviços, dificultando a verificação das operações. A Fiscalização concluiu que os registros do Detran representam dados reais, e não meramente estatísticos, pois derivam diretamente dos serviços efetivamente prestados e registrados pela própria Contribuinte.

9. Com base nessa análise, concluiu-se que houve omissão de receitas, totalizando mais de R\$ 2,6 milhões no período fiscalizado, o que corresponde a mais de 26% do faturamento efetivo da empresa, verificada em 28 dos 36 meses analisados.

10. A Contribuinte foi cientificada do Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional e entendeu por apresentar Manifestação de Inconformidade (e-fls. 4.836/4.839), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Sustenta que as divergências apuradas decorrem exclusivamente de um descompasso temporal entre o momento de emissão das notas fiscais e o momento em que o Detran registra a prestação dos serviços.
- (ii) Afirma que adota formalmente o regime de competência, emitindo a nota fiscal na contratação do serviço, independentemente do pagamento pelo cliente, o qual pode ocorrer posteriormente.
- (iii) Argumenta que, o Detran reconhece as receitas apenas quando as aulas são efetivamente realizadas e registradas em seu sistema. Assim, a diferença entre os valores declarados e os apurados pelo Fisco resultaria dessa diferença de critérios temporais, e não de omissão de receitas.

11. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Manifestação de Inconformidade apresentada fosse apreciada. E, em 26 de maio de 2022, a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (“DRJ/09”), em Acórdão de nº

109-011.210 (e-fls. 4.857/4.863), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) Constatou-se que, ao longo de três anos, houve significativa divergência entre a receita declarada e a apurada, totalizando cerca de R\$ 2,6 milhões, com impacto expressivo especialmente em 2019.
- (ii) A tese da Impugnante, de que as diferenças decorreriam de descompasso temporal entre emissão de notas fiscais e registro no Detran, foi rejeitada. Entendeu-se que tal explicação é inverossímil, pois divergências meramente temporais tenderiam a se compensar ao longo do tempo, o que não ocorreu; ao contrário, verificou-se acúmulo contínuo de diferenças em prejuízo do Fisco.
- (iii) Destacou-se, ainda, que, se a lógica apresentada fosse válida, haveria inicialmente diferenças em sentido inverso (receitas declaradas maiores que as registradas), o que também não se verificou. Assim, a inconsistência dos dados reforça a conclusão de omissão de receitas.
- (iv) A decisão também aponta a ausência de comprovação documental das alegações, evidenciando o caráter meramente retórico da defesa. Ademais, identificou-se contradição interna na argumentação, uma vez que a empresa afirma adotar o regime de competência, mas descreve prática incompatível tanto com esse regime quanto com o regime de caixa.

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

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019 EXCLUSÃO. PRÁTICA REITERADA. OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL.

Não merece prosperar a alegação de que a divergência entre a receita bruta declarada e a obtida a partir de registros da prestação de serviço em órgão estadual constitui decorrência relativa aos diferentes critérios temporais adotados no reconhecimento das receitas, quando essa afirmação não é acompanhada de qualquer comprovação documental de sua veracidade, bem como quando se mostra sofismática, na medida em que o mero descompasso temporal tenderia a equalizar os valores ao longo dos três períodos apurados, circunstância não verificada, já que a diferença, em desfavor da apuração da base de cálculo tributável, apenas se acentuou ao longo do tempo. Verificada a realização dessa conduta, que implicou a omissão de receitas em 28 dos 36 meses verificados, justificada está a exclusão do Simples Nacional.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

13. A Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 109-011.210, através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (“DTE”), conforme se verifica do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (e-fl. 4.867), e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 4.872/4.876), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Manifestação de Inconformidade.

14. E, conforme se verifica do “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 4.877), os autos foram encaminhados para este E. CARF para prosseguir com o julgamento do Recurso Voluntário.

15. É o relatório.

VOTO

Conselheira **Miriam Costa Faccin**, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

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

17. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **14.06.2022** (e-fl. 4.867, apresentando o Recurso Voluntário, ora analisados, no dia **14.07.2022** (e-fl. 4.871), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972².

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

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

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

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

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

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

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

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

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

18. 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

19. A controvérsia devolvida a este Colegiado, tem por objeto a análise de regularidade do Ato Declaratório Executivo DRF/PEL Nº 14, de 13 de julho de 2021, que excluiu a Contribuinte do Simples Nacional, com efeitos retroativos a 01.01.2017, 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.

20. 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.

21. Pela pertinência, transcrevem-se os seguintes trechos do relatório “Parecer Fiscal – Exclusão do Simples Nacional” (e-fls. 03/22):

“2.50 Conforme perfeitamente evidenciado nas planilhas transcritas junto ao parágrafo 2.10 do presente Parecer Fiscal, confrontada a receita declarada pelo CFC RESTINGA com aquela informada pelo DETRAN-RS, verifica-se que houve uma expressiva omissão de receitas no período auditado. O valor omitido alcançou a soma de R\$ 2.618.521,20, concluindo-se que mais de 26% das receitas auferidas foram subtraídas da tributação, prática recorrente do CFC CACHOEIRINHA em 28 dos 36 meses do período destacado.

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.

ANO 2017	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Omissão de Receitas Apurada	Saldo a compensar no período subsequente	Omissão de Receitas após compensação
(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(2)	(5)	(6)
Jan	140.614,98	277.724,44	137.109,46	-	137.109,46
Fev	99.789,30	224.159,96	124.370,66	-	124.370,66
Mar	143.281,27	273.978,74	130.697,47	-	130.697,47
Abr	161.852,32	209.494,68	47.642,36	-	47.642,36
Mai	409.445,50	261.011,51	-148.433,99	148.433,99	-
Jun	252.284,83	252.106,02	-178,81	148.612,80	-
Jul	257.905,16	258.717,25	812,09	147.900,71	-
Ago	201.926,78	291.054,46	89.127,68	58.673,03	-
Set	357.683,24	243.743,37	-113.939,87	172.612,90	-
Out	410.838,06	254.975,23	-155.862,83	328.475,73	-
Nov	207.567,99	249.765,83	42.197,84	286.277,89	-
Dez	188.245,61	270.525,82	82.280,21	203.997,68	-

ANO 2018	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Diferença	Saldo a compensar no período subsequente	Omissão de Receitas a considerar no período
(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(2)	(5)	(6)
Jan	205.053,25	314.208,39	109.155,14	94.842,54	-
Fev	173.287,93	235.554,55	62.266,62	32.575,92	-
Mar	199.077,38	288.050,40	88.973,02	-	56.397,10
Abr	209.035,54	263.871,96	54.836,42	-	54.836,42
Mai	175.442,38	258.050,77	82.608,39	-	82.608,39
Jun	172.837,85	248.447,90	75.610,05	-	75.610,05
Jul	180.180,70	273.539,77	93.359,07	-	93.359,07
Ago	198.302,77	268.525,65	70.222,88	-	70.222,88
Set	220.494,76	218.007,22	-2.487,54	2.487,54	-
Out	229.402,92	306.587,80	77.184,88	-	74.697,34
Nov	232.559,60	269.941,00	37.381,40	-	37.381,40
Dez	296.591,60	264.894,13	-31.697,47	31.697,47	-

ANO 2019	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Diferença	Saldo a compensar no período subsequente	Omissão de Receitas a considerar no período
(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(2)	(5)	(6)
Jan	374.445,86	319.649,87	-54.795,99	86.493,46	-
Fev	213.379,31	298.338,04	84.958,73	1.534,73	-
Mar	278.788,74	255.073,16	-23.715,58	25.250,31	-
Abr	94.787,09	298.386,00	203.598,91	-	178.348,60
Mai	102.275,92	306.310,31	204.034,39	-	204.034,39
Jun	71.488,07	259.933,01	188.444,94	-	188.444,94
Jul	92.811,17	303.349,29	210.538,12	-	210.538,12
Ago	120.391,96	287.010,13	166.618,17	-	166.618,17
Set	75.859,01	254.799,52	178.940,51	-	178.940,51
Out	105.078,98	333.446,49	228.367,51	-	228.367,51
Nov	160.002,76	280.077,31	120.074,55	-	120.074,55
Dez	112.025,45	270.247,26	158.221,81	-	158.221,81

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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 imprecisos, em violação ao dever de busca da verdade material e ao artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN)³.

26. 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**.

27. A propósito, transcrevem-se trechos do ofício emitido pelo DETRAN (e-fls. 351/358):

“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;

³ **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.

- 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”.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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:

“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.

ANO 2017	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Omissão de Receitas Apurada	Saldo a compensar no período subsequente	Omissão de Receitas após compensação
(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(2)	(5)	(6)
Jan	140.614,98	277.724,44	137.109,46	-	137.109,46
Fev	99.789,30	224.159,96	124.370,66	-	124.370,66
Mar	143.281,27	273.978,74	130.697,47	-	130.697,47
Abr	161.852,32	209.494,68	47.642,36	-	47.642,36
Mai	409.445,50	261.011,51	-148.433,99	148.433,99	-
Jun	252.284,83	252.106,02	-178,81	148.612,80	-
Jul	257.905,16	258.717,25	812,09	147.900,71	-
Ago	201.926,78	291.054,46	89.127,68	58.673,03	-
Set	357.683,24	243.743,37	-113.939,87	172.612,90	-
Out	410.838,06	254.975,23	-155.862,83	328.475,73	-
Nov	207.567,99	249.765,83	42.197,84	286.277,89	-
Dez	188.245,61	270.525,82	82.280,21	203.997,68	-

ANO 2018	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Diferença	Saldo a compensar no período subsequente	Omissão de Receitas a considerar no período
(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(2)	(5)	(6)
Jan	205.053,25	314.208,39	109.155,14	94.842,54	-
Fev	173.287,93	235.554,55	62.266,62	32.575,92	-
Mar	199.077,38	288.050,40	88.973,02	-	56.397,10
Abr	209.035,54	263.871,96	54.836,42	-	54.836,42
Mai	175.442,38	258.050,77	82.608,39	-	82.608,39
Jun	172.837,85	248.447,90	75.610,05	-	75.610,05
Jul	180.180,70	273.539,77	93.359,07	-	93.359,07
Ago	198.302,77	268.525,65	70.222,88	-	70.222,88
Set	220.494,76	218.007,22	-2.487,54	2.487,54	-
Out	229.402,92	306.587,80	77.184,88	-	74.697,34
Nov	232.559,60	269.941,00	37.381,40	-	37.381,40
Dez	296.591,60	264.894,13	-31.697,47	31.697,47	-

ANO 2019	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Diferença	Saldo a compensar no período subsequente	Omissão de Receitas a considerar no período
(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(2)	(5)	(6)
Jan	374.445,86	319.649,87	-54.795,99	86.493,46	-
Fev	213.379,31	298.338,04	84.958,73	1.534,73	-
Mar	278.788,74	255.073,16	-23.715,58	25.250,31	-
Abr	94.787,09	298.386,00	203.598,91	-	178.348,60
Mai	102.275,92	306.310,31	204.034,39	-	204.034,39
Jun	71.488,07	259.933,01	188.444,94	-	188.444,94
Jul	92.811,17	303.349,29	210.538,12	-	210.538,12
Ago	120.391,96	287.010,13	166.618,17	-	166.618,17
Set	75.859,01	254.799,52	178.940,51	-	178.940,51
Out	105.078,98	333.446,49	228.367,51	-	228.367,51
Nov	160.002,76	280.077,31	120.074,55	-	120.074,55
Dez	112.025,45	270.247,26	158.221,81	-	158.221,81

”

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. Nesse sentido, consignou o Ofício Circular DFC nº C0039-2021 (e-fls. 351/358):

“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.)

41. A conclusão é reforçada pelo teor do Ofício Circular DFC nº 0002/2020, 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**.

42. 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”.

43. 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.

44. 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.

45. 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.

46. 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.**

47. 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.

48. **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.**

49. 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.

50. 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.

51. 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.

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

53. 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.

54. 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.**

55. 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.

56. 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.

57. 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.

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

59. 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.

60. 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.

61. A conclusão também encontra respaldo na doutrina.

62. 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.

63. 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).

64. 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).

65. 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.

66. Essa mudança de posicionamento decorre 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.

67. 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.

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

69. Ora, 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.

70. 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.

71. 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.

72. 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

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

74. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin