



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.724732/2021-48
ACÓRDÃO	1101-002.012 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	C F C DOIS IRMAOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2017

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. SIMPLES NACIONAL. OMISSÃO DE RECEITAS.

Incorre em hipótese de exclusão de ofício do Simples Nacional o optante que, reiteradamente, preste informação falsa em PGDAS-D oferecendo à tributação receitas menores que as efetivamente percebidas, omitindo intencionalmente parte de sua receita bruta.

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DE OFÍCIO.

O contribuinte que pratica reiteradamente infração à disposição da Lei Complementar nº 123/2006 sujeita-se à pena de exclusão de ofício do Simples Nacional, prevista no art. 29, V e 8º, da mesma Lei Complementar.

PRÁTICA REITERADA. CARACTERIZAÇÃO.

Nos termos do parágrafo 9º, inciso II, do art. 29 da Lei Complementar 123/2006, configura-se a prática reiterada, a segunda ocorrência de idênticas infrações, incorrida mediante 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.

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. SIMPLES NACIONAL. FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL. PRÁTICA REITERADA.

Incorre em hipótese de exclusão de ofício do Simples Nacional o optante que intencionalmente deixe de emitir notas fiscais de vendas ou de prestação de serviços, por mais de um período de apuração.

SIMPLES NACIONAL. INÍCIO DOS EFEITOS DA EXCLUSÃO DE OFÍCIO.

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.

SIMPLES NACIONAL. 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 no regime do Simples Nacional, haverá impedimento da opção pelo regime pelos 10 anos-calendário seguintes ao início dos efeitos da exclusão de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para manter a exclusão do Simples Nacional.

assinado digitalmente

Conselheiro **Edmilson Borges Gomes** – Relator

assinado digitalmente

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes (Relator), Efigênio de Freitas Júnior (Presidente), Jeferson Teodorovicz, Roney Sandro Freire Correa, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

RELATÓRIO

1. Trata este processo de exclusão de ofício do Simples Nacional por ocorrência das hipóteses previstas nos incisos V, XI, § 1º e 2º, e incisos I e II do § 9º do artigo 29 da Lei Complementar nº 123/2006.

2. A exclusão de ofício, formalizada no Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 15, de 9 de agosto de 2021, fls. 2521, foi decorrente de procedimento fiscal que também culminou em autos de infração formalizados nos processos nºs 11000.725728/2021-05 e 11000.725742/2021-09, apensados a este, e que serão objeto de julgamento nesta sessão.

3. Relata a fiscalização em seu Parecer para exclusão do Simples Nacional que:

- Previamente ao início da ação fiscal, foram obtidos, por meio do Ofício nº 94/2020/SRRF10/RFB/ME-RS, junto ao Departamento de Trânsito do Rio Grande do Sul (DETRANRS), dados constantes nos seus sistemas informatizados que permitiram apurar o faturamento mensal estimado do sujeito passivo, que é um Centro de Formação de Condutores, nos anos de 2017, 2018 e 2019.

- A fiscalização iniciou-se em 29/10/2020 quando o CFC DOIS IRMÃOS foi intimado a apresentar, através de Termo de Início de Fiscalização, no prazo de vinte dias, os seguintes documentos:

1. cópia dos Atos Constitutivos e respectivas alterações posteriores.
2. Livros Caixa relativos aos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019 devidamente escriturados, devendo estar neles contidos os registros de toda a movimentação financeira, inclusive bancária. Opcionalmente, a critério da empresa, a exigência do Livro Caixa poderá ser substituída pelos livros contábeis (Diário e Razão), caso a empresa mantenha contabilidade para o registro de suas operações.
3. cópia da Carteira de Identidade (RG) e do comprovante de residência dos sócios integrantes do quadro social nos anos de 2017 a 2019.

- Em 16/11/2020 a Fiscalizada apresentou todos os itens solicitados.

- O DETRAN/RS, em resposta ao ofício encaminhado pela fiscalização, esclareceu que “as informações financeiras informadas se trata 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. Contudo, entendemos que tais informações, considerando uma temporalidade anual, podem ser utilizados como base de Faturamento médio/mínimo dos CFCs”.

- Para melhor compreensão, o DETRAN/RS esclareceu, ainda, que os serviços que o CFC presta ao cidadão se dividem 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:

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:

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 aluguéis de veículos são registrados no sistema do DETRAN/RS.” - O DETRAN-RS elabora três relatórios para estimar o faturamento mensal do CFC:

1. RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DETRAN-RS/ESTIMATIVA FATURAMENTO HORAS/AULA, com três colunas:

- a. Valores da Remuneração Total paga pelo DETRAN/RS ao CFC;
- b. Valores da Retenção que o DETRAN-RS faz no momento do repasse mensal da remuneração devida ao CFC, equivalente a 5% do valor total das aulas teóricas e práticas;
- c. Estimativa de valores com aulas teóricas e práticas recebido pelo CFC dos cidadãos, conforme a data de execução das aulas teóricas e práticas.

2. RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO SERVIÇOS ALUGUEL VEÍCULO AULAS CAT. C, D e E, com duas colunas:

- a. Quantidades de aulas;
- b. Valores com aluguel de veículos para a realização de aulas práticas.

3. RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO SERVIÇOS ALUGUEL DE VEÍCULO PARA PROVA PRÁTICA, com duas colunas:

- a. Quantidade de provas;
- b. Valores com aluguel de veículos para a realização de provas práticas.

- Assim, o faturamento mensal do CFC apurado pelo DETRAN/RS corresponde à 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”**.

- **De posse das informações descritas nos itens 1.3 e 2.3 a 2.7 do Parecer, a fiscalização montou planilhas, obtendo uma comparação, nos anos de 2017, 2018 e 2019, entre o faturamento mensal do CFC DOIS IRMÃOS informado pelo DETRAN-RS e o declarado pela Fiscalizada na PGDASD.**

- Pela análise das planilhas, é possível constatar a existência de divergências que superam R\$ 1.900.000,00, ou seja, quase 25% das receitas auferidas subtraídas da tributação, prática recorrente em 33 dos 36 meses do período destacado.

- Em virtude das diferenças apuradas entre os dados declarados nos PGDASD e os dados obtidos junto ao DETRAN/RS, conforme itens 2.8 e 2.9 do Parecer, o CFC DOIS IRMÃOS foi cientificado do Termo de Intimação O1, por meio do qual foram solicitados esclarecimentos das divergências.

- Em resposta, em 26/02/2021, o CFC DOIS IRMÃOS apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, no qual afirma que:

“O sistema informatizado do DETRAN/RS registra a prestação de serviços realizados pelos CFC. Assim, a prestação dos serviços são informados 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 quando se dá a emissão da Nota Fiscal pelo CFC.

O Centro de Formação de Condutores é uma empresa de prestação de serviços, que apura a sua receita tributada pelo **regime de competência**, ou seja, quando da contratação da prestação de serviços. Nas suas operações, existe um volume significativo de valores que são recebidos antes da efetiva prestação do serviço, em função de o seu cliente efetuar o pagamento no momento da contratação. Porém, em praticamente todos os casos, o serviço é prestado em competências posteriores ao recebimento, e em alguns casos, nem chega a ser prestado.

O faturamento da empresa está consubstanciado na escrituração contida nos livros diários e razão juntados a este dossiê eletrônico, os relatórios gerados pelo sistema informatizado do Detran/RS, tão somente tem a função de disponibilizar as informações, referentes aos processos de habilitação de condutores e de veículos e dos demais serviços correlatos sob sua responsabilidade.

Outrossim, os 5% referente a retenção efetuada pelo DETRAN/RS sobre a remuneração do CFC, não tem natureza de faturamento, já que se revela como ônus a ser pago pelo contribuinte à Autarquia Estadual, não podendo ser incluído na base de cálculo para a cobrança do Simples Nacional.” - Em 13/05/2021 a Fiscalizada apresentou resposta ao TIF O4, onde afirmou que:

“É preciso registrar que os Centros de Formação de Condutores são empresas privadas, que exercem atividades de Formação e Aperfeiçoamento de Condutores de Veículos Automotores, cujo objetivo social é atividade de instrução teórico técnica e prática de direção veicular; formação, atualização e reciclagem de candidatos e condutores de veículos automotores; avaliação psicológica, exames de aptidão física e mental; serviços de processo de habilitação de condutores, mediante a delegação do serviço público através do credenciamento. Dentro deste contexto, é oportuno esclarecer que a Portaria 181/2016 institui regulamentação e operacionalização dos Centros de Formação de Condutores, determina que os Centros de Formação de Condutores disponibilizem em sistema informatizado informações, relativas às condições administrativas do CFC, referentes aos processos de habilitação de condutores e de veículos e dos demais serviços correlatos sob sua responsabilidade.

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

Os registros obtidos juntos ao Detran/RS referem-se tão somente as quantidades de aulas ministradas, de acordo com registrado no sistema informatizado.

O faturamento da empresa está consubstanciado na escrituração contida nos livros contábeis, bem como as Notas Fiscais juntadas a este dossiê eletrônico, os relatórios gerados pelo sistema informatizado do Detran/RS, tão somente tem a função de disponibilizar as informações, referentes aos processos de habilitação de condutores e de veículos e dos demais serviços correlatos sob sua responsabilidade.

De outro lado, os 5% referente a retenção efetuada pelo DETRAN/RS sobre a remuneração do CFC, não tem natureza de faturamento, já que se revela como ônus a ser pago pelo contribuinte à Autarquia Estadual, não podendo ser incluído na base de cálculo para a cobrança do Simples Nacional.”

- Tendo em vista que o regime de apuração das receitas do CFC DOIS IRMÃOS é o de competência, conforme afirmado pela Fiscalizada e verificado nos PGDAS-D entregues, destaca a fiscalização que, em razão das alegações do contribuinte 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.

- 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.

- **Relata a fiscalização que, admitindo-se a possibilidade da existência de emissão de Nota Fiscal pelo CFC em determinado período, com o registro da prestação de serviços em período subsequente, também deve se supor a existência no período subsequente, de Notas Fiscais relativas a serviços prestados posteriormente, portanto, ao longo do tempo existiria uma equalização de valores, justificando a observação no ofício encaminhado pelo DETRAN-RS nº DFC 0004-2021, datado de 04 de março de 2021, de “Faturamento médio/mínimo”, considerando uma temporalidade anual. A expressão “mínimo”, entende a fiscalização derivar da impossibilidade da autarquia de controlar a emissão ou não das notas fiscais para os cidadãos, como afirmado no Ofício nº DFCOD004-2021, o que poderia acarretar a existência de serviços prestados sem o correspondente registro, ficando o faturamento decorrente à margem da tributação.**

- Prossegue a fiscalização aduzindo que, quanto à alegação do CFC DOIS IRMÃOS de que a retenção de 5% (cinco por cento) efetuada pelo DETRAN-RS sobre o valor das aulas, não corresponderia à receita do CFC, constituindo receita de terceiros, tal afirmação é improcedente, uma vez que tal valor compõe a base de cálculo do Simples Nacional. Isto porque, segundo a fiscalização, 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).

- 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.

- Considerando que o CFC tem as obrigações acessórias de: (a) emitir nota fiscal pela totalidade da remuneração decorrente dos serviços prestados ao Detran-RS, conforme valores definidos em Portarias, tendo como destinatário dos serviços o Detran-RS, e (b) emitir nota fiscal pela totalidade dos serviços realizados, como aulas teóricas e práticas e aluguéis de veículos para aulas e provas, sendo que estas têm como destinatário os cidadãos que solicitam tais serviços; conclui a fiscalização que não encontra amparo na legislação que regula o Simples Nacional a não inclusão na base de cálculo, nem é possibilitada a dedução da retenção correspondente aos 5% (cinco por cento) dos serviços próprios.

- Face à manifestação da fiscalizada, não assumindo como corretos os valores de faturamento extraídos das informações constantes nos sistemas informatizados do DETRAN-RS, que serviriam no seu entendimento “tão somente para disponibilizar informações referentes aos processos de habilitação de condutores e de veículos e dos demais serviços. ..” foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal 02, o qual solicitava a apresentação dos seguintes elementos:

“1. Apresentar os relatórios/consultas mensais denominados TOTAL REMUNERAÇÃO, disponibilizados pelo Detran ao Sujeito Passivo nos termos do caput do art. 6º do anexo VII da Portaria DETRAN-RS 181 de 2016 e referentes aos serviços e valores de remuneração dos CFC.

2. Cópia das Informações dirigidas ao DETRAN-RS, contendo as discrepâncias encontradas na comparação entre o relatório do DETRAN-RS e o registro do CFC, a respeito das receitas obtidas pela Dois irmãos, bem como eventual resposta do órgão estadual e as correções realizadas.

- Em 22/03/2021, foi apresentada a resposta, na qual o contribuinte juntou os relatórios solicitados no item 1 do Termo de Intimação, bem como as notas fiscais emitidas ao Detran-RS em valores coerentes com as planilhas do item 2.11 do

Parecer, sem menção a correções que teriam sido encaminhadas ao órgão estadual.

- Em análise ao relatório “Totais de Remuneração” (item 1 do Termo de Intimação), a fiscalização verificou que o documento especifica a competência e o período em que se deu a prestação dos serviços delegados, a discriminação deles, o valor unitário de cada serviço, e, por fim, o valor total correspondente. Ao final de cada período mensal, encontra-se o somatório dos serviços delegados prestados pelo CFC no respectivo mês, designado pela expressão “TOTAL CRÉDITOS (R\$)”.

Também, ao final de cada período, foi constatada a existência de valor lançado com o histórico de “PREVISÃO DE RETENÇÃO DO PERC. HORAS AULA”. Tal valor corresponde ao previsto no art. 2º do Anexo VIII da Portaria DETRAN/RS nº 181/2016, referindo-se aos serviços próprios de horas-aula teóricas e práticas de direção veicular.

- Quanto ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 02, que solicitava a apresentação de contestação aos dados mensais disponibilizados pelo DETRAN-RS ao CFC DOIS IRMÃOS e respectiva documentação comprobatória, o contribuinte nada apresentou. Ora, o referido relatório serve de base para o pagamento dos serviços delegados (RENACH expedição e renovação, exame de aptidão física e mental e avaliação psicológica) e para a retenção de 5% sobre os valores das aulas práticas e teóricas ministradas pelo CFC. As quantidades de serviços delegados e de aulas práticas e teóricas ministradas, constantes nos sistemas informatizados do DETRAN-RS são dados reais e permitem apurar o faturamento efetivo do contribuinte, não servindo apenas para os controles dos processos de habilitação dos condutores, como anteriormente afirmado pelo sujeito passivo, os quais multiplicados pelos seus valores unitários previstos nos anexos VII e VIII da Portaria DETRAN/RS nº 181, de 2016, correspondem ao faturamento real do CFC DOIS IRMÃOS no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2019. Ressalta a fiscalização que, conforme disposto na Portaria DETRAN/RS nº 181/2016, é com base nesses registros que o Detran apura o valor correspondente a 5% (de todas as aulas teóricas e práticas de direção veicular ministradas) que o CFC deve repassar ao órgão.

- Observa a fiscalização que a empresa teve acesso mensalmente ao relatório produzido pelo DETRAN-RS denominado “Total da Remuneração”, referente aos serviços e valores de remuneração do CFC. Solicitada pelo item 2 do Termo de Intimação nº 02 a apresentar contestação encaminhada ao DETRAN/RS, refutando os dados constantes do relatório em questão, o que poderia ter feito em consonância com o estabelecido na Portaria DETRAN/RS nº 181/2016, Anexo VII, art. 6º, parágrafo único, a intimada adotou o silêncio, nada apresentando. Então pressupõe a fiscalização que o CFC DOIS IRMÃOS 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.

- Desta forma, não tendo a fiscalizada encaminhado ao DETRAN-RS, 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, todas tidas como inconsistentes, entendeu a fiscalização como legítimo o faturamento mensal constante da informação recebida do DETRAN-RS.

- Em 20/04/2021, o contribuinte foi cientificado, via DTE, do Termo de Intimação Fiscal nº 3, por meio do qual foi solicitado a apresentar Livro de Registro do Imposto sobre Serviços, elaborado para a Prefeitura Municipal, ou documento equivalente, preferencialmente em meio digital, ou justificativa que ampare sua dispensa. Em 20/04/2021 apresentou os Relatórios das NFS Emitidas — Prestador entregues à Prefeitura Municipal.

- A fiscalização ao analisar os Relatórios das NFS Emitidas — Prestador entregues para a Prefeitura Municipal, referentes aos anos de 2017, 2018 e 2019, chegou à conclusão de que o CFC DOIS IRMÃOS não emitiu as notas fiscais sobre as receitas omitidas, portanto, muitos tomadores de serviço não receberam a correspondente nota fiscal relativa à prestação do serviço (nos 33 meses listados, dos 36 do período sob fiscalização), prática usual quando se deseja sonegar tributos.

- Apesar de constar nos sistemas informatizados do DETRAN-RS o registro da aula prática ou teórica no momento da prestação deste serviço, e, apesar do seu valor servir de base para a retenção de 5% sobre o repasse da remuneração mensal do CFC, aduz a fiscalização que não foram emitidas as notas fiscais sobre a totalidade dos serviços prestados e não foi declarado em PGDAS-D a totalidade das receitas auferidas, sistematicamente, deliberadamente, visando ao pagamento a menor de tributos, caracterizando a conduta dolosa do CFC DOIS IRMÃOS.

- Portanto, relata a fiscalização que a não emissão de nota fiscal de prestação de serviços sobre quase 1/4 do total dos serviços prestados ao longo dos anos de 2017, 2018 e 2019, constitui-se em descumprimento reiterado do inciso | do caput do art. 26 da Lei Complementar nº 123, de 2006, estando previsto no inciso XI| do art. 29 deste mesmo diploma legal como mais uma das hipóteses de exclusão de ofício do Simples Nacional.

- Observa a fiscalização que em três períodos mensais o valor do faturamento declarado nos PGDAS-D superou aquele obtido com base no sistema informatizado do DETRAN/RS.

- Assim, com base nos dados constantes nas planilhas inseridas junto ao parágrafo 2.8 do Parecer Fiscal, foram elaborados os quadros demonstrativos nos quais restou a omissão mensal apurada após o aproveitamento do saldo de faturamento declarado a maior pela fiscalizada em períodos anteriores.

- Confrontada a receita declarada pelo CFC DOIS IRMÃOS com aquela informada pelo DETRAN-RS, verificou a fiscalização que houve uma expressiva omissão de

receitas no período auditado. O valor omitido alcançou soma superior a R\$ 1.900.000,00, concluindo a fiscalização que cerca de 25% das receitas auferidas foram subtraídas da tributação, prática recorrente do CFC DOIS IRMÃOS em 33 dos 36 meses do período destacado.

- Aduz a fiscalização que não é concebível que nos 36 períodos mensais auditados, em 33 tenha-se verificado faturamento declarado pelo CFC DOIS IRMÃOS em valor inferior ao obtido com base no sistema informatizado do DETRAN-RS, e, que tal fato como reputado pela Fiscalizada deva-se ao simples descompasso entre a efetiva prestação dos serviços e a sua contratação ou recebimento. Além disso, no regime de competência a receita é auferida no momento da efetiva prestação do serviço, que coincide com o efetivo registro nos sistemas informatizados do DETRAN/RS.

- Desse modo, de janeiro de 2017 a dezembro de 2019, constatou a fiscalização a prática de omissão de receitas, mês a mês, configurando prática reiterada a fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável no Simples Nacional.

- Portanto, a fiscalização concluiu pela ocorrência da situação prevista como hipótese de exclusão de ofício do Simples Nacional prevista no inciso V do art. 29 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

- Segundo a fiscalização, o CFC DOIS IRMÃOS, inequivocamente, utilizou-se de meio fraudulento com intuito de fraude, ao preencher o PGDAS-D nos meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2019, de forma contínua e deliberada, com informações que reduziram os tributos que deveriam ser informados e pagos ao erário. À ocorrência da segunda infração idêntica, no caso de utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento é suficiente para caracterizar a prática reiterada, para os fins dispostos no inciso V do caput do art. 29 da Lei Complementar nº 123, de 2006, sendo que, no caso em tela, foram 33 infrações idênticas de um total de 36 possíveis.

- Conclui a fiscalização pela exclusão da empresa de responsabilidade limitada inscrita no CNPJ sob o nº 02.742.176/0001-44 do Simples Nacional **desde 1º de janeiro de 2017, mês em que se iniciou a prática reiterada de infrações, com impedimento de nova opção por 10 (dez) anos calendário, em virtude da utilização de meio fraudulento que buscou induzir ou manter a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto na Lei Complementar**, omitindo receitas, que deveriam ter sido declaradas em PGDAS-D e não emitindo Notas Fiscais de Serviço sobre a totalidade dos serviços prestados em 33 dos 36 meses dos anos de 2017, 2018 e 2019, com fundamento nos incisos V, XI, § 1º, § 2º e incisos I e II do § 9º do art. 29 da Lei Complementar 123, de 2006.

A exclusão de ofício foi formalizada no “Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 15, de 9 de agosto de 2021, fls. 2521, com os seguintes motivos e fundamentos:

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 CFC Dois Irmãos Ltda, inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob o nº 02.742.176/0001-44, com estabelecimento matriz localizado na Rua Berlim, 231 em Dois irmãos - Rio Grande do Sul, em virtude de:

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

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

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

Art. 2º A exclusão de ofício e seus efeitos decorrem do disposto no inciso V, XI, 8§ 12º, 2º e incisos I e II do § 9º do art. 29 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

4. A empresa apresentou sua manifestação de Inconformidade (e-fls. 2528-2546), com as alegações a seguir:

- Não obstante, a cooperação com a fiscalização, cumprindo com todas as intimações fiscais, com a apresentação de todos os documentos solicitados e esclarecimentos que se fizeram necessários, o procedimento fiscal culminou na exclusão da impugnante do regime do Simples Nacional, consoante Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 15/2021.

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

- O artigo 5º do anexo I da Portaria 181/2016 afirmaria que dentre as obrigações do CFC, estariam “os registros necessários às atividades diárias dos CFCs credenciados serão realizados no sistema informatizado do DETRAN/RS, por seus profissionais”, não contemplando o dever de informar os seus dados contábeis e financeiros.

- Os registros obtidos juntos ao Detran/RS referir-se-iam tão somente às quantidades de aulas ministradas, de acordo com registrado no sistema informatizado do Detran/RS. O relatório mensal apresentado ao DETRAN/RS seria

uma forma de a autarquia fiscalizar os Centro de Formação de Condutores, tal relatório não possuiria vinculação com a obrigação tributária.

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

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

- Outrossim não se poderia conceber que o fisco utilizasse como única prova da alegada omissão de receita uma informação que se mostraria frágil e inconsistente, uma “estimativa” de faturamento não seria comprovação de faturamento, não sendo prova adequada a ser utilizada pelo fisco.

- A remuneração do CFC com relação aos serviços próprios ocorreria quando da contratação feita pelo consumidor, momento em que seriam recebidos os valores contratados) emitida a nota fiscal; já a parcela das receitas relativas aos serviços delegados, repassada pelo Detran/RS, ocorreria no mês em que registrada a atividade no Sistema GID, através de emissão de nota fiscal contra o Detran/RS. Isto é, quando contratado o serviço seria aberto processo e neste ato seriam cobrados os serviços e emitida a nota fiscal, ou seja, os serviços poderiam ser realizados em até dois anos, apontando o roteiro, este em sendo rápido demoraria no mínimo 45 dias.

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

- Desta feita, ressalta a Manifestante que a prova existente no Procedimento Administrativo Fiscal seria o valor declarado contabilmente, os valores recolhidos e a movimentação financeira da fiscalizada. Nenhuma outra prova existiria que se pudesse considerar válida e plena para fins de prova de faturamento da empresa atuada.

- Restaria cristalino que o método utilizado pela autoridade fiscalizadora para elaborar a estimativa de receita do CFC como parâmetro de comparação com as declarações prestadas pela empresa em seu PGDAS, estaria equivocado.

- Outrossim, para alcançar o objetivo de verificar a suposta omissão de receitas, a Fiscalização, ciente de que, ao Detran/RS, são repassados 5% dos valores referentes às aulas práticas e teóricas, cujos preços seriam fixados na Portaria nº 181/2016, teria aplicado, sobre o valor deste repasse, constante no relatório

“total remuneração” a famosa “regra de três”, onde X representa 5% do valor repassado ao DETRAN/RS e Y seria o relatório do GID, representando 100%.

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

- Diante disso, a manifestação de inconformidade partiria das provas existentes no procedimento fiscal, isto porque, uma “estimativa” de faturamento não seria comprovação de faturamento, não sendo prova adequada a ser utilizada pelo fisco.

De outra banda, dever-se-ia considerar que poderiam ser excluídas do faturamento, as vendas canceladas (leia-se serviços cancelados), e os descontos incondicionais concedidos. Desta forma, partindo da estimativa que serviu de base de cálculo, haveria que ser excluído do cômputo do montante da receita os valores não auferidos, para fins de apuração de débito fiscal, o que seria diferente de dedução de receita.

- Poder-se-ia dizer, assim, que os descontos e promoções concedidos pelos CFCs no momento da contratação dos serviços nunca seriam refletidos no Sistema GID quando do registro das aulas e provas. Isto é, o Sistema GID — GFC não refletiria os valores efetivamente recebidos pelo CFC.

- Diante do exposto, a mera estimativa de receita desconsideraria as situações fáticas específicas de cada contratação e, por isso, não se mostraria hábil para justificar a exclusão do SIMPLES NACIONAL.

- O processo de habilitação com suas etapas e prazos seria variável para cada proponente, em decorrência da condição de conhecimentos dele, bem como do tipo de serviço a ser contratado/prestado, e ainda de acordo com a disponibilidade de tempo do candidato, assim como e principalmente a disponibilidade de agendas do CFC, tudo regrado em cada contrato de prestação de serviços para cada proponente.

- Os dados do Detran poderiam não representar o faturamento real ou mesmo “projetado” dos CFCs, considerando-se que a Autarquia não possuiria nenhum sistema informatizado que controlasse o faturamento dos CFCs.

- Como existiria grande variabilidade no comportamento dos dados, isso sugeriria que muitos eventos poderiam contribuir para essa dispersão, como por exemplo, mudanças de CFC, aulas de reforço, aulas adicionais, cancelamento de aulas, aulas compensadas, troca de prestador de serviço, dentre outros fatores de incerteza e não sincronismo de comportamento.

- A oferta do serviço se daria em um momento, a efetiva venda do serviço se daria em outro momento e a prestação do serviço se daria a posteriori, assim como possivelmente os registros na base de dados estatística do RENACH poderia se dar em outro momento também.

Eventualmente, em alguns meses a efetiva prestação dos serviços poderia ser maior que o faturamento efetivamente relacionado com a prestação dos serviços, uma vez que a base de dados estatísticos do DETRAN-RS consideraria as aulas lançadas. Esse comportamento assíncrono poderia gerar uma interpretação equivocada de dados e serviços prestados, naquele momento, e isso certamente poderia gerar divergências.

- O método utilizado pela autoridade fiscalizadora para elaborar a estimativa de receita do CFC como parâmetro de comparação com as declarações prestadas pela empresa em seu PGDAS, estaria equivocado, visto que haveria um claro descasamento entre o momento do faturamento e do registro das atividades no sistema operacional do Detran/RS, tornando-o imprestável para verificação do faturamento do CFC no respectivo mês.

- Ressalta a Manifestante que parte dos valores recebidos pelos CFC configurariam mero repasse de valores ao Detran/RS e não poderiam ser considerados receita bruta para fins tributação.

- A Solução de Consulta Cosit da RFB nº 129 de 28 de dezembro de 2020, teria determinado que não se incluem no conceito bruta os valores de terceiros. Portanto, os valores referentes ao repasse de 5% ao Detran/RS, relativo aos serviços próprios (horas-aula) prestados pelos CFCs, deveriam ser excluídos da base de cálculo dos tributos, pois configurariam valores de terceiros que não poderiam se incluir no conceito de receita bruta de que trata a LC nº 123/2006.

- A fiscalização teria se baseado, para a exclusão do Simples Nacional, unicamente, nos valores constantes no relatório do Sistema GID — GFC, apresentados pelo Detran/RS.

- No entanto, a Fiscalização deixaria de referir que, através do Ofício nº DFCOOO4-2021, juntado às fls. 2513/2250 dos autos, o Detran/RS teria se manifestado no sentido de que “as informações constantes no seu sistema gerencial não permitem controlar a emissão de notas fiscais aos cidadãos, não servindo de ferramenta para realizar estimativa de faturamento dos CFCs”.

- Posteriormente, em 10 de novembro de 2020, teria sido emitido novo Ofício nº DG 236/2020 ao Sindicato dos CFCs, anexado à presente manifestação de inconformidade em que o Diretor Geral do Detran/RS esclareceria (grifos postos):

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

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

- Notório, portanto, que o próprio Detran/RS referiria não ser possível se utilizar dos dados extraídos do Sistema GID - GFC, pois eles não constituiriam elementos capazes de atestar o faturamento dos centros de formação de condutores.

- Ora, se o próprio órgão que forneceu o relatório expressamente se manifestaria no sentido de que ele seria imprestável para verificação de faturamento, como poderia a Fiscalização utilizar esse mesmo relatório de base para afirmar que a ora impugnante teria omitido receitas e, a partir dele, fazer o cálculo do faturamento que entende que deveria ter sido declarado pela empresa.

- A administração não poderia excluir o Centro de Formação de Condutores do Simples Nacional, tão somente, na análise subjetiva, imprecisa, obscura e genérica do conteúdo da descrição de um relatório extraído do Sistema gerencial do CFC, sem analisar e comprovar efetivamente o fato jurídico em si, consubstanciado na abertura de um processo de habilitação e a respectiva contraprestação.

- Com efeito, não tendo sido comprovada a suposta omissão de receitas com base em critérios válidos (contábeis e financeiros), haveria de ser reconhecida a ilegalidade do Ato Declaratório Executivo de Exclusão do Simples Nacional.

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

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

- Assim sendo, não haveria como ser reconhecido o procedimento como prática reiterada, até mesmo porque jamais teria havido a situação apontada pelo auditor fiscal. E mais, ainda percorreria a via do processo administrativo tal discussão, onde se buscaria o reconhecimento da conduta regular empresarial, inclusive com reconhecimento de erro nos lançamentos, corrigidos e parcelados os débitos de acordo com os prazos previstos em lei, especialmente o expresso no Art. 47 da Lei nº 9.430/96.

- De acordo com a autoridade fiscal a sociedade Impugnante teria se “utilizado de meio artil ou fraudulento” como forma de reduzir o pagamento do Simples Nacional, agindo, com dolo, ou seja, com intenção de pagar o tributo a menor, o que ensejou impedimento de nova opção por 10 (dez) anos-calendário.

- No entanto, não teria restado demonstrada por parte da fiscalização, qual o meio ardil e fraudulento utilizado pela empresa impugnante, que teria induzido ou mantido a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento do Simples Nacional, ou seja, não teria havido a efetiva valoração da prova.
- Para caracterização da infração, não bastaria querer um resultado contrário aos interesses do Fisco. Isso porque o prejuízo ao Fisco, que seria o resultado do sucesso na busca pela menor carga tributária, seria ao mesmo tempo um direito do contribuinte e um dos pressupostos para o ilícito tributário. O discrimen entre (i) o regular exercício do direito de pagar menos tributos e (ii) a infração fiscal administrativa (sem dolo) e (iii) o crime fiscal (com dolo), muitas vezes, seria identificado por uma linha tênue, cuja construção dependeria de diversos fatores, tais como a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador, o eventual erro de direito, a consciência e a certeza jurídica dos efeitos jurídicos do ato ou negócio praticado, os aspectos volitivos dos agentes envolvidos, os seus antecedentes etc.
- O parecer fiscal para caracterização da fraude e dolo apenas teria descrito na fundamentação a conduta tipificada, baseada somente nos documentos do DETRAN/RS, porém tal medida não seria suficiente para atestar o dolo.
- Tal erro deveria afastar a caracterização do dolo com base no princípio do in dubio pro reo, que, em matéria tributária, teria fundamento no art. 112 do CTN.
- Fraude não se presumiria, valendo também para o contribuinte a presunção de inocência, nesse sentido decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).
- Além das presunções não comprovadas, a fiscalização teria ignorado os elementos de prova trazidos pela fiscalizada. O Fisco não teria se desincumbido de provar os fatos constitutivos das razões que poderiam levar a exclusão do simples nacional, não cumprindo com ônus que lhe cabia.
- De outra banda, a exclusão não poderia se dar de forma retroativa sob pena de ser ilegal o ato administrativo. Ora, aplicação retroativa de outro regime tributário contrariaria não somente o princípio geral das normas jurídica, mas também as disposições do artigo 105 e 106 do CTN.
- Aplicar-se-ia a legislação tributária de forma imediata e não de forma retroativa. À retroatividade do ato administrativo tributário constituiria exceção à regra, só devendo ser aplicada de forma benéfica ao contribuinte.
- É cediço que a impugnação e o recurso administrativo, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN, seriam dotados de efeito suspensivo quando obstam a produção imediata de efeitos da decisão/ato administrativo.
- Desse modo, os efeitos para o processamento dos efeitos da exclusão se dariam na decisão final do processo administrativo, motivo pelo qual a opção pelo regime de tributação seria realizada quando findado o processo administrativo de exclusão do Simples.

Requer, por fim:

a) seja atribuído efeito suspensivo à contestação; b) seja anulado o Ato Declaratório Executivo DRF/PEL Nº 15, nos termos da fundamentação exposta; c) seja julgada a Manifestação de Inconformidade totalmente procedente, para:

c.1. incluir a impugnante no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos devidos pela Microempresas e Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES, pelas razões já expostas, e/ou;

c.2. que a Exclusão no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos devidos pela Microempresas e Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES, a partir de 31.12.2019 e/ou que se seja aplicado a empresa o disposto no artigo 29, 81º, da LC nº 123/2006.

5. A DRJ através do Acórdão nº 108-042.421 — 10ª TURMA/DRJO8, sessão de 27 de março de 2024, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade (e-fls. 2636-2666), verbis:

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2017

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. SIMPLES NACIONAL. OMISSÃO DE RECEITAS. PRÁTICA REITERADA.

Incorre em hipótese de exclusão de ofício do Simples Nacional o optante que, reiteradamente, preste informação falsa em PGDAS-D oferecendo à tributação receitas menores que as efetivamente percebidas, omitindo intencionalmente parte de sua receita bruta.

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DE OFÍCIO. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÕES.

O contribuinte que pratica reiteradamente infração à disposição da Lei Complementar nº 123/2006 sujeita-se à pena de exclusão de ofício do Simples Nacional, prevista no art. 29, V e 8º, da mesma Lei Complementar.

PRÁTICA REITERADA. CARACTERIZAÇÃO.

Nos termos do parágrafo 9º, inciso II, do art. 29 da Lei Complementar 123/2006, configura-se a prática reiterada, a segunda ocorrência de idênticas infrações, incorrida mediante 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.

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. SIMPLES NACIONAL. FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL. PRÁTICA REITERADA.

Incorre em hipótese de exclusão de ofício do Simples Nacional o optante que intencionalmente deixe de emitir notas fiscais de vendas ou de prestação de serviços, por mais de um período de apuração.

SIMPLES NACIONAL. INÍCIO DOS EFEITOS DA EXCLUSÃO DE OFÍCIO.

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.

SIMPLES NACIONAL. IMPEDIMENTO DA OPÇÃO PELO PRAZO DE DEZ ANOS.

Caso seja constatada a utilização de artifício, artil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo no regime do Simples Nacional, haverá impedimento da opção pelo regime pelos 10 anos-calendário seguintes ao início dos efeitos da exclusão de ofício.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Sem Crédito em Litígio.

6. Em 12/05/2024, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (e-fls. 2676-2694), com as alegações abaixo resumidas:

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

ii - da divergência entre o momento da contratação/faturamento e o momento da prestação do serviço.

iii - valores de terceiros que não constituem receita bruta

iv - das declarações do Detran/RS sobre as informações prestadas à receita federal

v - da prática reiterada

vi – das presunções da fiscalização

vii - da suspensão da exigência do crédito tributário

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

- a) seja atribuído efeito suspensivo ao presente recurso;
- b) seja anulado Ato Declaratório Executivo DRF/PEL Nº 13/2021, nos termos da fundamentação exposta;
- c) seja julgado o Recurso Voluntário totalmente procedente, para:

c.1. incluir a recorrente no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos devidos pela Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, pelas razões já expostas, e/ou;

c.2. que a Exclusão no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos devidos pela Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, a partir de 31.12.2019 e/ou;

c.3 seja reduzido o prazo de impedimento para a opção do regime simplificado de tributação.

7. É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Edmilson Borges Gomes**, Relator

8. O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte quanto ao seu seguimento, razão, pela qual dele conheço.

Mérito - Do ato de exclusão do Simples Nacional

9. Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo os efeitos do Ato Declaratório Executivo (ADE) que a excluiu de ofício do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), com efeitos retroativos a **01/01/2017**. Veja-se:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/PEL Nº 15, DE 9 DE AGOSTO DE 2021

Exclui 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 que menciona.

(...)

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 (...), em virtude de:

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

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

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

(...)

10. A exclusão fundamentou-se na constatação de omissão reiterada de receita bruta, apurada pela autoridade fiscal ao comparar as receitas declaradas em PGDAS-D com os valores de serviços prestados e registrados nos sistemas do DETRAN/RS, configurando as hipóteses previstas no art. 29, incisos V e XI, da Lei Complementar nº 123/2006.

11. A Recorrente, em suas razões, reitera a tese de que a metodologia de apuração fiscal é falha. Sustenta que os registros no sistema do DETRAN/RS não correspondem ao seu faturamento, pois refletem a data da efetiva prestação do serviço (aulas), enquanto sua receita é reconhecida no momento da contratação e emissão da nota fiscal, havendo um descasamento temporal entre os eventos. Vejamos excertos do recurso voluntário:

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

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

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

Os registros obtidos juntos ao Detran/RS referem-se tão somente as quantidades de aulas ministradas, de acordo com registrado no sistema informatizado.

O GID (Gerenciamento de Informações do Detran) é um software desenvolvido pela PROCERGS (Centro de Tecnologia da Informação e Comunicação do Estado do Rio Grande do Sul S.A), que tem como objetivo informar à autarquia estadual, o número de aulas prática e teóricas dadas pelos CFC’S, o número expedições de Carteira Nacional de Habilitação 1ª e 2ª via, o número de exames médicos e psicológicos realizados pelos profissionais da saúde.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)”

12. Analiso o mérito.

13. O principal argumento da recorrente é de que os dados fornecidos pelo DETRAN/RS são meras "estimativas" e não poderiam servir de base para a apuração da receita bruta. Contudo, tal alegação não se sustenta.

14. Conforme se extrai do Acórdão da DRJ e da Representação para fins de exclusão do Simples Nacional, os dados do DETRAN/RS não são aleatórios. Eles correspondem aos registros de todos os serviços prestados pelo CFC, sejam eles delegados (como exames e emissão de CNH) ou próprios (aulas teóricas e práticas). Esses registros são a base para a própria remuneração do CFC por parte do DETRAN/RS e para o cálculo do repasse de 5% sobre o valor das aulas, conforme a Portaria DETRAN/RS nº 181/2016.

15. A fiscalização, de forma diligente, intimou a recorrente a contestar os dados fornecidos pelo DETRAN/RS, o que não foi feito. O silêncio da empresa, neste ponto, gera a presunção de que os dados estavam corretos. A alegação de que o sistema é meramente "gerencial" não afasta a sua força probatória, especialmente quando a própria recorrente não apresenta qualquer documentação contábil ou fiscal que demonstre a incorreção dos valores apurados pelo Fisco. Veja-se excertos da Representação para exclusão:

2.32 Quanto ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 02, que solicitava a apresentação de contestação aos dados mensais disponibilizados pelo DETRAN-RS ao CFC DOIS IRMÃOS e respectiva documentação comprobatória, o contribuinte nada apresentou. Ora, o referido relatório serve de base para o pagamento dos serviços delegados (RENACH expedição e renovação, exame de aptidão física e mental e avaliação psicológica) e para a retenção de 5% sobre os valores das aulas práticas e teóricas ministradas pelo CFC. As quantidades de serviços delegados e de aulas práticas e teóricas ministradas, constantes nos sistemas informatizados do DETRAN-RS são dados reais e permitem apurar o faturamento efetivo do contribuinte, não servindo apenas para os controles dos processos de habilitação dos condutores, como anteriormente afirmado pelo sujeito passivo, os quais multiplicados pelos seus valores unitários previstos nos anexos VII e VIII da Portaria DETRAN/RS nº 181, de 2016, correspondem ao faturamento real do CFC DOIS IRMÃOS no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2019. Ressalte-se que, conforme disposto na Portaria DETRAN/RS nº 181/2016, é com base nesses registros que o Detran apura o valor correspondente a 5% (de todas as aulas teóricas e práticas de direção veicular ministradas)

que o CFC deve repassar ao órgão.

16. O ônus de provar que a apuração fiscal está incorreta é do contribuinte, conforme o art. 16, § 2º, do Decreto nº 70.235/72. A alegação de um fato que desconstitui a presunção de legitimidade do ato administrativo de lançamento (ou, no caso, de exclusão) deve vir acompanhada de um conjunto probatório robusto.

17. O Acórdão da Manifestação de Inconformidade deixa claro que a empresa falhou em seu ônus probatório. A decisão recorrida ressalta que a defesa não apresentou documentos comprobatórios, contratos ou qualquer outra prova material que demonstrasse, de forma inequívoca, a alegada defasagem temporal entre o faturamento e a prestação dos serviços. A defesa permaneceu no campo retórico, sem apresentar uma reconciliação entre os valores declarados, os valores contratados e os serviços prestados. Veja-se excertos:

“ Não assiste razão à Manifestante.

Como já assentado, a contribuinte fez a opção pela apuração das suas receitas no período fiscalizado pelo regime de correspondentes PGDAS-D. Como exemplo: (...)

De acordo com o regime de competência, o reconhecimento das receitas ocorre no momento da prestação dos serviços com a anuência do tomador, conforme se extrai da Solução de Consulta Cosit nº 114/2014:

(...)

Neste sentido, está correto o procedimento adotado pela Fiscalização, que considerou as informações constantes do sistema do Detran/RS, o qual, segundo a própria Manifestante, efetua o registro nos sistemas informatizados do órgão quando da “efetiva prestação de serviço”.

Esta informação é corroborada pelo Detran/RS em resposta enviada à Fiscalização, onde afirma que “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”.

Registre-se que, conforme relato da Fiscalização, a contribuinte não apresentou nenhuma documentação, quando oportunizado, para opor os dados constantes do sistema do Detran/RS. Tampouco o fez na presente fase contestatória.

É o CFC que a Portaria Detran/RS nº 181/2016, prevê em seu Anexo VIII, a possibilidade de informar imediatamente ao Detran/RS, para fins de averiguação e providência, qualquer discrepância entre as receitas constantes dos relatórios do Detran/RS e aquelas constantes dos registros do CFC. Mas, como mencionado, o sujeito passivo não trouxe qualquer comprovação de ter manifestado discordância das receitas consideradas pelo Detran/RS.

Desta feita, tendo em vista que os valores de receitas considerados foram aqueles registrados pelo Detran/RS na data da efetiva execução dos serviços, não se trata, pois, de estimativas de receitas, mas do efetivo auferimento de receitas pela contribuinte, conforme previsto nas normas de regência, não havendo reparos a fazer no procedimento adotado pela Fiscalização.

Quanto aos Ofícios nºs DFCO04-2021 e DG236/020 do Detran/RS citados pela defesa, temos que as informações neles constantes em nada alteram as conclusões deste voto, tendo em vista que o Detran no próprio Ofício nº DFC 0004/2021, informou à fiscalização que: (...)

A interessada alega, ainda, que outros fatores corroborariam a imprestabilidade da apuração de receitas pela fiscalização, tais como: (a) concessão de descontos e bonificações nos valores, (b) realização de algumas etapas em um CFC e finalização em outro, (c) o cidadão pode estender o processo de habilitação etc.

Entretanto, essas alegações também não podem ser acatadas, pois a determinação da receita foi realizada a partir da efetiva prestação do serviço. Ademais, a receita informada e tributada não pode sofrer dedução de bonificações e descontos, estes salvo se incondicionais.

Outrossim, se a realização de uma etapa do processo se dá em outro CFC, a interessada não registra a hora-aula como se fosse serviço prestado por ela. Com relação às alegações de demora no processo, tal demora não interfere no modo que foi determinada a receita, pois o CFC só registra o valor correspondente a 5% de retenção quando presta o serviço.

Já, quanto ao reajuste posteriormente à contratação, a interessada não indica em relação a quais registros ocorreu este fato.

Impende ressaltar que a interessada foi intimada a justificar as divergências constatadas pela fiscalização e, em sua resposta, apresentou, em resumo, as

mesmas alegações trazidas em sua manifestação, porém não apresentou qualquer documentação comprobatória nem durante a ação fiscal, nem junto com sua manifestação.”

18. Portanto, os dados do DETRAN/RS, cruzados com a ausência de prova em contrário por parte da recorrente, constituem meio de prova idôneo para a apuração da omissão de receitas, não havendo que se falar em lançamento baseado em meras presunções.

19. A prática reiterada, definida no § 9º do art. 29 da LC 123/2006, restou devidamente caracterizada pela constância da omissão de receitas ao longo de múltiplos períodos de apuração. A conduta de declarar sistematicamente valores inferiores aos efetivamente auferidos configura infração à legislação do Simples Nacional e justifica a medida de exclusão.

Conclusão

20. Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para manter na íntegra a decisão recorrida que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e, por conseguinte, manteve a exclusão da Recorrente do regime do Simples Nacional, nos termos do Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 15/2021.

É como voto.

assinado digitalmente

Edmilson Borges Gomes