



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.725925/2021-16
ACÓRDÃO	1302-008.005 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES RUMO CERTO SOCIEDADE SIMPLES EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. CFC. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTO DO DETRAN QUE NÃO REFLETE O EFETIVO MOMENTO EM QUE A RENDA TERIA SIDO OMITIDA. SISTEMA GID.

Os dados do Sistema GID, embora possam ser utilizados como prova indiciária para se identificar a omissão de receitas, são imprecisos para a apuração da infração e quantificação da efetiva omissão de receitas, posto que há descasamento entre o momento da ocorrência do fato gerador (contratação dos serviços) e o momento em que os dados são registrados (efetivação da prestação dos serviços, registros ou conclusão dos processos de habilitação).

Assim, a infração fiscal não foi demonstrada de modo a se concluir, de maneira inafastável, a ocorrência de omissão de receitas.

LANÇAMENTOS DECORRENTES DE IRPJ, CSLL, PIS E COFINS COM FUNDAMENTO NO MESMO DOCUMENTO DESCONSIDERADO.

Em decorrência lógica, os lançamentos efetuados por omissão de receitas com base nos dados do Sistema GID, não sendo aptos a constatar a omissão de receitas, também não servem para mensurar a infração ora objeto de lançamento, devendo ser canceladas as exações.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos relatório e voto do relator. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Miriam Costa Faccin.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ailton Neves da Silva, Henrique Nimer Chamas, Ana Elizabeth Kwen, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Paulo Elias da Silva Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ailton Neves da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Em face da contribuinte foram lavrados os **Autos de Infração de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins** (fls. 22 a 134), referentes aos anos-calendário de 2017 a 2019, em razão de omissão de receitas, em decorrência da publicação o Ato Declaratório Executivo (“**ADE**”) DRF/PEL nº 16/2021, que a excluiu do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (“**Simples Nacional**”), com fundamento no artigo 29, incisos V, XI, §§ 1º, 2º e § 9º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 123/2006.

Os efeitos da exclusão propagados pelo ADE se deram a partir de 01/01/2017, com impedimento de nova opção por 10 anos-calendário, por ter sido constatada a utilização de meio fraudulento que buscou induzir ou manter a fiscalização em erro, a 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 32 dos 36 meses dos anos de 2017, 2018 e 2019.

Além disso, foi qualificada a multa de ofício e responsabilizado o sócio Edson Luis da Cunha.

Destaco trechos do ADE:

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 empresa individual de responsabilidade limitada Centro de Formação de Condutores Rumo Certo Sociedade Simples Eireli inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob o nº 04.048.274/0001-01, com estabelecimento matriz localizado na João Maria da Fonseca, 39 - Passo das Pedras - Gravataí-Rio Grande do Sul, 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.

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

Conforme Relatório Fiscal (fls. 2 a 21), constatou-se:

1 – Introdução

1.1 O sujeito passivo, CENTRO DE FORMACAO DE CONDUTORES RUMO CERTO SOCIEDADE SIMPLES EIRELI, é uma empresa individual de responsabilidade limitada, com sede e domicílio à João Maria da Fonseca, 39 – Passo das Pedras – Gravataí –Rio Grande do Sul. A empresa atua no ramo de Formação de Condutores, código de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) nº 8599-6-01, sendo optante pelo SIMPLES NACIONAL, na condição de Empresa de Pequeno Porte. Seu nome fantasia é CFC Rumo Certo.

(...)

1.3 Previamente ao início da presente 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 (DETRAN-RS) 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.

(...)

2 –Descrição dos Fatos e Fundamentos Legais

A) Termo de Início de Fiscalização

(...)

B) Informações – Detran-RS

2.3 Conforme afirmado anteriormente, foram obtidos junto ao DETRAN/RS informações a respeito do faturamento mensal do CFC RUMO CERTO, nos meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2019, dados estes confirmados por meio do

encaminhamento do Ofício 298/2020 - GABINETE/DRFPEL/RS, respondido por meio do Ofício nº DFC 00005-2021.

2.4 O DETRAN/RS esclareceu que “as informações financeiras informadas se tratam de estimativas baseadas nas informações constantes em nosso sistema informatizado que controla e registra a prestação de serviços realizados pelos CFCs, contemplando aulas teóricas e práticas e aluguel de veículos para aulas e provas práticas aos cidadãos. Assim, os valores informados pela prestação dos serviços são calculados com base na data efetiva da execução da aula ou prova registrada no sistema do 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”.

2.5 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;

“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.”

2.6 Neste diapasão 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.

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

C) Informações Detran-RS x PGDAS-D

2.8 De posse das informações descritas nos itens 1.3 e 2.3 a 2.7, foi possível montar as planilhas abaixo, fazendo uma comparação, nos anos de 2017, 2018 e 2019, entre o faturamento mensal do CFC RUMO CERTO informado pelo DETRAN-RS e o que consta nas PGDAS-D:

(...)

2.9 É possível constatar a existência de divergências que superam R\$3.600.000,00, ou seja, quase 24% das receitas auferidas subtraídas da tributação, prática recorrente em 32 dos 36 meses do período destacado.

D) Termo de Intimação Fiscal 02 – Esclarecimentos das Divergências

2.10 Em virtude das diferenças apuradas entre os dados declarados nas PGDAS-

D e os dados obtidos junto ao DETRAN/RS, conforme itens 2.8 e 2.9, o CFC RUMO CERTO foi cientificado do Termo de Intimação 02, por meio do qual foram solicitados esclarecimentos, conforme abaixo:

"Após análise das declarações do sujeito passivo e consulta aos dados registrados no sistema informatizado do DETRAN/RS (Anexo 1), constatamos que os valores de receita bruta declarados pelo contribuinte ao Fisco Federal, referentes aos anos 2017, 2018 e 2019, estão divergentes dos valores de receita bruta mínimos efetivamente apurados e identificados junto ao Departamento Estadual de

Trânsito no período correspondente, conforme demonstram as tabelas (Anexo 2) que se encontram anexadas a este termo.

1. Assim, o contribuinte deverá esclarecer as divergências constatadas.”

2.11 O Anexo 1 mencionado encontra-se reproduzido abaixo:

(...)

2.12 No Anexo 1, acima transcrito, deixaram de ser discriminados aqueles períodos mensais em relação aos quais a diferença entre os dados obtidos junto ao DETRAN-RS e os dados declarados nos PGDAS-D mostrou-se negativa, conforme demonstrado nas tabelas transcritas junto ao parágrafo 2.8 deste Parecer Fiscal. Assim, deixaram de ser referidos o período de dezembro 2017, bem como janeiro de 2018 e outubro e dezembro de 2019.

2.13 Em resposta, em 26/02/2021, o CFC RUMO CERTO apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, onde afirma que

“o Departamento Estadual de Trânsito (Detran/RS) possui acesso, somente, às informações que lhe são prestadas via Sistema GID – GFC (Gerenciamento de Informações do Detran), o qual possui como função o controle dos processos de habilitação de condutores. Trata-se, em verdade, de dados estatísticos que não guardam relação com o faturamento do CFC.

A título exemplificativo, é importante notar que o faturamento do CFC, relativo à abertura de um novo processo de habilitação de condutor, ocorre no momento da contratação realizada pelo cliente. No entanto, essa informação somente é lançada no Sistema GID no momento da efetiva prestação do serviço, que ocorre, na maioria dos casos, em períodos subsequentes (realização de aulas teóricas, práticas e provas).

Cabe mencionar, ainda, que os lançamentos no Sistema GID – GFC não ocorrem, necessariamente, no mesmo CFC, que realizou a abertura do RENACH, nem no mesmo período. Ademais, inexistente um módulo de controle contábil, financeiro e econômico, de modo que as taxas públicas, a receita da empresa, os valores de terceiros, os adiantamentos, dentre outros, não estão discriminados no Sistema. Assim, fica claro que os valores constantes no relatório de gerenciamento do Detran não espelham o faturamento do CFC nos respectivos períodos “

2.14 Tendo em vista que o regime de apuração das receitas do CFC RUMO CERTO é o de competência, conforme 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.

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

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

E) Termo de Intimação Fiscal 03 – Relatório Total Remuneração

(...)

2.23 Em análise ao relatório “Totais de Remuneração” (item 1 do Termo de Intimação), verificamos que o documento especifica a competência e o período em que se deu a prestação dos serviços delegados, a discriminação dos mesmos, 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, constatamos 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, acima transcrito, referindo-se aos serviços próprios de horas-aula teóricas e práticas de direção veicular.

2.24 Quanto ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 03, que solicitava a apresentação de contestação aos dados mensais disponibilizados pelo DETRAN-RS ao CFC RUMO CERTO 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. Portanto 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 fins estatísticos, 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 RUMO CERTO 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.

2.25 Ademais, como visto antes, a empresa teve acesso mensalmente ao relatório produzido pelo DETRAN-RS denominado “Total da Remuneração”, referente aos serviços e valores de remuneração do CFC. Solicitada pelo item 2 do Termo de Intimação nº 03 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-se, que o CFC RUMO CERTO 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.

2.26 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, entendemos como legítimo o faturamento mensal constante da informação recebida do DETRAN-RS.

F) Termo de Intimação Fiscal 04 – Notas Fiscais Emitidas

2.27 Em 09/04/2021 o contribuinte foi cientificado, via postal, do Termo de Intimação Fiscal nº 4, 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.

2.28 ao analisar-se os Relatórios das NFS Emitidas – Prestador entregues para a Prefeitura Municipal, referentes aos anos de 2017, 2018 e 2019, chegamos à conclusão de que o CFC RUMO CERTO 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, prática usual quando se deseja sonegar tributos:

(...)

2.29 Apesar de, como explicado antes, 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, 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 o pagamento a menor de tributos, caracterizando a conduta dolosa do CFC RUMO CERTO.

(...)

2.32 Conforme perfeitamente evidenciado nas planilhas transcritas junto ao parágrafo 2.11 do presente Parecer Fiscal, confrontada a receita declarada pelo CFC RUMO CERTO com aquela informada pelo DETRAN-RS, verifica-se que houve uma expressiva omissão de receitas no período auditado. O valor omitido superou o valor de R\$3.600.000,00, concluindo-se que cerca de 24% das receitas auferidas foram subtraídas da tributação, prática recorrente do CFC CAMPO BOM em 32 dos 36 meses do período destacado.

2.33 Não é concebível que nos 36 períodos mensais auditados, em 32 tenha-se verificado faturamento declarado pelo CFC RUMO CERTO 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, conforme já destacado, 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.

2.34 Um dos possíveis motivos da conduta do CFC RUMO CERTO de omitir receitas no período sob fiscalização foi de manter seu enquadramento como Empresa de Pequeno Porte para fins do Simples Nacional.

(...)

3. Exclusão do Simples Nacional

A) procedimento de exclusão do Simples Nacional

3.1 O sujeito passivo foi optante de um sistema simplificado de tributação (SIMPLES NACIONAL) no período em questão e, conforme determinação legal, em especial os arts. 3º e 18 da Lei Complementar nº 123, de 2016, a base de cálculo declarada deveria incluir a totalidade das receitas auferidas com os serviços prestados.

3.2 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 I 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.

3.3 Desse modo, de janeiro de 2017 a dezembro de 2019 houve a prática de omissão de receitas (em 34 dos 36 meses fiscalizados), configurando prática reiterada a fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável no Simples Nacional, restando evidenciada a 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.

(...)

3.5 O CFC RUMO CERTO, inequivocamente, utilizou-se de meio fraudulento com intuito de fraude, ao preencher o PGDAS-D nos meses de janeiro de 2017 a

novembro de 2019, de forma contínua e deliberada, com informações que reduziram os tributos que deveriam ser informados e pagos ao erário. A 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, acima transcrito, sendo que, no caso em tela, foram 34 infrações idênticas de um total de 36 possíveis.

3.6 Em razão dos fatos relatados, e, em atenção aos incisos V e VIII do artigo 29 da LC123/2006, formalizamos Representação para fins de exclusão do Simples Nacional constante no processo administrativo de nº 11000.724746/2021-61.

B) Ato Declaratório de Exclusão

3.7 Como resultado da situação, a fiscalizada foi excluída do Simples Nacional retroativamente a 1º de janeiro de 2017, conforme Ato Declaratório Executivo nº 16, de 10 de agosto de 2021, expedido pela Delegada da Receita Federal do Brasil em Pelotas.

C) Nova Forma de Tributação do Contribuinte

3.8 Em decorrência da mencionada exclusão, lavramos o Termo de Intimação Fiscal nº 5, que intimou a empresa a informar, para fins de constituição do crédito tributário decorrente da exclusão declarada, qual a sua opção de regime de tributação nos anos de 2017 a 2019, com base no qual seria feita a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Lucro Real ou Lucro Presumido).

3.9 Em resposta, a Fiscalizada afirmou que “.....opta pelo Regime de Tributação do Lucro Presumido para a apuração de eventuais tributos do período fiscalizado”.

4. Lançamento do Crédito Tributário

A) IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS

4.1 O crédito tributário constituído em consequência da presente auditoria decorre de duas situações. A primeira inerente à exclusão da fiscalizada do SIMPLES NACIONAL, com a consequente tributação dos valores declarados pelo sistema, recalculados pelas regras do Lucro Presumido, conforme opção manifestada pela contribuinte. A segunda, decorre da apuração de omissão de receitas, conforme demonstrado nas tabelas constantes do item 2.8.

(...)

B) Multas de Ofício Aplicadas

4.7 Por sua vez, em relação à infração “Omissão de receitas da atividade”, a multa aplicada deverá ser de 150%. Ocorre, que examinando o comportamento da fiscalizada, verificamos ao longo dos três anos auditados, omissão de parcela expressiva do faturamento auferido. De acordo com relato constante nos itens 2.8

e 2.9, a prática deu-se em 32 dos 36 períodos mensais dos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019. Considerado todo o período auditado, a receita declarada corresponde a cerca de 24% da efetivamente auferida, isto é, perto de um quinto da receita auferida foi omitida.

4.8 A situação constatada permite concluir que a conduta da fiscalizada não foi obra de mero e simples engano ou equívoco, mas, sim, resultado de um descaso sistemático e deliberado para com as obrigações tributárias decorrentes de sua atividade empresarial, evidenciando a intenção, o dolo, de evitar o pagamento dos tributos devidos, impedindo o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador.

4.9 Agiu o contribuinte no manifesto intuito de fraudar a arrecadação e fiscalização dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

4.10 De acordo com o art. 71 da Lei 4.502/64, sonegação é:

(...)

4.7 Por sua vez, em relação à infração “Omissão de receitas da atividade”, a multa aplicada deverá ser de 150%. Ocorre, que examinando o comportamento da fiscalizada, verificamos ao longo dos três anos auditados, omissão de parcela expressiva do faturamento auferido. De acordo com relato constante nos itens 2.8 e 2.9, a prática deu-se em 32 dos 36 períodos mensais dos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019. Considerado todo o período auditado, a receita declarada corresponde a cerca de 24% da efetivamente auferida, isto é, perto de um quinto da receita auferida foi omitida.

4.8 A situação constatada permite concluir que a conduta da fiscalizada não foi obra de mero e simples engano ou equívoco, mas, sim, resultado de um descaso sistemático e deliberado para com as obrigações tributárias decorrentes de sua atividade empresarial, evidenciando a intenção, o dolo, de evitar o pagamento dos tributos devidos, impedindo o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador.

4.9 Agiu o contribuinte no manifesto intuito de fraudar a arrecadação e fiscalização dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

4.10 De acordo com o art. 71 da Lei 4.502/64, sonegação é:

(...)

4.12 O CFC RUMO CERTO conhecia os atos que realizava e sua significação. Além disso, certamente estava disposto a produzir o resultado deles decorrente. Em seu comportamento estão hospedados todos os elementos que compõe o dolo, de acordo com a teoria da vontade: a vontade de agir, a consciência da conduta e do seu resultado e a consciência de que sua ação levaria ao resultado desejado.

4.13 Com isto restaram materializadas as hipóteses previstas no artigo 71 da Lei 4.502/64 (sonegação) e artigo 1º, inciso II da Lei 4.729/65. Então, fez-se necessário o agravamento da penalidade a ser aplicada no lançamento de ofício, nos termos do que dispõe o § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, c/redação dada pela Lei 11.488/07.

(...)

6. Responsabilidade Tributária Solidária dos Sócios

6.1 O Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/1966, em seu artigo 135, inciso III, estabeleceu que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pessoalmente pelos créditos tributários exigidos por conta de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Portanto, nestas situações, a norma legal os qualificou como responsáveis solidários pelos créditos tributários que forem exigidos da pessoa jurídica.

6.2 Desse modo, respondem pelos créditos tributários, solidariamente com a pessoa jurídica, as pessoas físicas que nela tinham poderes de gestão na época da ocorrência dos fatos geradores, se constatada a prática de atos que corresponderam à infração de lei. A lei infringida não precisa ser, necessariamente, tributária, mas as suas consequências devem ter efeitos tributários.

6.3 Como descrito nos itens anteriores deste Relatório, constatou-se a prática de sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64, em função da adoção de conduta dolosa, tendente a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência dos fatos geradores correspondentes aos créditos tributários ora exigidos.

6.4 Portanto, restou caracterizado que os administradores da fiscalizada praticaram atos enquadrados como infração de lei, com reflexos tributários.

6.5 Isto porque, a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes, os quais demonstram capacidade de expressar vontade, elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade.

6.6 No caso em foco, a empresa fiscalizada, nos termos da Consolidação Contratual de 27-08-2012, é administrada, com exclusividade, por Edson Luis da Cunha, conforme cláusula transcrita abaixo:

(...)

6.7 Em função do disposto no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, EDSON LUIS DA CUNHA, CPF 489.904.690-15 e RG 56.917 (CRC-RS) deve ser erigido à condição de responsável solidário pelos créditos tributários apurados na presente ação fiscal, sendo emitidos em decorrência, o respectivos Termo de

Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária em seu nome, tudo em conformidade com a Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018.

A contribuinte e o responsável apresentaram impugnação (fls. 874 a 893). Colaciono o relato da decisão recorrida, por bem sintetizar as matérias impugnadas:

- Que o Denatran/RS exige a utilização de sistemas informatizados com intuito de garantir maior transparência ao processo de habilitação, sendo o sistema utilizado atualmente denominado de sistema GID – GFC;
- Que embora este sistema registre o valor de tabela de cada serviço lançado, esse valor não possui correspondência com o faturamento apurado pelo CFC, tampouco se presta à controle de receitas, dados financeiros ou contábeis;
- É exigido que no momento da prestação do serviço seja feito o lançamento de todos os serviços no Sistema GID – GFC levando ao conhecimento do Detran/RS a realização da atividade;
- Discorre sobre os serviços executados, delegados e próprios;
- Informa que em relação aos serviços delegados, o pagamento é realizado pelo cidadão diretamente ao Detran/RS e o serviço executado pelo CFC, com o respectivo registro no sistema GID-GFC. Parte do que é pago ao Detran é repassado pela Autarquia ao CFC e aos demais credenciados que atuam no processo de habilitação;
- Quanto aos serviços próprios, o cidadão contrata o serviço junto ao CFC, realiza o pagamento e recebe o documento fiscal. Somente quando executado o serviço é que é feito o registro no Sistema GID – GFC e realizado o repasse ao Detran/RS, no percentual de 5% referente às horas-aulas;
- Que o faturamento do CFC em cada competência é composto pelos pagamentos recebidos diretamente dos candidatos a condutores, no momento da contratação dos serviços próprios e pelo pagamento feito pelo Detran/RS, à título de remuneração pelos serviços delegados registrados no Sistema GID –GFC;
- Que o sistema GID – GFC, por meio do relatório denominado “total remuneração”, informa, mensalmente, os valores relativos ao total de créditos que deverão ser repassados ao CFC (valor de remuneração pelos serviços delegados) e, ao total de débitos, que indica o montante a ser repassado – via retenção – do CFC ao Detran pela prestação dos serviços próprios;
- Que a Fiscalização utilizou de tal relatório para calcular o suposto faturamento da manifestante, aplicando simples regras de três, ignorando peculiaridades muito importantes da atividade desempenhada pelos CFCs que justificam a diferença entre os valores constantes na planilha do Detran/RS e aqueles efetivamente faturados pelo CFC no respectivo mês informados no PGDAS;

- Considerando os equívocos constatados no procedimento de fiscalização, a impugnante contratou a realização de perícia contábil, cujo parecer segue anexo (Doc. 03);
- Que tal parecer demonstrou contabilmente a dispersão da prestação dos serviços contratados, restando comprovado o descompasso temporal entre a contratação do serviço (momento em que há o reconhecimento da receita em razão do pagamento e emissão do documento fiscal) e o registro da atividade no sistema GID – GFC;
- Que os valores mensais constantes no relatório do Sistema GID – GFC não correspondem ao valor faturado naquele mês;
- Eventuais diferenças apontadas pela Fiscalização não representam omissão de receita, mas adoção de critério inválido para apuração do faturamento da manifestante;
- Que o relatório do Sistema GID – GFC, por não se tratar de relatório válido para fins de verificação do faturamento da empresa, conforme já vastamente tratado, é nítido que o lançamento fiscal se utilizou de premissa inválida para concluir que a impugnante não teria tributado a integralidade das receitas decorrentes da prestação de serviços realizada;
- Diferentemente do que afirma a Fiscalização, o Detran se manifestou no sentido de que sua base de dados só tem cunho estatístico e de controle sistêmico das etapas do processo de habilitação, conforme Ofício nº DFC0005-2021 às fls. 858/865;
- Que em momento algum o Detran apresentou à Fiscalização qualquer afirmação no sentido de que possui acesso aos dados contábeis e financeiros dos CFCs, pelo contrário, a autarquia, em janeiro de 2020, emitiu Ofício Circular nº DFC0002-2020 (DOC. 04) e em 10 de novembro de 2020, emitiu o ofício nº DG 236/2020 (DOC. 05), informando haver distorções quanto aos faturamentos efetivos do CFCs e as planilhas elaboradas pela autarquia, bem como, que não possui dados contábeis ou de faturamento dos CFCs;
- Quando o Fisco afirma que a impugnante adotou base de cálculo inferior a real para, então, presumir o valor omitido e, mais grave ainda, acusá-la de manifesta intenção dolosa, com aplicação de penalidade em dobro, age com nítida subjetividade, já que não houve o devido confronto das receitas lançadas nos livros contábeis entregues à fiscalização e os serviços contratados no período, e mais, sequer houve a verificação se o sistema operacional seria apto a demonstrar faturamento;
- Sendo assim, é necessário reconhecer que a autuação fiscal, ora impugnada, viola o disposto no art. 142 do CTN, devendo os autos lançados serem desconstituídos;

- Quanto a qualificação da multa, informa que o relatório fiscal não apontou qualquer ação ou omissão dolosa por parte da impugnante que caracterizasse o crime de sonegação, como alega. Limitou-se em sustentar que houve omissão de parcela considerável do faturamento com o fim de manutenção da empresa no Simples Nacional, agindo dolosamente;
- Que o dolo e a culpa nas infrações tributárias não podem ser presumidos, exigindo, para sua configuração, a comprovação dos fatos que levaram a tipificação da conduta ilícita;
- Sienta que é pacífico o entendimento de que a mera omissão de receita, mesmo que reiterada, não é capaz de atrair a qualificação da multa sem que demonstrado o dolo do agente. Cita a súmula do CARF nº 14 e solicita, caso a autuação seja mantida, a redução da multa para o patamar de 75%;
- Quanto a atribuição da responsabilidade solidária, afirma não haver qualquer elemento subjetivo que a justifique;
- Destaca que ao longo do relatório fiscal, não foi apontado sequer uma conduta atribuída ao sócio no sentido de retardar ou omitir o conhecimento da ocorrência do fato gerador;
- Que a responsabilização ocorreu por presunção de que o sócio, por ter poderes de gestão à época dos fatos, teria cometido atos que corresponderiam infração à lei;
- Informa que para que haja a responsabilidade pessoal dos administradores com fulcro no art. 135, III, do CTN, faz-se necessária a comprovação, pela autoridade fiscal, da intenção do agente em fraudar o erário, não se contentando com a mera alegação de dolo. Menciona o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/2018;
- Assim, solicita a exclusão de plano do sócio administrador, posto que ausentes todos os requisitos legais para sua configuração;

Além disso, às fls. 912 a 927, 928 a 930 e 931 a 934, anexam Parecer Técnico e documentos do DETRAN-RS.

No segundo documento, verificam-se os seguintes esclarecimentos:

Esclarecemos que o DETRAN/RS tem encaminhado aos Órgãos de Fiscalização Tributária, quando solicitado, estimativa de Remuneração/Faturamento dos CFCs, em atendimento ao Parecer da PGE que o DETRAN/RS deve compartilhar os dados com tais Órgãos de Fiscalização, que solicitarem tais informações.

O DETRAN/RS não tem dados de Faturamento dos CFCs, porém realiza uma estimativa com base nos serviços registrados no sistema de Habilitação. A estimativa busca o registro das quantidades de aulas e locações durante os meses e multiplica pelos valores das tabelas de valores conforme sua vigência.

Procuramos deixar bem claro para os Órgãos de Fiscalização 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 DetranRS e não da data efetiva de contratação do serviço e possível emissão da Nota Fiscal pelo CFC, podendo haver distorções quanto aos Faturamento efetivo dos CFCs”. Buscamos inclusive esclarecer que “...um cidadão pode levar até dois anos para utilizar os serviços pagos na hora da abertura de um processo”. Assim, fica claro que sempre os CFCs podem/devem procurar demonstrar o seu correto Faturamento mensal no momento da fiscalização.

Contudo, gerou questionamento a questão do DETRAN/RS informar que “...entendemos que tais informações, considerando uma temporalidade anual, compreendem o Faturamento mínimo dos CFCs”, sendo que os Órgãos de Fiscalização estariam utilizando tal frase para desprezar uma possível justificativa para um Faturamento a menor em um determinado período de um CFC.

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

Assim, no caso das Locações para aulas das categorias C, D e E, e na Locação de veículos para prova são utilizados sempre os valores atualizados no mês da execução da aula ou prova, sendo que os CFCs normalmente faturam tais serviços no momento da contratação dos serviços. Quando o período da contratação dos serviços e da execução do serviço ultrapassa o período de fevereiro de um determinado ano, ocorre a distorção mencionada, onde o efetivo faturamento do CFC foi pelo valor antigo e o cálculo realizado foi pelo valor novo.

Ainda, percebemos ao longo dos últimos anos um decréscimo na prestação dos serviços ao longo dos anos, ou seja, o Faturamento do ano anterior é maior que o Faturamento do ano seguinte. Porém o que o DETRAN/RS considerou foi o momento da prestação do serviço, quando o CFC está tendo um Faturamento menor do que o momento da contratação.

No segundo documento citado, nota-se que o DETRAN-RS, ao se manifestar para o Sindicato dos Centros de Formação de Condutores do Estado do Rio Grande do Sul, afirma:

(...)

O Sistema Informatizado GID (Gerenciamento de Informações do Detran) é um software desenvolvido pelo PROCERGS (Centro de Tecnologia da Informação e Comunicação do Estado do Rio Grande do Sul AS), que temos como objetivo informar à Autarquia estadual, o número de aulas práticas e teóricas ministradas

pelos CFCs, o número de expedições de Carteira Nacional de Habilitação 1ª e 2ª via, o número de exames médicos e psicológicos realizados pelos peritos do Detran, sendo que a quantidade de provas bem como a responsabilidade das mesmas pertence ao DETRAN/RS.

Tratam-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 períodos diferentes.

O relatório serve apenas para os controles do processo de habilitação de condutores, com fins estatísticos.

A DRJ conheceu e julgou pela improcedência da manifestação de inconformidade (fls. 971 a 986), em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018 e 2019

OMISSÃO DE RECEITA

Verificada a falta de tributação de receitas auferidas, é cabível o lançamento sobre base de cálculo não oferecida à tributação.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO. MULTA QUALIFICADA.

Em lançamento de ofício é devida multa qualificada de 150% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido quando demonstrada a presença de dolo na ação ou omissão do contribuinte.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, CTN. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO OU INFRAÇÃO. ADMINISTRADOR.

O administrador responde solidariamente pelo lançamento correspondente a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Quanto ao mérito, entendeu o seguinte:

O ponto fulcral da peça de defesa é a contestação das informações prestadas pelo DETRAN/RS, as quais ela considera tratar-se de “dados estatísticos extraídos do Sistema GID – GFC, pois eles não fornecem dados capazes de atestar o faturamento dos Centros de Formação de Condutores”, argumento este que constitui o cerne de todas as alegações expendidas.

(...)

Por óbvio, a expressão “repassará” é inadequada, já que o aluno paga pelas aulas ao Detran/RS, que – este sim – repassa à interessada o valor de cada aula de que

participe o treinando, deduzidos os 5% de praxe. Dito por outra forma: a interessada presta serviços delegados; desta forma, o aluno do CFC paga pelas aulas por intermédio de “guia/taxa ao DETRAN/RS” e, uma vez prestada a aula, o CFC comunica tal fato àquela autarquia e recebe a correspondente remuneração, líquida da retenção de 5%. Ora, o Autor do feito ressalta que a interessada se submeteu a tal retenção efetuada sobre o valor informado por aquela autarquia, sem protestar, durante todo o período fiscalizado. Se, efetivamente, o valor informado fosse irreal, em algum momento a contribuinte se daria conta disso e pediria o respectivo ressarcimento, o que não ocorreu:

“[...] 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, entendemos como legítimo o faturamento mensal constante da informação recebida do DETRAN-RS.”

Ao longo da peça de defesa a interessada procurou apresentar argumentos no sentido de desqualificar os valores de receita informados pelo Detran/RS, sendo que tais valores correspondem aos serviços prestados e informados no sistema GID – GFC pela própria interessada, porém em nenhum momento apresentou justificativas e documentação probante a fim de esclarecer os valores que não foram escriturados nem declarados.

A fiscalização apurou que houve omissão de receita em 32 meses dos 36 fiscalizados, em volume superior a soma de R\$3.600.000,00. Tal quantia equivale a quase 24% das receitas auferidas. Restou verificado também que a interessada não emitiu as notas fiscais em relação aos valores omitidos, o que motiva a exclusão de ofício da interessada no Simples Nacional, conforme art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006.

A fiscalização apurou que houve omissão de receita em 32 meses dos 36 fiscalizados, em volume superior a soma de R\$3.600.000,00. Tal quantia equivale a quase 24% das receitas auferidas. Restou verificado também que a interessada não emitiu as notas fiscais em relação aos valores omitidos, o que motiva a exclusão de ofício da interessada no Simples Nacional, conforme art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006, nos autos do processo de número 11000.724746/2021-61 e que, nos presentes autos, motivam a qualificação da multa de ofício para 150% e a inclusão dos administradores como responsáveis solidários nos termos do art. 135, III do CTN.

Os dados obtidos pelo Autor do feito demonstram, de forma inequívoca, que a interessada, durante o período fiscalizado, declarou em PGDAS valores de faturamento inferiores ao efetivamente recebido. A impugnante limitou-se a negar sistematicamente a existência deste hiato, sem jamais justificá-lo, corroborando, portanto, a conclusão de que esta discrepância reiterada só pode ser atribuída ao intuito de manter o fisco da União na ignorância da receita

efetivamente auferida pela interessada. Dito por outro modo, a interessada valeu-se de meio fraudulento para manter a fiscalização em erro, com o fim de reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto na Lei Complementar nº 123, de 2006, razão pela qual entendo correto o lançamento ora impugnado, não havendo reparos a ser feito no mesmo.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de julgar IMPROCEDENTE a impugnação, mantendo-se o vínculo de responsabilidade solidária e o crédito tributário exigido.

A contribuinte e o responsável, intimados em 28/09/2022 e 29/09/2022, apresentaram Recurso Voluntário em 20/10/2022 (fls. 1085 a 1.108). Reprisam as alegações da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade. Portanto, dele conheço.

MÉRITO

O mérito deste caso ficou prejudicado em razão da anulação do ADE nº 16/2021, que excluía a contribuinte do Simples Nacional e que fora anulado nos autos do processo nº 11000.725925/2021-16. De toda forma, abaixo transcrevo as mesmas razões, correlacionando-as aos lançamentos aqui decorrentes.

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

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

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

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

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

E, ainda, concluiu expressamente a fiscalização:

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

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

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

Passo a analisar, então, a possibilidade de utilização do referido documento para a constatação da infração que gerou a exclusão da contribuinte do Simples Nacional e, conseqüentemente, do lançamento de valores decorrentes do ato de exclusão (conclusão a ser aplicada nos processos anexos).

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

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

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

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

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

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

Os serviços próprios são pagos pelo particular diretamente ao CFC e têm dinâmica própria. O particular paga os valores no momento da contratação (antes dos serviços serem prestados) e, ainda, 5% do valor recebido pelo CFC será repassado ao DETRAN/RS no momento em que o serviço for prestado, por exemplo, quando as horas-aula forem lecionadas e registradas no Sistema GID.

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

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

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

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

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

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

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

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

Inegavelmente, nos serviços próprios, os valores cobrados do particular devem, assim que a contratação ocorra, ser oferecido à tributação (emissão de Nota Fiscal e declaração em PGDAS-D); nos serviços próprios o repasse ao DETRAN é despesa que ocorrerá quando um dos serviços próprios forem prestados. Nos serviços delegados, o auferimento da receita se dá no momento em que há o repasse do DETRAN ao CFC, no momento em que a atividade for registrada no Sistema GID ou quando há a conclusão total do serviço pelo particular e, portanto, auferem-se receita no momento em que efetivamente são recebidos tais valores e a emissão da Nota Fiscal pelo CFC ao DETRAN/RS e declaração em PGDAS-D deve se dar quando do recebimento – caso contrário, qual valor seria oferecido à tributação?

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

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

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

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

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

O relatório do Sistema GID, então, não é suficiente para se concluir pela omissão de receitas, dado que há descasamento temporal entre seus dados e as obrigações fiscais que a contribuinte deveria cumprir. Logo, a premissa fiscal é inválida. Não se pode presumir que o repasse feito ao DETRAN corresponde à receita bruta do mês, porquanto o repasse pode ter ocorrido em meses posteriores à contratação do serviço (fato gerador), quando este foi registrado ou efetivamente prestado.

Tal conclusão, embora seja suficiente para o julgamento em tela, contudo, não é uma chancela de que *não houve omissão de receitas*, pois o que se infere é pela imprestabilidade dos relatórios do DETRAN/RS para caracterizar a infração, tal como feito pela autoridade fiscal.

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

Entretanto, também não se pode quantificar a omissão de receitas com base no relatório do Sistema GID, tal como fizera a autoridade fiscal – o que afeta diretamente os lançamentos aqui lavrados, tendo em vista que os valores de omissão de receitas não são imaculados.

Enfim, como os documentos que embasaram a infração de omissão de receitas e que levaram a contribuinte à exclusão do Simples Nacional não refletem corretamente o momento em que tais receitas deveriam ter sido oferecidas à tributação, se foram ou não

oferecidas, dadas as particularidades aqui dispostas, bem como os valores aqui lançados decorrem daqueles retirados dos relatórios do Sistema GID e não mensuram qualquer omissão de receitas, entendendo que deve ser provido o Recurso Voluntário da contribuinte para cancelar as exigências lançadas.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso Voluntário e **dou-lhe provimento para cancelar as exigências lançadas.**

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Miriam Costa Faccin**

Apresento a presente declaração de voto para registrar a alteração do meu posicionamento e o acompanhamento integral do voto do ilustre Relator, por concluir que a solução adotada no voto condutor é a que melhor se ajusta ao caso concreto.

Em especial, mostraram-se relevantes os esclarecimentos prestados pelo DETRAN/RS acerca do funcionamento do Sistema GID-GFC, dos quais se extrai que os relatórios por ele emitidos possuem finalidade operacional, refletindo a execução das etapas do processo de habilitação, e não a contratação dos serviços, o recebimento dos respectivos valores ou a emissão das correspondentes notas fiscais. Nessas condições, embora tais relatórios possam constituir importantes indícios para orientar a atividade fiscal, não são aptos, por si sós, a demonstrar o efetivo faturamento auferido pelos Centros de Formação de Condutores.

No caso concreto, a Fiscalização fundamentou a autuação, essencialmente, na divergência entre os valores declarados no PGDAS-D e aqueles estimados com base nos registros do Sistema GID-GFC, sem apresentar outros elementos probatórios capazes de demonstrar o efetivo ingresso de receitas não oferecidas à tributação, como o confronto com a escrituração contábil, documentos fiscais, movimentação bancária, contratos ou outros meios de prova.

Diante desse contexto, os elementos constantes dos autos não são suficientes para comprovar a alegada omissão de receitas nem, por consequência, as infrações dela decorrentes, como a falta de emissão de documentos fiscais, a utilização de meio fraudulento e a exclusão de

ofício da Recorrente do Simples Nacional, por não estarem suficientemente demonstrados os pressupostos fáticos que justificam a adoção de tais medidas.

Assim, após o reexame dos autos e das ponderações desenvolvidas pelo Relator durante os debates em sessão, revejo o entendimento inicialmente manifestado e acompanho integralmente o voto condutor, dando provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin