



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.722092/2021-31
ACÓRDÃO	1401-007.920 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE FORMACAO DE CONDUTORES REICHERT LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2019

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA DIRETA.

Embora a PGDAS – retificadora apresentada após o termo de início de fiscalização não constitua o crédito tributário ali declarado, já que não é uma declaração válida, ela é uma confissão de dívida da recorrente, mormente quando a Fiscalização utilizou os dados fornecidos pelo Detran para confirmar as omissões confessadas pela recorrente.

MULTA QUALIFICADA. PROVA DIRETA. OMISSÃO CONFESSADA.

É de ser mantida a multa qualificada aplicada, tendo restado comprovado o intuito de fraude praticado em razão da expressiva omissão das receitas nas declarações apresentadas, inclusive com falta de emissão de notas fiscais dos serviços prestados, resultando em não recolhimento dos tributos devidos, praticada de forma sistemática durante 36 (trinta e seis) meses consecutivos.

PARCELAMENTO. CONCESSÃO INDEVIDA.

A recorrente teve ciência do Termo de Início de Fiscalização em 09/11/2020, aderiu ao parcelamento do Simples Nacional em 12/11/2020, o ADE de exclusão do Simples é de março de 2021 e foi autuada em abril de 2021, logo, o parcelamento não podia ser concedido se ela não gozava mais de espontaneidade, porém, não é nestes autos que a recorrente deve pleitear a compensação de créditos oriundo de pagamentos efetuados no âmbito de tal parcelamento irregularmente concedido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, aos lançamentos da CSLL, COFINS e Contribuição para o PIS.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário da contribuinte, exceto quanto à responsabilidade tributária de Iraci Gregorius e Bruno Gregorius, para rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, para redução da multa de ofício ao percentual de 100%, por aplicação retroativa do art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023. Por unanimidade de votos, acordam em conhecer dos recursos voluntários dos responsáveis Iraci Gregorius e Bruno Gregorius, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhes provimento, para afastar sua responsabilidade tributária. Vencidos os conselheiros Matheus Ferreira Azevedo e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que votaram por negar provimento aos recursos dos responsáveis.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Matheus Ferreira Azevedo, Daniel Ribeiro Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente)

RELATÓRIO

O presente processo tem, por objeto, os seguintes autos de infração lavrados em face do contribuinte Centro de Formação de Condutores Reichert Ltda - CFCR (contribuinte) e dos responsáveis tributários Iraci Reichert Gregorius (Iraci) e Bruno Gregoriu (Bruno):

a) Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ, (a fls. 2 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 83.322,41, referente ao fato gerador do 4º trimestre de 2019 (lucro presumido), sendo assim descritos os fatos apurados:

“OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

Valores apurados na auditoria fiscal, caracterizados como omissão de receitas da atividade, conforme Relatório de Procedimento Fiscal em anexo, que juntamente com os demais documentos nele referidos faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

.....Multa (%)

.....150,00

(...)

RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA OU EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

Receita da prestação de serviços em geral, originalmente oferecida à tributação pela sistemática do SIMPLES NACIONAL, que em decorrência da exclusão de ofício da empresa deste regime especial, passa a ser tributada na sistemática do Lucro Presumido, tudo conforme Relatório de Procedimento Fiscal em anexo, que juntamente com os demais documentos nele referidos faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

.....Multa (%)

.....75,00”

b) Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL (a fls. 12 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 34.234,96, referente ao fato gerador do 4º trimestre de 2019 (base presumida), sendo assim descritos os fatos apurados:

“OMISSÃO DE RECEITA INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS

Valores apurados na auditoria fiscal, caracterizados como omissão de receitas da atividade, conforme Relatório de Procedimento Fiscal em anexo, que juntamente com os demais documentos nele referidos faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

.....Multa (%)

.....150,00

(...)

RECEITAS DA ATIVIDADE ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS OU EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE

Receita da prestação de serviços em geral, originalmente oferecida à tributação pela sistemática do SIMPLES NACIONAL, que em decorrência da exclusão de ofício da empresa deste regime especial, passa a ser tributada na sistemática do Lucro Presumido, tudo conforme Relatório de Procedimento Fiscal em anexo, que juntamente com os demais documentos nele referidos faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

.....Multa (%)

.....75,00”

c) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (a fls. 21 e segs.), pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 29.679,95, referente aos fatos geradores de 31/10/2019, 31/11/2019 e 31/12/2019, sendo assim descritos os fatos apurados:

“INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Receita da prestação de serviços em geral, originalmente oferecida à tributação pela sistemática do SIMPLES NACIONAL, que em decorrência da exclusão de ofício da empresa deste regime especial, passa a ser tributada na sistemática do Lucro Presumido, tudo conforme Relatório de Procedimento Fiscal em anexo, que juntamente com os demais documentos nele referidos faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

.....Multa (%)

.....75,00”

(...)

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA

Valores apurados na auditoria fiscal, caracterizados como omissão de receitas da atividade, conforme Relatório de Procedimento Fiscal em anexo, que juntamente com os demais documentos nele referidos faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

.....Multa (%)

.....150,00”

d) Contribuição para o PIS/Pasep - PIS (a fls. 30 e segs.), s pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 6.427,73, referente aos fatos geradores de 31/10/2019, 31/11/2019 e 31/12/2019, sendo assim descritos os fatos apurados:

“INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO Receita da prestação de serviços em geral, originalmente oferecida à tributação pela sistemática do SIMPLES NACIONAL, que em decorrência da exclusão de ofício da empresa deste regime especial, passa a ser tributada na sistemática do Lucro Presumido, tudo conforme Relatório de Procedimento Fiscal em anexo, que juntamente com os demais documentos nele referidos faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

.....Multa (%)

.....75,00”

(...)

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA Valores apurados na auditoria fiscal, caracterizados como omissão de receitas da atividade, conforme Relatório de Procedimento Fiscal em anexo, que juntamente com os demais documentos nele referidos faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

.....Multa (%)

.....150,00”

A contribuinte (CFCR) e os responsáveis tributários (Iraci e Bruno) impugnaram os lançamentos e a 11ª Turma da DRJ/BSB, no Acórdão n. 101-015.397 de 08/07/2022 (a fls. 1338 e segs.), julgou-as improcedentes, sendo assim ementado o acórdão:

Assunto: Omissão de Receitas. Falta de Declaração.

Ano-calendário: 2019

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE DECLARAÇÃO. RETIFICAÇÃO APÓS INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

É de se oferecer à tributação pelo Lucro Presumido a receita omitida e não declarada, tendo a empresa sido excluída do Simples Nacional nos períodos referidos, nos termos da legislação de regência, sendo incabível a apresentação de declaração retificadora após o início do procedimento fiscal, nos termos legais.

RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DECLARADAS PELO SIMPLES NACIONAL. DIFERENÇAS APURADAS EM RAZÃO DA EXCLUSÃO DO REGIME E DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO.

Tendo a empresa sido excluída da sistemática do Simples Nacional nos referidos períodos e omitindo-se em indicar o regime a ser tributada, é de se oferecer à tributação pelo regime do Lucro Presumido as receitas declaradas, compensados os recolhimentos efetuados.

SUSPENSÃO DO PROCESSO. INCABIMENTO.

O fato de o processo de exclusão do Simples Nacional ainda estar sob discussão administrativa não obsta a efetivação do lançamento dos créditos tributários devidos em face da exclusão, nos termos da Súmula CARF nº 77.

PERÍODO DA GRAÇA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA APÓS INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO.

A denúncia espontânea aplica-se apenas aos tributos recolhidos antes do início do procedimento fiscal. Os benefícios do artigo 47 da Lei nº 9.430/1996 são aplicáveis aos tributos e contribuições não recolhidos, mas regularmente declarados pela contribuinte, desde que haja o pagamento integral dos débitos dentro do prazo de 20 (vinte) dias a contar do início da ação fiscal, nos termos do ADN Cosit/RFB nº 15/1999.

INCONSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Tendo o auto de infração se estribado nos valores das receitas informados pela própria Contribuinte após o início da ação fiscal, por meio de declarações retificadoras, cujos tributos e contribuições apurados foram parcelados e os vem recolhendo, não há como dar guarida às acusações de inconsistência da autuação e dos critérios utilizados para obtenção dos valores das receitas, que serviram apenas de parâmetros para convalidar a veracidade dos valores declarados.

VALORES DE TERCEIROS.

Os valores repassados ao Detran, que fazem parte da receita bruta auferida, cobrada dos alunos, não constituem valores de terceiros, que circulam por sua contabilidade, e sim constituem custo ou despesa da atividade, descabendo deduzir da base de cálculo apurada.

MULTA QUALIFICADA.

É de ser mantida a multa qualificada aplicada, tendo restado comprovado o intuito de fraude praticado em razão da expressiva omissão das receitas

nas declarações apresentadas, inclusive com falta de emissão de notas fiscais dos serviços prestados, resultando em não recolhimento dos tributos devidos, praticada de forma sistemática durante 36 (trinta e seis) meses consecutivos, o que foi reconhecido pela Impugnante após o início da ação fiscal, quando retificou as declarações e parcelou as diferenças apuradas.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Os sócios que exerceram a administração e gerência da sociedade, nos períodos fiscalizados, respondem solidariamente pelos créditos tributários, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

AUTUAÇÕES REFLEXAS: CSLL - COFINS - PIS/PASEP

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplicam-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

Impugnação Improcedente

A contribuinte (CFCR) tomou ciência do acórdão retro citado em 21/07/2022 (termo a fls. 1402) e interpôs recurso voluntário (a fls. 1409 e segs.) em 04/08/2022 (Termo a fls. 1408), no qual aduz as razões de defesa a seguir apresentadas em apertada síntese:

“II – DO EFEITO SUSPENSIVO

O entendimento da Turma julgadora é no sentido de que “O fato de o processo de exclusão do Simples Nacional ainda estar sob discussão administrativa não obsta a efetivação do lançamento dos créditos tributários devidos em face da exclusão”.

Entendem os recorrentes que a exclusão DEFINITIVA do SIMPLES NACIONAL, somente se dará após trânsito em julgado da decisão administrativa que confirmar Ato Declaratório de Exclusão.

Dispõe o art. 39, § 6º, da LC 123/2006, que “(...) o CGSN *poderá disciplinar procedimentos e prazos, bem como, no processo de exclusão, prever efeito suspensivo na hipótese de apresentação de impugnação, defesa ou recurso*”.

Em regulamentação a esse dispositivo legal, o art. 83, §3º, da Resolução CGSN nº 140/2018, assim determina:

“§ 3º Na hipótese de a ME ou a EPP, dentro do prazo estabelecido pela legislação do ente federado que iniciou o processo, impugnar o termo de exclusão, este se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte, com observância, quanto aos efeitos da

exclusão, do disposto no art. 84. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 6º)"

E, no caso, tratando-se de processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, aplica-se o rito do Decreto n. 70.235/72, que prevê a atribuição de efeito suspensivo enquanto pendente o julgamento do recurso voluntário do contribuinte:

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

Assim, diante da existência de um processo administrativo em que interposto impugnação dotado de eficácia suspensiva, nos termos do artigo 33 do Decreto 70.235/72, enquanto não julgada em definitivo a manifestação de inconformidade do contribuinte contra sua exclusão do SIMPLES, não lhe poderão ser exigidas obrigações de regime diverso.

Portanto, a manifestação de inconformidade apresentada pela impetrante contra a exclusão do Simples Nacional se enquadra no conceito de "recurso administrativo" e, por isso, tem efeito suspensivo nos termos do artigo 33 do Decreto 70.235/72, não podendo o Fisco, enquanto não julgada em definitivo a manifestação de inconformidade, exigir a satisfação do débito tributário apurado em razão da exclusão.

Assim, diante da existência de um processo administrativo em que interposto recurso dotado de eficácia suspensiva, nos termos do artigo 33 do Decreto 70.235/72, enquanto não julgada em definitivo a manifestação de inconformidade do contribuinte contra sua exclusão do SIMPLES, não lhe poderão ser exigidas obrigações de regime diverso.

Necessário consignar que a própria intimação do Ato de Exclusão facultada prazo para a oferta de defesa nos termos do 2º do art. 31 da Lei Complementar nº 123/2006 e dos arts. 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal, uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a teor do art. 151, III, do CTN.

Daí se conclui que o Fisco está a cobrar dos créditos constituídos em consequência do afastamento do regime, enquanto não definitivamente excluído o contribuinte do Simples Nacional.

III– DOS DOCUMENTOS OBTIDOS JUNTO AO DEPARTAMENTO ESTADUAL DE TRÂNSITO

Restou incontroverso no procedimento fiscal, que antes de instaurado o mesmo a fiscalização obteve junto ao Departamento de Trânsito do Rio

Grande do Sul (DETRAN-RS) dados constantes nos seus sistemas informatizados que, segundo a autoridade fiscalizadora, permitiram apurar o faturamento mensal estimado do sujeito passivo, que é um Centro de Formação de Condutores, nos anos de 2017, 2018 e 2019.

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.

A auditoria entendeu que a estimativa de faturamento apontada pelo Detran, RS, representa a receita total auferida, assim, confrontou com a receita declarada em PGDAS concluindo que a diferença se tratava de omissão receita.

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

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, 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 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.

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

Os relatórios obtidos junto ao DETRAN-RS não podem ser utilizado para apurar faturamento, pois o sistema não faz tal controle, se limitando a controlar as etapas do processo de habilitação para fins de alimentar a base nacional do SERPRO no sistema RENACH, sem o qual é impossível a emissão da CNH do cidadão usuário.

A distribuição de receita do CFC, quando comparada com a distribuição de aulas prestadas, não apresenta uma relação de causa e efeito, pois as aulas são cobradas num pacote de negócios dos pretendentes, e prestadas ao longo de um tempo que depende mais da capacidade e

disponibilidade de cada inscrito do que de uma rotina estabelecida pelo prestador de serviços.

Neste ponto cabe destacar que o cidadão usuário pode começar seu serviço de habilitação em um CFC, e dar seguimento de cada serviço, ou cada etapa ou mesmo cada aula em um CFC diferente, uma pessoa jurídica diferente, cabendo exclusivamente ao cidadão a livre escolha do CFC em que fará suas aulas e sua formação, pois a legislação vigente assim o permite.

Isso quer dizer que existe uma variabilidade de negociações decorrente de inúmeros fatores, dentre os quais cita-se: as condições financeiras dos clientes, abrindo um RENACH realizando seu pagamento total ou em etapas conforme sua disponibilidade financeira; pagamento da etapa do processo que o cliente está se propondo realizar; o prazo de vencimento do RENACH do cliente; a disponibilidade de tempo do cliente para a realização dos serviços contratados; a aptidão no aprendizado do candidato e até mesmo a possibilidade de alguma ineficiência operacional do DETRAN em não possuir vagas de provas.

Outrossim não se pode conceber que o fisco, utilize como única prova da alegada omissão de receita uma informação que se mostra frágil e inconsistente, uma “estimativa” de faturamento não é comprovação de faturamento, não sendo prova adequada a ser utilizada pelo fisco.

É importante esclarecer, que a Portaria nº 181/2016 Detran/RS prevê o valor da remuneração por cada um dos serviços prestados pela empresa. Por sua vez, em relação aos **serviços delegados**, parte do valor que aluno paga diretamente ao Detran/RS recebe do aluno pelo serviço prestado e registrado, ao final do mês, deverá ser repassado ao CFC.

Com relação aos **serviços próprios**, a dinâmica é diferente: além do cidadão pagar antes de ter o serviço prestado, ou seja, no momento da contratação junto ao CFC, a Portaria nº 181/2016 prevê o repasse ao Detran/RS

do percentual de 5% do valor atribuído às horas-aulas, no momento em que a aula é lecionada e registrada no Sistema GID4.

Desta forma a remuneração do CFC com relação aos serviços próprios ocorre quando da contratação feita pelo consumidor, momento em que são recebidos os valores contratados e emitida a nota fiscal; já a parcela das receitas relativas aos serviços delegados, repassada pelo Detran/RS, ocorre no mês em que registrada a atividade no Sistema GID, através de emissão de nota fiscal contra o Detran/RS.

Portanto, o faturamento do CFC em determinada competência é assim composto: **(a)** pelas remunerações recebidas diretamente de seus clientes consumidores, no momento da contratação dos serviços próprios; e **(b)**

pelo pagamento feito pelo Detran/RS, de repasse dos valores relativos aos serviços delegados registrados no Sistema GID – GFC.

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 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, 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.

Ademais, durante todo o Procedimento Fiscal, a fiscalizada sempre se manifestou no sentido de colaborar com o fisco, admitindo diferença de faturamento por erro e deficiência administrativa, retificou as PGDAS-D parcelou o saldo credor. Contudo, nada adiantou a boa-fé. O certo é que apenas por questão formal, foi oportunizado a manifestação do contribuinte.

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.*

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

Desta forma, o método utilizado para elaborar a estimativa de receita do CFC como parâmetro de comparação com as declarações prestadas pela empresa em seu PGDAS, está equivocado.

A mera estimativa de receita desconsidera as situações fáticas específicas de cada contratação, conforme já exemplificado e, por isso, não se mostra 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 foi faturado pelo CFC e não aquilo que fora registrado no referido sistema.

Considerando, que os serviços registrados no Sistema GID são atribuídos os valores vigentes no momento do registro da atividade, conforme Anexo VII e VIII da Portaria nº 181/2016.

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

Diante do exposto, a mera estimativa de receita desconsidera as situações fáticas específicas de cada contratação e, por isso, não se mostra hábil para justificar a lavratura do auto de infração.

Com base no exposto, tem-se que recorrente exerce atividade que contém diversas particularidades que devem ser analisadas para compreender como efetivamente ocorre o auferimento de receita bruta para cálculo da declaração do PGDAS-D, sendo insuficiente a análise tão somente de relatório do Sistema GID.

IV - DA RETIFICAÇÃO DAS PGDAS-D

A sociedade recorrente, quando intimada do Termo de Início de Procedimento Fiscalizatório, ao realizar a análise documentos fiscais da empresa, apurou de erro no envio das declarações referente ao Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS_D).

Diante de tal situação, retificou os Programas Geradores dos Documentos de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratórios (PGDAS-D) em 11 de novembro de 2020, bem como, parcelou a diferença.

A recorrente ao se deparar com os erros na apuração dos valores nas PGDAS, como forma de propiciar transparência quanto aos valores declarados e recolhidos, em data anterior a qualquer despacho decisório.

A natureza das declarações retificadoras é prestação original pelo contribuinte, outrossim as respectivas retificadoras não encontraram óbice em serem recepcionadas pelo sistema, por tanto, não restou verificada nas transmissões das declarações as hipóteses de vedação às retificações, sendo as mesmas regularmente recepcionadas pelo sistema da Receitas Federal.

O artigo 147 do Código Tributários Nacional, permite retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, antes que se efetive o lançamento tributário.

Importante esclarecer que as retificações realizadas antes do lançamento, não tiveram o condão de reduzir ou excluir o tributo.

Em resumo, nas hipóteses que sucederem ao lançamento ou procedimento equivalente, o Código Tributário Nacional somente permite a retificação se for para majorar o tributo devido e não para reduzir.

Em face da natureza inerente à obrigação tributária, cuja instalação se opera compulsoriamente e independe de um acordo de vontades, consoante o regime jurídico tipificador dos tributos, é imperioso admitir que a retificação da obrigação de fazer – acessória, pode e deve ser efetivada, durante

o procedimento e antes da lavratura do auto de infração.

Ao contrário entendimento exposto pelo Ilustre Auditor Fiscal,

o artigo 47 da Lei 9.430/96, permite a pessoa ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

É incontroverso que retificou as PGDAS dentro do prazo de 20 dias do termo de início de fiscalização, bem como, parcelou o saldo credor dentro do prazo legal.

A autoridade fiscalizadora reconhece no seu parecer fiscal que empresa autuada retificou o seu informe de receita através do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (**PGDAS-D**), antes que fosse declarada e exclusão do simples nacional e, antes das lavraturas dos autos de infração.

No presente caso, ao retificar as a declarações referente ao Simples Nacional e parcelar os débitos gerados, demonstra a boa-fé do contribuinte. Desta forma enquanto, enquanto perdurar parcelamento administrativo do débito tributário, com o consequente adimplemento de suas obrigações, não há que se cogitar a exclusão retroativa da empresa recorrente do Simples Nacional, pois atenta contra os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, especialmente considerando a boa-fé da sociedade recorrente e a ausência de prejuízo ao Fisco.

Portando, não há que se falar omissão nas declarações prestadas, uma vez que informou a receitas auferidas e procedeu o recolhimento dos tributos referente ao Simples Nacional.

Por derradeiro, a exclusão do SIMPLES pautada interpretações meramente literais, divorciadas não só do espírito da lei, mas da relação contratual que se firmou com o Estado, configura afronta, ademais, ao princípio da boa-fé, veiculado no Código Civil de 2002.

V - DA APURAÇÃO ILEGAL DA BASE DE CÁLCULO SUPOSTAMENTE DEVIDAS

Autoridade Administrativa realizou o lançamento de ofício, efetuado com base na aferição indireta. Para tanto, utilizou os valores obtidos juntos ao Detran. Isso porque, os valores que são considerados como “estimativa” faturamento, para RFB foram considerados como faturamento.

Ocorre, contudo, que o art. 1485 do CTN exige que o arbitramento aconteça por meio de um “processo regular” para a verificação dos valores. Isto significa que devem ser respeitados o contraditório e a ampla defesa, em devido “processo regular” ao realizar-se apuração de base de cálculo por meio de arbitramento. Dito de outro modo, é ilegal o arbitramento da base de cálculo quando ausente o respectivo processo regular para demonstrar a configuração da hipótese de arbitramento do valor tributável, de modo que tal ausência macula o lançamento. Portanto, deve ser anular a exigência fiscal.

Com efeito, no caso concreto, o critério utilizado pela Fiscal é ilegal, visto que não considerou, por exemplo o repasse a terceiros, referente a retenção de 5% das aulas práticas e teóricas do CFC recorrente.

Inclusive, o CARF já se manifestou no sentido de que o contraditório e a ampla defesa devem ser observados quando da aplicação do art. 148 do CTN:

“AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. APLICABILIDADE. ART. 33, § 3º, DA LEI N. 8.212/1991. ART. 148 DO CTN.

O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato imponível, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa.”.

Sendo assim, ilegal a conduta da Fiscalização, que procedeu ao arbitramento sem antes priorizar o “processo regular”, previsto no art. 148, impondo o tratamento mais oneroso possível à Recorrente.

IV- DA INCONSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

Uma vez aceita a retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, está terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Ao contrário do entendimento esposado, uma vez retificadas as PGDAS pela recorrente não poderá a autoridade fiscal proceder o lançamento pelos valores apontados na PGDAS originária, pois esta já não persiste mais.

Endentem os recorrentes que, a modificação da declaração, pelo contribuinte, fica obstada a partir da notificação do lançamento, pois com lançamento se encerra o procedimento administrativo, fato que não ocorreu, pois, as retificações se deram antes do lançamento.

Conforme explicitado, a empresa recorrente apurou divergências em relação a conta “adiantamento de clientes”, desta forma procedeu a retificação das PGDAS, antes da lavratura do auto de infração

É certo que, nos termos do art. 147, § 1º, do CTN, é vedado ao contribuinte proceder à retificação da declaração após a notificação do lançamento.

Com efeito, a desconsideração da retificação da PGDAS perfectibilizadas pela recorrente não pode servir de suporte ao enriquecimento sem causa da Administração.

A autoridade fiscalizadora reconhece no seu parecer fiscal que empresa autuada retificou o seu informe de receita através do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D), antes que fosse declarada e exclusão do simples nacional, bem como antes das lavraturas dos autos de infração.

Uma vez retificadas e parcelado o saldo credor apontado nas retificações, inexistente fato gerador para cobrança IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

O auto de infração, como ato jurídico administrativo, é ato vinculado (CTN, art. 142, parágrafo único) que, para validamente surtir efeitos,

deve atender aos cinco elementos integrativos de sua estrutura, quais sejam: a) motivo ou pressuposto; b) agente competente; c) forma prescrita em lei; d) objeto ou conteúdo; e e) finalidade.

No sistema tributário brasileiro, a **obrigação surge com a ocorrência do fato gerador**, na forma do art. 113 do CTN

Porém, o crédito se constitui pelo lançamento, que a teor do que estabelece o art. 142 do CTN é o procedimento obrigatório e vinculado por meio do qual o sujeito ativo da obrigação tributária torna efetivo o seu crédito.

O dispositivo transcrito indica os **elementos essenciais** que o lançamento, na condição de ato administrativo de constituição do crédito tributário, deve preencher, para sua validade.

A ausência de um desses elementos ou sua incompatibilidade com a verdade material, contamina de vício insanável o ato administrativo.

O lançamento, assim considerado, é constitutivo do crédito (artigo 139 do CTN) e declaratório da obrigação tributária. Em outras palavras, o lançamento constitui o crédito tributário declarando a preexistência da obrigação tributária, que surgir em virtude da ocorrência do fato gerador definido na lei (arts. 113, § 1º e 114 do CTN).

O ato jurídico administrativo de lançamento é, portanto, vinculado e obrigatório, devendo o agente fiscal observar o que prescreve a lei, não sendo autorizada atuação de forma subjetiva. Nos atos vinculados, deve ser observado rigorosamente aquilo que está prescrito na lei - princípio da legalidade - não sendo permitida qualquer atuação discricionária para o lançamento, na forma do art. 142 do CTN.

Os limites para o lançamento tributário em relação aos débitos pretendidos estão na lei, não podendo o Agente Fiscal ultrapassar esses limites, de forma arbitrária.

(...)

No caso da recorrente, constata-se que as acusações fiscais foram em **presunções e indícios de omissão de receita**, as quais restaram retificadas.

Para que ocorra o lançamento, não são suficientes presunções e indícios alegados pela fiscalização. **Torna-se necessário que sejam comprovados, para a validade do lançamento.**

A figura das presunções é conhecida de nosso ordenamento jurídico, estando inserida na categoria dos meios de prova, podendo ser assim definida de forma clássica: Presunção é a compreensão lógica que se tira a partir de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido.

Servem as presunções, de instrumento para passar de um fato conhecido para outro desconhecido, **provando-se**, desta forma, este último, ou seja:

na presunção ocorre a fixação de uma verdade hipotética em relação a certos fatos, posto que não provada por meios diretos.

De tal forma que, nas presunções estamos perante certo tipo de correlação que se instaura entre dois planos distintos:

- a) o plano da existência dos fatos;
- b) o plano dos meios de prova desses fatos.

Na presunção é preciso que ocorra uma relação de causalidade jurídica entre um fato conhecido e um fato desconhecido.

Com efeito, toda norma atribui a certos fatos determinada consequência, por força do princípio da imposição.

Estas consequências somente serão concretizadas - a norma somente incidirá - se e quando ocorrer o fato da hipótese prevista na norma. Ou seja, para a efetivação da incidência, deve ser comprovada a demonstração da ocorrência de fato que figura como hipótese normativa, sem o que não poderá haver incidência.

No caso de não existência dessa correlação entre o fato conhecido e o fato desconhecido, a consequência jurídica ao fato conhecido não se dará por presunção, mas por ficção. **E ficção não pode ser fato gerador de tributo.**⁹

No sistema brasileiro, prevalece o **princípio da legalidade** da tributação, assegurado pela Constituição Federal (art. 150, I), e da **tipicidade fechada**, segundo o qual, o tributo só nasce quando ocorrerem os fatos expressamente previstos, cumprindo, portanto, a Administração Pública demonstrar, provando que o fato gerador ocorreu para a exigência do crédito tributário.

O tipo tributário há de estar desenhado por inteiro na norma, não cabendo ao intérprete, por integração analógica, encontrar tipos implícitos, flexíveis, comandos ocultos ou situações semelhantes para criar imposições ou

alterar, em seu próprio benefício, o momento do fato gerador.¹⁰

O **princípio da legalidade** em matéria tributária parte de **suportes fáticos reais e não fictícios**. A ficção jurídica é inadmissível no direito tributário, por trazer insegurança jurídica e incerteza quanto à eficácia e aplicação das normas legais.

Em outras palavras, o princípio da **segurança jurídica** é da essência do próprio direito, no Estado Democrático de Direito. Representa para a sociedade o direito à estabilidade das relações jurídicas e a certeza de que

essas relações jurídicas não serão alteradas no cumprimento das obrigações tributárias, sem previsão legal, em relação aos efeitos jurídicos dos atos normativos a que o contribuinte.

Ora, o lançamento referente aos tributos IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e somente seria possível o contribuinte não tivesse as retificações das PGDAS e parcelado o saldo devedor, ou seja, no caso, NÃO HÁ TIPIFICAÇÃO EM NENHUMA DAS HIPÓTESES DE PENALIZAÇÃO.

Ao assim agir, violados estão os requisitos básicos para o nascimento válido da obrigação tributária, acarretando, inevitavelmente, na insubsistência da presente autuação fiscal, tendo em vista a ausência de comprovação do fato jurídico tributário, calcado em mera presunção de faturamento.

Sendo o lançamento vinculado à descrição legal do fato, não se abre à Autoridade Fiscal alternativa que não a de perquirir e comprovar, com base documental, a ocorrência do fato jurídico tributário reputado existente. Assim, equívocos decorrentes da deficiente subsunção dos fatos à norma de incidência tributária não podem dar origem à respectiva obrigação, revelando irregularidade que configura irrefutável nulidade, pois comprometem severamente a validade dos atos emanados pela administração pública.

Assim, o fisco ao afirmar - sem qualquer comprovação - que a recorrente adotou base de cálculo inferior a real para, presumir supostas omissão e, mais, acusando 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, e mais, sequer houve a verificação se o sistema operacional seria apto a demonstrar faturamento.

Portanto, resta claro que a premissa fático-jurídico adotada pela Autoridade Fiscal foi equivocada, pois as informações extraídas do Sistema GID – GFC pelo Detran/RS e utilizadas pela autoridade fiscal, além de não guardarem relação com a realidade dos fatos, não se prestam para apuração da receita bruta mensal do CFC.

No Sistema GID a informação é realizada no momento da efetiva prestação do serviço, enquanto a contabilidade da manifestante opera pelo regime de competência.

Nesse momento, nenhum registro é feito no Sistema GID – GFC, mas o CFC já é obrigado a informar em sua contabilidade a emissão da nota fiscal e o

respectivo faturamento, que comporá a sua receita bruta do mês e deverá ser informado nas declarações do Simples Nacional.

Somente após as aulas teóricas e práticas o será realizado o registro no Sistema GID – GFC, informando ao Detran/RS a quantidade de aulas dadas, no respectivo mês.

Como se vê, há um claro descasamento entre o momento do faturamento e do registro das atividades no GID tornando-o imprestável para verificação do faturamento do CFC no respectivo mês

Ora, o mínimo que se poderia exigir de parte do Fisco seria uma averiguação acurada entre os dados fornecidos pelo DETRAN/RS e aqueles fornecidos pela empresa, o mais importante, com elementos que dessem conta de onde surgiram os numerários entabulados nos documentos que serviam de suporte à lavratura do auto de lançamento.

É de se destacar que, que eventuais presunções não servem como meio de supressão de lacunas probatórias. Tal posicionamento, antes de ser resultado de formulação doutrinária ou jurisprudencial, nasce diretamente da legislação, conforme depreende-se da parte final do caput do art. 9º do Decreto nº 70.235/7212.

Assim sendo, é necessário reconhecer que a presente autuação fiscal - alicerçada em meras presunções, sem a devida averiguação da efetiva realidade dos fatos e receita bruta auferida no período - viola o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional. Tais impropriedades, não há dúvida, acarretam a insubsistência do lançamento, o que desde já se requer seja reconhecido.

De outro lado, convenientemente, a fiscalização deixa de referir que, o DETRAN/RS através do Ofício nº DFC0022-2021, o Detran/RS assim se manifesta: *não tem como controlar a emissão ou não das Notas Fiscais para os Cidadãos, bem como, não tem como realizar estimativa de valores de*

Faturamento baseado na emissão ou não das Notas Fiscais na hora da Contratação, ou seja, se as informações constantes no seu sistema gerencial não permitem controlar a emissão de notas fiscais aos cidadãos, também não servem de ferramenta para realizar estimativa de faturamento dos CFCs.

No entanto, em 10 de novembro de 2020, foi emitido Ofício nº DG 236/2020 ao Sindicato dos CFCs, anexado à impugnação em que o Diretor Geral do Detran/RS esclarece (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”

(...)

“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 de períodos diferentes.” (grifo nosso)

Cristalino, portanto, não ser possível se utilizar dos dados estatísticos extraídos do Sistema GID - GFC, pois eles não constituem elementos capazes de atestar o faturamento dos centros de formação de condutores.

Ora, se o próprio órgão que forneceu o relatório expressamente se manifesta no sentido de que ele é imprestável para verificação de faturamento, como pode a Fiscalização utilizar esse mesmo relatório de base para afirmar que a ora recorrente omitiu receitas e, a partir dele, fazer o cálculo do faturamento que entende que deveria ter sido declarado pela empresa.

Assim, caberia ao Fisco a apuração da existência de divergência entre as receitas declaradas e os serviços prestados para verificação de eventual omissão de receitas que justificasse a constituição do crédito tributário, sendo imprestável a comparação entre o PGDAS e o relatório extraído do Sistema GID - GFC do Detran/RS para esse desiderato. Em outras palavras, ***caberia a demonstração da ocorrência do fato jurídico tributário, consistente na contratação do serviço e respectiva emissão da nota fiscal ao cidadão.***

A administração não pode pretender cobrar um tributo com base, 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), há de ser reconhecida a insubsistência do lançamento fiscal.

V – DOS VALORES DE TERCEIROS

O art. 2º do Anexo VIII da Portaria nº 181/2016 dispõe que deverá ser repassado pelos CFCs ao Detran/RS o percentual de 5% incidente sobre os valores percebidos pelas horas-aulas práticas e teóricas ministradas pelos CFCs, conforme se lê abaixo

Art. 2º Dos valores recebidos de todas as horas-aula teóricas presenciais e práticas de direção veicular, ministradas e cobradas do candidato/conductor, o CFC repassará ao DETRAN/RS o valor correspondente a 5% (cinco por cento) do valor estabelecido na Tabela de Valores do Art. 1º.

Desta forma, parte dos valores recebidos pelos CFCs configuram mero repasse de valores ao Detran/RS e não podem ser considerados receita bruta para fins de lançamento tributário, tais valores integram os elementos de renda ou receita, constituindo-se em receita nova.

Por conseguinte, o repassasse de 5%, por consistir em receita de terceiros, eis que pertence ao Departamento Estadual de Transito do Estado do Rio Grande do Sul, não poderá ser incluso na base de cálculo o pagamento do Simples Nacional.

Outrossim esses valores ingressam nos cofres da empresa apenas em caráter temporário, apenas até o momento em que o contribuinte realiza o encontro de contas com a autarquia estadual, desembolsando aqueles valores que lhe haviam sido destinados pelo consumidor final.

De outro lado a legislação do Simples Nacional é esclarecedora com relação ao conceito de receita bruta, conforme se verifica do teor do art. 3º, §1º, abaixo colacionado:

Art. 3º (...)

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no **caput** deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Além disso, a Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94/2011 e nº 140/2018, reiteram o conceito de receita bruta do dispositivo acima transcrito, *in verbis*:

Art. 2º Para fins desta Resolução, considera-se:

(...)

II - receita bruta (RB) o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, caput e § 1º)

Define-se, assim, o conceito de receita bruta do Simples Nacional, cabendo a análise da Solução de Consulta Cosit da RFB nº 129 de 28 de dezembro de 2020, a qual determinou que *não se incluem no conceito bruta os valores de terceiros*:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. PREÇO DO SERVIÇO. A receita bruta de que trata o art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006, no caso de prestação de serviços corresponde ao preço do serviço. Não se incluem no conceito de receita bruta de que trata o art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006, e, portanto, estão fora desta base cálculo, valores que circulam na contabilidade de pessoa jurídica e não lhes pertencem, sendo propriedade e receita bruta de terceiros.

Conforme restou assentado pela própria Receita Federal, portanto, os valores referentes ao repasse de 5% ao Detran/RS, relativo aos serviços próprios (horas-aula) prestados pelos CFCs, devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos, pois configuram valores de terceiros que não podem se incluir no conceito de receita bruta que trata a LC nº 123/2006.

Portanto, os valores lançados pelo Fisco não guardam relação com a receita bruta da ora recorrente, o que enseja a nulidade do presente lançamento fiscal.

VI– DAS PRESUNÇÕES DA FISCALIZAÇÃO

De acordo, com autoridade fiscal, que os atos praticados pelo contribuinte, acima detalhados, configuram, em tese, crime contra a ordem tributária, tipificado no art. 1º, incisos I e II e art. 2º, inciso I da Lei nº 8.137, de 27/12/1990.

Nessa linha de raciocínio, haveria um grave problema quanto à identificação do caráter doloso da conduta, uma vez que, antes de se falar

em dolo, deve-se comprovar a realidade construída pelo contribuinte, e, mais do que isso, requalificar os atos e negócios jurídicos declarados pelo contribuinte.

Aqui é importante frisar que, em qualquer umas das infrações mencionadas, não basta simplesmente o sujeito passivo da obrigação tributária deixar de recolher o tributo para que se possa considerar ocorrida a sonegação ou fraude fiscal.

No caso, a empresa após verificado erro nas PGDAS-D as retificou, dentro do prazo estabelecido do artigo 47 da Lei 9.430/96, demonstrando com isso, que em momento algum desejou causar dano ao erário, inclusive legislação tributária permite a retificação de declaração.

Com efeito, erros de cálculo, não podem ser consideradas como sonegatórias ou fraudulentas.

Para caracterização da infração, não basta querer um resultado contrário aos interesses do Fisco. Isso porque o prejuízo ao Fisco, que é o resultado do sucesso na busca pela menor carga tributária, é 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, é identificado por uma linha tênue, cuja construção depende 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.

Logo, a ideia de que, para se verificar a existência do dolo, bastaria examinar se o resultado buscado e atingido está tipificado, não resolve o problema, dado que, como visto, o que importa para fins da caracterização do dolo **é o querer consciente do agente**, e não o resultado atingido, e tal fato não restou consubstanciando.

O parecer fiscal para caracterização da fraude e dolo, apenas descreveu na fundamentação a conduta tipificada, baseada somente nos documentos do DETRAN/RS, porém tal medida não é suficiente para atestar o dolo.

Tal erro deve afastar a caracterização do dolo com base no princípio do *in dubio pro reo*, que, em matéria tributária, tem fundamento no art. 112 do CTN.

Não há no ordenamento jurídico inversão do ônus probatório, não estão contribuinte obrigado a produzir prova de que não fraudou ou sonegou, mas cabe a autoridade fiscalizadora comprovar de plano as fraudes.

Além das presunções não comprovadas, a fiscalização ignorou os elementos de prova trazidos pela fiscalizada. O Fisco não se desincumbiu 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 pode se dar de forma retroativa sob pena de ser ilegal o ato administrativo.

Ora, aplicação retroativa de outro regime tributário contraria não somente o princípio geral das normas jurídica, mas também as disposições do artigo 105 e 106 do CTN.

Aplica-se a legislação tributária de forma imediata e não de forma retroativa. A retroatividade ato administrativo tributário constitui exceção a regra, só deve ser aplicada de forma benéfica ao contribuinte.

VII – DA MULTA E REPRESENTAÇÃO FISCAL

A multa de ofício qualificada, de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, é uma adjetivação da multa de ofício comum, de 75%, que é fundada no mesmo dispositivo legal.

Tal adjetivação está condicionada à verificação do cometimento dos crimes de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Em termos fáticos, a autoridade fiscal **não se desincumbiu** do dever provar que a conduta recorrente impediu dolosamente a apuração dos créditos tributários - **teve consciência e vontade do ilícito fiscal (leia-se empenhou esforços adicionais para ocultar a omissão de receitas) - e, consequentemente, prejudicou o lançamento.**

Não restou especificado quais foram os artifícios e meios fraudulentos que induziram e mantiveram a fiscalização em erro, bem assim, não há qualquer descrição fática de tal comportamento ou indicativo de dolo por conta da recorrente.

Ao contrário, a recorrente atendeu a todas as intimações, anexou todos os documentos solicitados no curso do procedimento fiscal, retificou as PGDAS, está pagando em dia o parcelamento; logo, não houve de supressão ou redução do pagamento de tributo apurável.

Para fins de caracterização de artifício fraudulento exige-se uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outras hipóteses.

Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

(...)

Com efeito, a qualificação da multa depende da comprovação do agir doloso do contribuinte, com a nítida intenção de, utilizando-se de artifícios pujantes, impossibilitar ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador. Esse é o teor do art. 72, da Lei nº 4.502/64, ao qual o §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, faz remissão.

Assim sendo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada aplicada, decorrente do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, foi aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude o que, não restou demonstrado pela autoridade fiscalizadora. Deve-se ter sempre, em mente, o princípio de direito de que a "fraude não se presume", devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Não restou demonstrada sequer uma conduta dolosa por parte da empresa no intuito de obscurecer o conhecimento do evento jurídico-tributário, tendo, inclusive, retificado as PGDAS, o que comprova que não houve comprovação de nenhuma conduta dolosa que ensejasse a qualificação da multa.

E mais, conforme já amplamente demonstrado acima, sequer os parâmetros utilizados pelo Fisco podem ser considerados válidos para apurar eventual omissão de receitas, não podendo ser atribuído à ora recorrente uma conduta dolosa em razão da constatação de uma infração que sequer restou comprovada nos autos.

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito

faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base a presunção legal de omissão de faturamento, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora.

Ademais, mesmo diante de uma situação em que se verifique reiterada omissão de receitas, o que não é o caso em apreço, a Câmara Superior de Recursos Fiscais confirmou ser necessária a comprovação do dolo para aplicação da multa qualificada:

(...)

O voto vencedor do acórdão de n. 9101-005.687, considerou que “muito embora as circunstâncias acima narradas possam corresponder a indícios de uma intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis, tal intenção é, em si, característica da própria infração omissão de receitas, para a qual a legislação tributária prevê, como consequência de sua verificação, exclusivamente a presunção de tributação dos respectivos valores, e não o passo além, que é a qualificação da multa de ofício, majorando-a de 75% para 150%”.

A prova de dolo na infração omissão de receitas se faz mediante prova da prática de ilícitos visando a alcançar o resultado omissão de receitas, o que, com a devida vênia, não se verifica no caso em tela.

Como se verifica, não basta a referência à lei ou meros indícios para qualificar a multa de ofício – mesmo que diante de reiterada omissão –, sendo imprescindível a presença do elemento subjetivo do dolo para aplicação do percentual de 150%.

Para a constatação de fraude ou dolo por parte do contribuinte é necessária a presença de elementos como a existência de documentos pós-datados e a realização de atos contraditórios pela empresa, ou seja, declarar algo e, na prática, fazer algo distinto.

Face ao exposto, deverá ser desqualificada a multa imposta, tendo em vista a inexistência de comprovação de conduta dolosa que levasse à caracterização do crime de fraude.

VIII - DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

(...)

É dizer, não há como se exigir a satisfação do crédito tributário perante a empresa e ao mesmo tempo de seu administrador invocando o artigo 135, inciso III, do CTN. Esse dispositivo tem aplicação nos casos em que o dirigente atua em benefício próprio, contra os interesses da pessoa jurídica que representa, e isso não restou demonstrado pela fiscalização, sobretudo quando a empresa antes dos lançamentos dos autos de infração, retificou as declarações e parcelou o saldo credor.

IX – DOS REQUERIMENTOS

Diante do exposto, requerem os recorrentes:

- (i) seja recebido o presente recurso voluntário, no seu efeito suspensivo, na forma do art. 33 do Decreto 70.235/72;
- (ii) seja a procuradora devidamente intimada da data de julgamento quando marcada a pauta, a fim de que seja viabilizada a apresentação de memoriais e a sustentação oral, sob pena de nulidade
- (iii) seja dado integral provimento ao recurso voluntário, para que, com a reforma da decisão recorrida, sejam desconstituídos os autos de infração e cancelado o crédito tributário
- (iv) considerada validas a retificações das PGDAS_D e o parcelamento concedido.
- (v) caso mantida a autuação fiscal, o que não se espera**, requerem seja provido o recurso nos termos que abaixo segue:

- a) Sejam excluídos os valores que não integram a receita bruta da recorrente, os quais devem ser deduzidos da base de cálculo para apuração do tributo supostamente devido;
- b) Sejam compensados os valores pagos no parcelamento concedido.
- c) a desqualificação da multa QUALIFICADA.
- d) o afastamento da responsabilidade solidária dos Sócios administradores.”

A responsável tributária Iraci Gregoriu tomou ciência do acórdão retro citado em 28/07/2022 (termo a fls. 1404) e interpôs recurso voluntário (a fls. 1463 e segs.) em 04/08/2022 (Termo a fls. 1462), no qual aduz as seguintes razões de defesa:

“O recorrente ratifica os termos contidos no Recurso Voluntário apresentado pela empresa CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES REICHERT LTDA, nos autos do processo em epígrafe.

Porém vem manifestar sua inconformidade à atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário como sócia administradora recorrente com base no art. 135, inc. III, do Código Tributário Nacional.

(...)

Ocorre que essa premissa é, além de contraditória com todos os demais argumentos trazidos pela Autoridade Fiscal, inaplicável ao caso em tela, já que, no cenário em questão, a presença do dolo não é indiferente, mas sim indispensável para que, caso houvesse o cometimento de um ato com excesso de poderes ou infração à lei, a responsabilização de um terceiro fosse admitida.

Contudo, e justamente no momento de justificar a imputação de responsabilidade solidária a terceiros, cuja comprovação do dolo se faz imprescindível para que tal medida ocorra, a mesma Autoridade Fiscal dá entender que a existência de culpa ou dolo indiferente para que a responsabilidade seja imputada.

Sucedendo que tal raciocínio não é defensável, sendo absurdo e arbitrário. Em última análise, considerando a frágil fundamentação da decisão vergastada, todas as autuações fiscais em que o Fisco acreditasse existir indícios de fraude seriam caso de responsabilização pessoal dos sócios, o que é inadmissível, restando totalmente descaracterizada a existência de personalidade jurídica própria e autônoma das pessoas jurídicas.

Ora, não pode prevalecer o entendimento de que responsabilização do sócio quando o auto de infração não imputa individualmente quais atos teriam sido praticados com infração à lei ou a estatutos.

Ocorre, contudo, que em momento algum foi comprovado ou demonstrado qual o efetivo fato ou conduta dolosa que a recorrente teria supostamente praticado, de forma individualizada, com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto social da Centro de Formação de Condutores Reichert. De modo a elucidar a genérica fundamentação adotada pela RFB, com base apenas na existência de poderes de gestão por parte do Impugnante, veja-se os excertos do voto condutor:

(...)

No caso, não foi apontado nenhum ato voluntário do sócia recorrente com intuito de fraude, tendo a fiscalização, novamente, presumido tal atuação fraudulenta, o que não pode ser cancelado.

Em nenhum momento se demonstrou a utilização de artifícios por parte dos sócios administradores, ou seja, de que tenham orquestrado a suposta omissão de receitas.

Segundo leciona Leandro Paulsen, na obra Curso de Direito Tributário Completo, na pg. 217, “a responsabilidade de que cuida o art. 135, III, do CTN pressupõe uma situação grave de descumprimento da lei, do contrato social ou dos estatutos em ato que nem sequer se poderia tomar como constituindo ato regular da sociedade e do qual decorra a obrigação tributária objeto da responsabilidade, daí por que é pessoal do sócio-gerente”.

Porém, na verdade, o recorrente está sendo responsabilizadas apenas porque constavam como sócio administradores no contrato social da empresa, sem ser especificada e individualizada qualquer conduta a eles atribuível.

Não consta no relatório que acompanha os autos de infração, nem na decisão de julgamento de primeira instância foi apontada e descrita qualquer conduta atribuível ao recorrente que possa levar às suas responsabilizações.

Os nomes dos sócio foi ventilado no procedimento fiscal, mas a fiscalização não se ocupou, em momento algum, de individualizar suas condutas de modo a evidenciar e comprovar supostas atitudes fraudulentárias a lastrear a responsabilização pessoal.

Segundo o entendimento já manifestado pelo CARF, **“A responsabilização do sócio administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto, preciso e individualizado da conduta infracional para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular”, de modo que “a mera constatação da função de administração em instrumento societário e a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as práticas das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não é capaz de atribuir responsabilidade ao sócio administrador”** (Número do Processo: 10830.724567/2015-41, Contribuinte MICROCAMP ESCOLA DE EDUCACAO PROFISSIONAL E COMERCIO DE LIVROS LTDA,, Tipo do Recurso: RECURSO VOLUNTARIO /

RECURSO DE OFÍCIO, Data da Sessão: 13/03/2018, Relator(a): CAIO CESAR NADER QUINTELLA, Nº Acórdão: 1402-002.958)

Outrossim, os julgados apresentados no voto condutor que manteve a responsabilidade, não bastam defender simplesmente a imputação da responsabilidade solidária, sem a descrição individualizada de qualquer conduta concreta, que teria sido praticada pelos Impugnantes.

É certo que o artigo 135 do CTN traz hipótese de responsabilidade pessoal de terceiros, deve ser aplicado apenas em situações bastante restritas, nas quais convergem simultaneamente os seguintes requisitos: a) o sócio administrador pratique ato doloso contrário ao contrato social, estatuto ou lei societária; b) o ato seja causador da relação jurídico-tributária; c) o ato seja contrário aos interesses da sociedade.

Logo, se não houve a comprovação do dolo por parte do Impugnante, impossível se faz a aplicação da responsabilidade tributária nos termos do artigo 135 do CTN, uma vez que a Autoridade Fiscal se olvidou de traçar qualquer comentário a respeito do elemento dolo (ou mesmo culpa, o que se admite apenas por argumentar), pelo fato de não ter existido qualquer ato eventualmente praticado pelo recorrente em sua autuação em tais termos.

O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Contudo, quando se fala em *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, como fundamento para trazer ao polo passivo da relação jurídica-tributária os sócios, administradores e representantes da pessoa jurídica, há que se verificar a ocorrência de um ilícito específico, que evidencie a ocorrência de uma **construção artificial** para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária (por exemplo, criação de despesas fictícias mediante utilização de documentos falsos e inidôneos, utilização de empresas fictícias sem substância e/ou com objetivo de transferência de ativos/passivos para criar despesas ou se esquivar de incidências tributárias) e isso não restou comprovado.

Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A Fiscalização se limitou a traçar uma afirmativa extremamente genérica, que não guarda relação com aquela específica tratada pelo CTN, deixando de apresentar qualquer documento capaz de comprovar e individualizar os atos praticados pelo recorrente.

A ausência de comprovação da prática do ato ilícito pela recorrente pela falta de individualização de sua conduta referente ao período autuado, impossibilita a aplicação

Como não poderia deixar de ser, tem entendido este Tribunal Fiscal que as condutas individualizadas e eivadas de intuito fraudatório devem ser efetivamente comprovadas pela fiscalização, nunca se prestando meras ilações e deduções sem respaldo probatório.

(...)

Não é demais, repisar a infração à lei tratada pelo artigo 135 é aquela relacionada aos deveres do administrador relativamente à pessoa jurídica. Nesse sentido, o caput do artigo 135 é expresso em tratar dos atos praticados com *excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos*.

A respeito da responsabilidade tratada pelo artigo 135, III, são precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho, relacionando-a ao cumprimento do dever legal de administração da pessoa jurídica:

(...)

Com efeito, os atos em infração à lei para atribuição de responsabilidade tributária, referidos pelo artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, não se confundem com os atos praticados pela pessoa jurídica, nem mesmo quando a hipótese é de qualificação da multa de ofício.

Ressalte-se, por fim, que para a responsabilização solidária há que restar comprovado o abuso da personalidade jurídica cuja existência é fictícia ou utilizada para uma sequência de transação com o fito de reduzir ou suprimir tributo. Esse nexos causal entre a artificialidade da personalidade jurídica e a operação em conjunta deve estar demonstrado, mesmo que mediante conjunto de provas indiciárias. Contudo, deve-se estabelecer que

a pessoa jurídica ou física responsabilizada é partícipe direta e consciente da simulação.

No caso dos autos, como acima explicitado, não há específico dolo da sócia recorrente, pois as condutas descritas no Termo de Responsabilidade referem-se à pessoa jurídica, tendo sido a causa para a qualificação da multa quanto à empresa. Não há, assim, ato do administrador, em infração à lei comercial, civil ou financeira que pudesse justificar a sua responsabilidade na forma do artigo 135, III, do CTN.

Sendo assim, constata-se que, segundo o CARF, a imputação de responsabilidade pessoa e solidária, prevista no art. 135, III, do CTN, exige **verdadeira “construção probatória”**¹, da qual a Autoridade Fiscal eximiu-se completamente, no presente caso:

(...)

Adicionalmente, cabe ressaltar que, conforme o posicionamento pacífico do CARF², ainda que houvesse menção a atos específicos praticados pela Recorrente – o que não ocorreu no presente caso –, a RFB teria de se desincumbir do ônus de demonstrar que os atos realizados foram anormais, extrapolando os poderes atribuídos aos gestores por meio dos estatutos, contrato social ou da lei. Isso porque, se os atos realizados foram feitos dentro dos poderes de cada um, não há justificativa para a aplicação do art. 135 do CTN.

Uma vez demonstrado o posicionamento do CARF, vale, ainda, mencionar como se posiciona o Superior Tribunal de Justiça (STJ) com relação aos pressupostos cuja comprovação é necessária para que se proceda à responsabilização pessoal dos sócios. Segundo o STJ³, o sócio somente pode ser responsabilizado, nos termos da disposição do art. 135, III, do CTN, se configuradas duas hipóteses: (a) prática de atos de gestão (na época em que ocorreu o fato gerador do crédito lançado) com infração de lei ou do ato constitutivo da pessoa jurídica; ou (b) dissolução irregular da sociedade⁴, caso em que há presunção de ato ilícito.

Relativamente à prática de atos de gestão, a lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária⁵. Em outras palavras, a infração de lei se trata de infração de lei não tributária⁶. O STJ⁷ pacificou, nesse aspecto, o posicionamento de que, para a responsabilização do sócio-gerente com fundamento no art. 135 do CTN, é imprescindível que haja infração dolosa de lei.

Quanto à dissolução irregular da sociedade, em que pese não guarde relação com o presente caso, cabe referir, apenas a título de reforço

argumentativo, o recente julgamento do **Tema 962**, em novembro de 2021, pelos ministros da 1ª Seção do STJ, sob a sistemática de recursos repetitivos. Na decisão em questão, foi confirmado o entendimento da Corte Superior de que o sócio que administrava a empresa não responde pelos débitos fiscais da sociedade, ***se não agiu com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos***, ainda que tenha ocupado cargo de administração à época dos fatos geradores, conforme o art. 135, III do CTN.

Somada a isso, é pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio. Trata-se de entendimento firmado em sede de Recurso Repetitivo⁸ e já sumulado (súmula n. 430 do STJ⁹), devendo, por isso, a posição ser observada pelo CARF, nos termos do seu Regimento Interno (art. 62, §2º do RICARF).

Ante todo o exposto, resta claro que também não é possível atribuir solidariedade ao Impugnante com base no artigo 135 do CTN, o que de plano impede que esta E. Turma Julgadora aceite a responsabilização solidária pretendida pela Autoridade Fiscal, motivo pela qual impõe-se a exclusão do recorrente do pólo passivo do lançamento tributário objeto do presente processo.

DA INEXISTÊNCIA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Em que pese a Súmula CARF n.º 28 disponha que “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais*”, o Recorrente formaliza, pelo presente, sua irresignação quanto à alegada prática de infração penal contra a ordem tributária suscitada pelo Fisco, com base na Lei n.º 8.137/1990.

Consoante esclarecido no subcapítulo anterior, no que se refere à conduta do Impugnante, não há se falar em atos com excesso de poder ou fraude à lei. Cumpre afirmar que não há de se cogitar, nem de longe, a prática de ato enquadrável como ilícito penal tributário. Desse modo, não se pode cogitar da prática de delito por aquele que agiu de acordo com a lei.

Portanto, não há que falar em crime contra a ordem tributária, descabendo a remessa do Auto de Infração ao Ministério Público Federal, em qualquer caso.

DOS REQUERIMENTOS

Diante do exposto, requer o impugnante:

(i) seja recebido o presente recurso voluntário, no seu efeito suspensivo, na forma do art. 33 do Decreto 70.235/72;

(ii) seja a procuradora devidamente intimada da data de julgamento quando marcada a pauta, a fim de que seja viabilizada a apresentação de memoriais e a sustentação oral, sob pena de nulidade s

(iii) Ratifica os termos contidos no Recurso voluntário apresentado pela **CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES REICHERT LTDA** para que seja a dado integral provimento ao recurso voluntário, para que, com a reforma da decisão recorrida, sejam desconstituídos os autos de infração e cancelado o crédito tributário,

(iv) caso mantida a autuação fiscal, o que não se espera, requer que seja provido o recurso nos termos que abaixo segue:

a) o afastamento da responsabilidade solidária, com a exclusão do recorrente do pólo passivo do lançamento tributário objeto do presente processo.”.

O responsável tributário Bruno Gregorius tomou ciência do acórdão retro citado em 28/07/2022 (termo a fls. 1405) e interpôs recurso voluntário (a fls. 1449 e segs.) em 04/08/2022 (Termo a fls. 1448), no qual aduz as mesmas razões de defesa e os mesmos pedidos apresentados por Iraci Gregorius.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, relator.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE

O recurso voluntário interposto pela contribuinte CFCR atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual voto por dele conhecer.

I – DO EFEITO SUSPENSIVO DO RECURSO ADMINISTRATIVO

Neste primeiro ponto, a recorrente alega que *a manifestação de inconformidade apresentada pela impetrante contra a exclusão do Simples Nacional se enquadra no conceito de "recurso administrativo" e, por isso, tem efeito suspensivo nos termos do artigo 33 do Decreto*

70.235/72, não podendo o Fisco, enquanto não julgada em definitivo a manifestação de inconformidade, exigir a satisfação do débito tributário apurado em razão da exclusão.

Ora, a recorrente se equivoca, pois o Fisco não está exigindo qualquer crédito, mesmo porque os créditos constituídos nos autos de infração em julgamentos estão com sua exigibilidade suspensa. O equívoco da recorrente reside no fato de considerar que o simples lançamento de ofício já fosse uma exigência do crédito o que não é verdade, tanto que, por exemplo, a legislação prevê a possibilidade de lançamentos de ofício simplesmente para prevenir a decadência, ou seja, lançamentos de ofício para constituir crédito com a exigibilidade suspensa.

Há que se lembrar sempre da teoria dos graus sucessivos de eficácia do crédito tributário, segundo a qual: com o fato gerador, o crédito tributário passa a existir; com o lançamento, pode ser atendido; com o vencimento sem qualquer medida que importe na suspensão da exigibilidade, ele passa a ser exigível; com a inscrição em dívida, ele passa a ser exequível. No caso em tela, antes mesmo de ele se tornar exigível, houve a suspensão da exigibilidade pela apresentação do recurso administrativo.

Em suma, a suspensão da exigibilidade do crédito não obsta o direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, ainda que no momento da sua constituição o crédito esteja com sua exigibilidade suspensa.

No mesmo sentido, preceitua a Súmula CARF n. 77, se não vejamos o seu verbete:

“A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)”

Assim, afasto essa preliminar suscitada pela recorrente.

II – DOS DOCUMENTOS OBTIDOS JUNTO AO DEPARTAMENTO ESTADUAL DE TRÂNSITO

Neste ponto, a recorrente alega que os descontos e promoções concedidos pelos CFCs no momento da contratação dos serviços nunca serão refletidos no Sistema GID quando do registro das aulas e provas, logo, o Sistema GID – GFC não reflete os valores efetivamente recebidos pelo CFC., assim sendo, a mera estimativa de receita desconsidera as situações fáticas específicas de cada contratação e, por isso, não se mostra hábil para justificar a lavratura do auto de infração.

Com relação a esse ponto, a decisão de piso foi precisa ao afirmar o seguinte:

Tendo o auto de infração se estribado nos valores das receitas informados pela própria Contribuinte após o início da ação fiscal, por meio de declarações retificadoras, cujos tributos e contribuições apurados foram

parcelados e os vem recolhendo, não há como dar guarida às acusações de inconsistência da autuação e dos critérios utilizados para obtenção dos valores das receitas, que serviram apenas de parâmetros para convalidar a veracidade dos valores declarados.

Ou seja, embora as PGDAS – retificadoras apresentada após o termo de início de fiscalização não constitua o crédito tributário ali declarado, já que não é uma declaração válida, elas são uma confissão de dívida da recorrente, sendo que, por cautela, a Fiscalização utilizou os dados do Detran para confirmar as omissões confessadas pela recorrente.

Assim, voto por negar provimento ao recurso também neste ponto.

III –QUANTO À ALEGAÇÃO DE RETIFICAÇÃO DAS PGDAS-D

Quanto a este ponto do recurso voluntário, a decisão de piso assim decidiu:

“E como vimos acima, a legislação não permite, para fins de espontaneidade, que retificações de declaração originalmente apresentadas ocorram após o início da ação fiscal.

A Contribuinte argumentou ainda que o art. 47 da Lei nº 9.430/1996 permite a regularização dos débitos no prazo de 20 (vinte) dias do início da fiscalização, todavia, como visto no tópico anterior, tal só se aplica se a Contribuinte pagar o débito, o que não foi o caso, pois a defendente efetuou seu parcelamento. Logo, não procede a argumentação da Interessada.”.

Vale a transcrição do art. 47 da Lei n. 9430/96, *in verbis*:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, **até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados**, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito) (n/g)

Ora, é cristalina a disposição do art. 47 da Lei n. 9430/96, ou seja, que somente os tributos que estavam declarados antes da ciência do termo de início de fiscalização podem ser pagos no prazo ali estipulado com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo, o que não é o caso da recorrente. Note-se que este dispositivo não tem relevância no caso em tela, pois se os tributos estivessem efetivamente declarados em PGDAS-D antes do termo de início de fiscalização, eles já estariam constituídos, então os acréscimos já seriam apenas os moratórios. Todavia, esse não é o caso dos autos, pois a retificadora foi entregue após o termo de início de fiscalização.

Por outro lado, verifica-se aqui a irregularidade do parcelamento do Simples Nacional concedido à recorrente sobre os tributos incidentes sobre as receitas omitidas, pois, a recorrente teve ciência do Termo de Início de Fiscalização em 09/11/2020, aderiu ao parcelamento do Simples Nacional em 12/11/2020, o ADE de exclusão do Simples é de março de 2021 e foi autuada em abril de 2021. Ou seja, o parcelamento não podia ser concedido se ela não gozava mais de espontaneidade. Por sua vez, não é nestes autos que a recorrente deve pleitear a compensação de créditos oriundo de pagamentos efetuados no âmbito de tal parcelamento irregularmente concedido.

Assim sendo, voto também por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

IV – DA ALEGAÇÃO DE APURAÇÃO ILEGAL DA BASE DE CÁLCULO SUPOSTAMENTE DEVIDAS

Sustenta a recorrente que *é ilegal a conduta da Fiscalização, que procedeu ao arbitramento sem antes priorizar o “processo regular”, previsto no art. 148, impondo o tratamento mais oneroso possível à Recorrente.*

Ora, a recorrente comete rotundo equívoco, pois o lançamento não foi sobre o lucro arbitrado, mas sobre o lucro presumido.

Vale pontuar que a recorrente foi intimada a se manifestar se queria ser autuada pelo lucro presumido ou lucro real e se recusou a responder, se não vejamos o seguinte excerto da Resposta à Intimação a fls. 1156:

Desse modo, os efeitos para o processamento dos efeitos da exclusão, se dará na decisão final do processo administrativo, motivo pelo qual a opção pelo regime de tributação será realizada quando findado o processo administrativo de exclusão do Simples.

Assim, nos termos contidos na Lei 9784/1999 que regulamenta a processo administrativo, vem perante Vossa Senhoria, requerer a juntada deste esclarecimento, bem como, a juntada dos documentos em anexo.

Sobre isso, assim se manifestou o Relatório de Fiscalização:

Em 22/04/2021 foi juntada resposta ao Termo de Intimação Fiscal 04, na qual a fiscalizada informa que apresentou Manifestação de Inconformidade no processo administrativo de exclusão do Simples Nacional (PAF nº 11000.721277/2021-29) e que se manifestaria com relação ao regime de tributação apenas após o término daquele processo.

Em virtude da falta de manifestação sobre o regime de tributação, conforme já informado ao contribuinte no item 5 do Termo de Intimação Fiscal 04, o presente lançamento foi efetuado de acordo com as regras do Lucro Presumido em todo período fiscalizado.

Relembrando que, conforme Súmula CARF nº 77 (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018), a possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

Assim, perfeita a conduta da Fiscalização, pois se a recorrente se recusa a optar, cabia mesmo o lançamento com base no lucro presumido, pois seria a opção viável com base na escrita contábil e fiscal disponível.

Destarte, voto por negar provimento ao recurso voluntário também neste ponto.

V – DOS VALORES DE TERCEIROS

A recorrente alega que *o art. 2º do Anexo VIII da Portaria nº 181/2016 dispõe que deverá ser repassado pelos CFCs ao Detran/RS o percentual de 5% incidente sobre os valores percebidos pelas horas-aulas práticas e teóricas ministradas pelos CFCs*, sendo assim, ela entende que *parte dos valores recebidos pelos CFCs configuram mero repasse de valores ao Detran/RS e não podem ser considerados receita bruta para fins de lançamento tributário*.

Ora, equivoca-se a recorrente, pois, como já esclarecido na decisão de piso, *esses valores fazem parte da receita bruta auferida, cobrada dos alunos, não constituem valores de terceiros, que circulam por sua contabilidade, e sim constituem custo ou despesa da atividade, descabendo deduzir da base de cálculo apurada*.

Posto isso, voto por negar provimento ao recurso também neste ponto.

VII – DA MULTA QUALIFICADA

A recorrente alega que *a autoridade fiscal não se desincumbiu do dever provar que a conduta recorrente impediu dolosamente a apuração dos créditos tributários - teve consciência e vontade do ilícito fiscal (leia-se empenhou esforços adicionais para ocultar a omissão de receitas) - e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento*.

Inicialmente, alerte-se que a multa só foi qualificada com relação à omissão de receitas da atividade, pois, não só a recorrente termina por confessa que omitiu receita, embora alegue que foi por erro, mas não é aceitável que se se erra durante 3 anos consecutivos, assim irretocável a decisão de piso quando sustenta o seguinte:

É de ser mantida a multa qualificada aplicada, tendo restado comprovado o intuito de fraude praticado em razão da expressiva omissão das receitas nas declarações apresentadas, inclusive com falta de emissão de notas fiscais dos serviços prestados, resultando em não recolhimento dos tributos devidos, praticada de forma sistemática durante 36 (trinta e seis) meses consecutivos.

Ou seja, trata-se, *in casu*, de prova direta de omissão de receitas, comprovada pela confissão da recorrente nas PGDAS-retificadora, as quais foram cotejadas pelos dados do Detran, o que justifica a qualificação da multa.

Por outro lado, voto por reduzir o percentual de multa de ofício de 150% para 100%, em razão da retroatividade benéfica (art. 106, II, c, do CTN) da Lei n. 14.689/23, que alterou o art. 44 da Lei n. 9430/96, fazendo incidir multa de 100% nos casos de dolo, fraude ou simulação.

VIII – DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE IRACI GREGORIUS E DE BRUNO GREGORIUS

A recorrente se insurge também em face da responsabilização tributária de Iraci Gregorius, porém essa parte do recurso não deve ser conhecido por falta de legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros, conforme dispõe a Súmula CARF n. 172, cujo verbete assim dispõe:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Em suma, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para reduzir o percentual de multa qualificada de 150% para 100%.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS DE IRACI GREGORIUS E BRUNO GREGORIUS (RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIA)

Os recursos voluntários dos responsáveis tributários atendem aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual voto por dele conhecer.

Sustenta a recorrente que *não pode prevalecer o entendimento de que responsabilização do sócio quando o auto de infração não imputa individualmente quais atos teriam sido praticados com infração à lei ou a estatutos.*

No Relatório Fiscal, está assim justificada a responsabilização tributária de Iraci Gregorius:

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. 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.

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

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.

No caso em foco, a empresa fiscalizada, desde 02/10/2013 (registro da Alteração Contratual nº 06 na Junta Comercial do RS) até 18/10/2019 (data do registro na Junta Comercial do RS da Alteração Contratual nº 07), tinha por sócios a Sra. Iraci Reichert Gregorius (CPF 362.930.320-04) com 99% das quotas sociais e a Sra. Talita Gregorius (CPF 026.883.630-26) com 1% das quotas. Na Alteração Contratual nº 06 da sociedade Centro de Formação de Condutores Reichert Ltda., com registro na Junta Comercial em 02/10/2013, a Cláusula 6ª estabelece:

(...)

A partir de 18/10/2019, com o registro na Junta Comercial do RS da Alteração Contratual nº 07, ocasião em que a sócia Talita Gregorius transferiu integralmente suas quotas sociais para o Sr. Bruno Gregorius (CPF 032.036.230-21), a administração da sociedade ficou estabelecida conforme sua Cláusula 6ª:

(...)

No histórico de alterações societárias do CNPJ consta que até setembro de 2019 somente a Sra. Iraci tinha poderes de administração (apesar da redação ambígua constante na cláusula 6ª da Alteração Contratual nº 06) e a partir de outubro de 2019 o Sr. Bruno passou a também ter poderes de administração e a sócia anterior, Sra. Talita, não constava com poderes de administração (era sócia comum).

Portanto, na situação concreta, para efeitos práticos, consideramos que a administração da fiscalizada foi exercida até o fato gerador correspondente ao mês de setembro de 2019 pela sócia IRACI REICHERT GREGORIUS, e a partir do fato gerador relativo a outubro de 2019 pela sócia IRACI REICHERT GREGORIUS e também pelo sócio BRUNO GREGORIUS, cada qual com poderes de representação e gerência da pessoa jurídica nos respectivos períodos referidos.

Em vista disso, a sócia IRACI REICHERT GREGORIUS e o sócio BRUNO GREGORIUS, detinham, cada um a seu tempo, plenos poderes de gestão para a prática de atos em nome da fiscalizada à época de ocorrência dos fatos geradores correspondentes aos créditos tributários ora exigidos.

Desse modo, em função do disposto no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional: IRACI REICHERT GREGORIUS, RG 1037922539, CPF 362.930.320-04; e BRUNO GREGORIUS, RG 1078469515, CPF 032.036.230-21, devem ser erigidos à condição de responsáveis solidários pelos créditos tributários apurados na presente ação fiscal. A sócia em relação aos fatos geradores de janeiro/2017 a dezembro/2019, e o sócio relativamente aos fatos geradores de outubro/2019 a dezembro/2019, sendo emitidos em decorrência, os respectivos Termos de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária em nome de ambos, tudo em conformidade com a Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018.

Em razão da responsabilidade tributária solidária atribuída aos sócios referir-se a períodos distintos, a formalização dos lançamentos de ofício deu-se em dois processos administrativos fiscais digitais (e-processo). Assim, o PAF 11000-722.091/2021-97 corresponde ao crédito tributário apurado em relação aos fatos geradores de janeiro de 2017 a setembro de 2019. De outra parte, o PAF 11000-722.092/2021-31, reporta-se aos créditos tributários correspondentes aos fatos geradores de outubro de 2019 a dezembro de 2019.

Ora, o Relatório Fiscal não aponta nenhum ato ilícito ou *ultra vires societatis* praticado por Iraci Gregorius e/ou Bruno Gregorius, relacionado às infrações fiscais *sub examine*, como exigido pelo art. 135 do CTN. O Relatório Fiscal responsabiliza Iraci Gregorius e Bruno Gregorius por eles serem sócios administradores da recorrente, assim, ainda que seja provável que eles tivessem conhecimento das omissões de receitas, sem provas de tal conhecimento, o Relatório termina por presumir o dolo, o que não é admitido.

É verdade que se pode admitir o dolo por um conjunto concatenado, harmônico e convergente de indícios, mas nem isso o Relatório demonstra.

Por essas razões, voto por dar provimento aos recursos voluntários, apenas para afastar a responsabilidade tributária de Iraci Gregorius e Bruno Gregorius

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior