



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11000.723476/2021-71
ACÓRDÃO	1201-007.645 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CHC PREFERENCIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

RECURSO VOLUNTÁRIO. PEDIDO GENÉRICO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de pedido recursal genérico, desacompanhado de fundamentação específica capaz de delimitar a matéria submetida ao julgamento.

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES. OMISSÃO DE RECEITAS. DADOS FORNECIDOS PELO DETRAN.

Os dados fornecidos pelo órgão estadual de trânsito, relativos a serviços efetivamente prestados por centro de formação de condutores, constituem parâmetro válido para apuração de omissão de receitas quando confrontados com os valores declarados no PGDAS-D e não infirmados por documentação contábil ou fiscal idônea.

LANÇAMENTO DECORRENTE DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. RECEITAS DECLARADAS E OMITIDAS. LUCRO PRESUMIDO.

Após a exclusão do Simples Nacional e a indicação do lucro presumido pelo contribuinte, são devidos os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins sobre as receitas declaradas e omitidas, com dedução dos valores já recolhidos no regime simplificado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. DOLO NÃO COMPROVADO.

A omissão reiterada de receitas e a falta de emissão de notas fiscais justificam a exigência do tributo e a aplicação da multa de ofício ordinária, mas não autorizam, por si sós, a qualificação da penalidade sem prova específica de conduta dolosa enquadrável nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS-ADMINISTRADORES. ART. 135, III, DO CTN. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA.

A responsabilidade pessoal dos sócios-administradores exige prova individualizada de ato doloso praticado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, não bastando a condição formal de administrador nem a omissão de receitas imputada à pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para afastar a qualificação da multa de ofício e a responsabilização solidária dos sócios Fernando Candido da Silva e Eduardo Silva de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Raimundo Pires de Santana Filho e Nilton Costa Simoes.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte e pelos responsáveis solidários,

mantendo integralmente os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, as multas aplicadas e a responsabilidade tributária atribuída aos sócios-administradores.

1 Autuação

A empresa teve lavrados contra si, em 25/06/2021, os autos de infração mencionados, relativos a fatos geradores ocorridos entre os anos-calendário de 2017 e 2019.

A autuação decorreu da exclusão da Contribuinte do Simples Nacional, formalizada pelo Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 10/2021, de 17/05/2021, com efeitos a partir de 01/01/2017. O processo de exclusão, vinculado aos mesmos fatos, concluiu pela prática reiterada de omissão de receitas e pela falta reiterada de emissão de notas fiscais de serviços, nos meses de janeiro a outubro de 2017 (11000.722503/2021-99).

Segundo a fiscalização, a Contribuinte exercia atividade de formação de condutores, CNAE nº 8599-6-01, e apurava seus tributos pelo Simples Nacional no período fiscalizado. O procedimento fiscal foi autorizado por Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal e teve início com ciência pessoal de sócio-administrador em 29/10/2020.

No curso da fiscalização, foram solicitados o Livro Caixa ou, caso houvesse contabilidade regular, os Livros Diário e Razão. A fiscalização também obteve, junto ao DETRAN/RS, informações sobre as receitas mensais vinculadas aos serviços prestados pela Contribuinte nos anos de 2017 e 2018.

A partir do confronto entre as receitas declaradas pela Contribuinte no PGDAS-D e os valores informados pelo DETRAN/RS, a autoridade fiscal apurou expressivas divergências. Segundo o relatório fiscal, nos meses de janeiro a outubro de 2017 a Contribuinte teria declarado menos de 40% das receitas totais, omitindo mais de 60% da receita auferida.

Intimada a esclarecer as divergências, a Contribuinte sustentou que os dados do sistema GID/GFC do DETRAN/RS teriam finalidade estatística e de controle das etapas do processo de habilitação, não correspondendo ao faturamento do CFC. Alegou, ainda, que a contratação, a emissão da nota fiscal e a efetiva prestação do serviço poderiam ocorrer em momentos distintos.

A fiscalização não acolheu a justificativa. Considerou que, tendo a Contribuinte adotado o regime de competência no PGDAS-D, a receita deveria refletir a efetiva prestação dos serviços no período correspondente. Registrou, ainda, que eventual descasamento temporal entre emissão de nota fiscal e prestação do serviço tenderia a se equalizar em base anual, não justificando omissão superior a 60% das receitas no período analisado.

Após nova intimação, a fiscalização solicitou planilhas mensais com a discriminação dos valores relativos aos serviços prestados, à remuneração do CFC, às aulas práticas e teóricas, ao aluguel de veículos para provas práticas e ao aluguel de veículos para aulas práticas. A

Contribuinte informou que seus registros contábeis não apresentavam essas rubricas de forma discriminada.

Com base nas informações obtidas junto ao DETRAN/RS e nos documentos disponíveis, a fiscalização apurou que, entre janeiro e outubro de 2017, as receitas próprias extraídas dos sistemas do DETRAN/RS totalizariam R\$ 3.749.133,15, enquanto as receitas próprias declaradas pela Contribuinte corresponderiam a R\$ 1.029.659,59. A autoridade fiscal concluiu, assim, que apenas 27,50% da receita auferida com serviços próprios teria sido declarada, deixando de ser emitidas notas fiscais correspondentes a 72,50% dessas receitas.

Ainda segundo a fiscalização, a receita total da Contribuinte, consideradas as omissões apuradas, alcançaria R\$ 5.359.220,27, valor superior ao limite aplicável para permanência no Simples Nacional. A omissão teria permitido a manutenção indevida da empresa no regime simplificado.

Após a exclusão do Simples Nacional, a fiscalização intimou a Contribuinte a informar o regime de tributação a ser considerado para fins de apuração do IRPJ e da CSLL nos anos de 2017 e 2018. Em resposta, foi indicada a opção pelo lucro presumido.

A partir disso, foram efetuados os lançamentos de IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep sobre as receitas declaradas no Simples Nacional e sobre as receitas consideradas omitidas, com dedução dos valores já recolhidos e declarados em PGDAS-D antes do início da ação fiscal.

Foram aplicadas multas de ofício de 75% sobre as receitas escrituradas e não declaradas no regime de apuração considerado após a exclusão do Simples Nacional, e multa qualificada de 150% sobre as receitas omitidas, com fundamento no art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

A autoridade fiscal também atribuiu responsabilidade tributária pessoal e solidária aos sócios-administradores Fernando Candido da Silva e Eduardo Silva de Oliveira, com fundamento no art. 135, III, do CTN, por entender caracterizada conduta dolosa de sonegação, consistente na omissão reiterada de receitas e na ausência de emissão de notas fiscais sobre parcela relevante dos serviços prestados.

Foi lavrada, ainda, Representação Fiscal para Fins Penais, por se entender que os fatos apurados poderiam configurar, em tese, crimes contra a ordem tributária.

2 Impugnação

Devidamente intimados, a Contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram impugnação conjunta (fls. 1.478/1.498), na qual alegaram, em síntese:

- a autuação teria sido fundada em premissa fática equivocada, pois os dados extraídos do sistema GID/GFC do DETRAN/RS não refletiriam o faturamento

da empresa, mas apenas registros operacionais e estatísticos das etapas do processo de habilitação;

- a atividade dos centros de formação de condutores possui dinâmica própria, com distinção entre serviços delegados pelo DETRAN/RS e serviços próprios prestados diretamente ao cidadão;
- o faturamento dos serviços próprios ocorreria no momento da contratação e da emissão da nota fiscal, enquanto o registro no sistema do DETRAN/RS ocorreria quando da efetiva prestação do serviço, podendo haver descasamento temporal entre esses eventos;
- a fiscalização teria desconsiderado fatores como concessão de descontos e bonificações, realização de etapas em CFC diverso daquele que iniciou o processo, prazo de finalização do serviço e atualização anual da tabela de valores do DETRAN/RS;
- o relatório do DETRAN/RS seria imprestável para apuração da receita bruta e, portanto, não poderia servir de base para lançamento de crédito tributário;
- subsidiariamente, caso mantidos os lançamentos, os valores correspondentes ao repasse de 5% ao DETRAN/RS, relativos aos serviços próprios, deveriam ser excluídos da base de cálculo dos tributos, por configurarem valores de terceiros, não integrantes da receita bruta da Contribuinte;
- a multa qualificada de 150% seria indevida, pois a fiscalização não teria demonstrado conduta dolosa apta a caracterizar sonegação, fraude ou conluio, sendo aplicável a Súmula CARF nº 14;
- a responsabilidade solidária dos sócios-administradores também seria indevida, pois não teria sido demonstrada conduta pessoal e dolosa praticada por eles com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

Ao final, requereram a desconstituição integral dos lançamentos. Subsidiariamente, requereram a exclusão, da base de cálculo, dos valores que não integrariam a receita bruta da Contribuinte, a desqualificação da multa de ofício e o afastamento da responsabilidade solidária dos sócios-administradores.

Posteriormente, a Contribuinte protocolou petição complementar de sua impugnação, juntando parecer contábil com o intuito de comprovar que “a distribuição de receita, quando comparada com a distribuição de aulas prestadas, não apresenta uma relação de causa e efeito, pois as aulas, conforme já amplamente demonstrado em impugnação, são cobradas numa

oportunidade – quando contratado o serviço – e prestadas ao longo do tempo, a depender do cidadão.”

3 Decisão de primeira instância

A decisão de primeira instância (fls. 1.621/1.650) julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente os autos de infração, as multas aplicadas e a responsabilidade tributária atribuída aos sócios-administradores.

Quanto à alegada premissa equivocada, a decisão consignou que os lançamentos tiveram origem na exclusão da Contribuinte do Simples Nacional, decorrente da prática reiterada de omissão de receitas no período de janeiro a outubro de 2017. Destacou que o ADE de exclusão se apoiou nos elementos de prova constantes do processo de exclusão e no Parecer Fiscal que o integrou.

No mérito, a decisão entendeu que os dados fornecidos pelo DETRAN/RS eram aptos a demonstrar as receitas vinculadas aos serviços prestados pela Contribuinte. Assentou que o próprio DETRAN/RS havia informado que os valores eram calculados com base na data efetiva de execução das aulas ou provas registradas no sistema, representando, em perspectiva anual, faturamento médio ou mínimo dos CFCs.

A decisão também considerou que, como a Contribuinte adotou o regime de competência no PGDAS-D, a receita deveria ser reconhecida quando da efetiva prestação do serviço, sendo irrelevante, para esse fim, a data do recebimento financeiro.

A decisão observou que a Contribuinte não apresentou documentação contábil capaz de sustentar os valores declarados no PGDAS-D ou de demonstrar o equívoco fiscal nas divergências apuradas. Destacou que, embora intimada a apresentar informações discriminadas sobre seu faturamento, a própria Contribuinte informou que seus registros contábeis não possuíam as rubricas solicitadas.

A DRJ também analisou o Parecer Técnico juntado pela Contribuinte às fls. 1.527/1.541, elaborado para demonstrar a incompatibilidade de se utilizar a receita estimada pela fiscalização com base nas informações do DETRAN/RS. Segundo a Contribuinte, “o Parecer analisou, por amostragem, os dados do ano de 2017, em que se constatou, por exemplo, que parte das horas-aula prestadas em janeiro de 2017 possuem origem em contratos firmados até em 2014, evidenciando-se, assim, o descompasso existente entre o Sistema GID – GFC e a receita realmente auferida em mesmo mês.”

No entanto, a DRJ consignou que a fiscalização não desconsiderou a possibilidade de algum descasamento entre emissão de nota fiscal e prestação do serviço, mas entendeu que essa diferença se mitigaria em uma apuração anual. Registrou, ainda, que o próprio parecer indicaria que, no mês de janeiro, apenas 49 das 6.249 aulas prestadas teriam sido realizadas mais

de 12 meses após a contratação, o que representaria 0,78% do total, e que, nos demais meses, mais de 90% das contratações teriam sido concluídas com a prestação do serviço em até 6 meses.

A decisão concluiu, por isso, que o parecer técnico reforçaria a possibilidade de equalização temporal dos valores em base anual e não afastaria a omissão apurada. Também destacou que, de novembro de 2017 a dezembro de 2018, a própria fiscalização, aplicando o mesmo critério, não considerou haver omissão de receitas, porque a diferença entre as receitas declaradas no PGDAS-D e os dados do DETRAN/RS era inferior a 0,5%.

Também foi considerado que a análise dos Livros de Apuração do ISS e dos registros de notas fiscais indicou a ausência de emissão de notas fiscais sobre parcela relevante das receitas, especialmente aquelas relacionadas a aulas teóricas e práticas e a aluguel de veículos para aulas e provas.

Quanto ao pedido subsidiário de exclusão do repasse de 5% ao DETRAN/RS da base de cálculo dos tributos, a decisão concluiu que esses valores compunham a receita bruta da Contribuinte. Entendeu que a retenção incidia sobre serviços próprios prestados pelo CFC ao cidadão, representando custo ou encargo decorrente da atividade, e não valor de terceiro que apenas circulasse pela contabilidade da empresa.

Em relação à multa qualificada, a decisão considerou caracterizado o intuito doloso de sonegação. Para tanto, destacou a omissão de parcela significativa das receitas durante o ano-calendário de 2017, a repetição da conduta, a falta de emissão de notas fiscais sobre receitas próprias e a manutenção de parcela relevante do faturamento fora da escrituração.

A decisão afastou a aplicação da Súmula CARF nº 14 por entender que o caso não tratava de simples omissão de receitas, mas de conduta reiterada acompanhada de não emissão de notas fiscais e não contabilização dos valores correspondentes.

Por fim, a decisão manteve a responsabilidade solidária dos sócios-administradores, ao fundamento de que ambos exerciam a administração da sociedade no período fiscalizado e que a conduta de omissão reiterada de receitas, acompanhada da não emissão de notas fiscais, configuraria infração à lei com reflexos tributários, atraindo a aplicação do art. 135, III, do CTN.

4 Recurso Voluntário

A Contribuinte e os responsáveis solidários interpuseram recurso voluntário, reiterando, em grande medida, os argumentos apresentados na impugnação, aprofundando a crítica à metodologia fiscal e à decisão recorrida. Sustentam que o acórdão de primeira instância não teria enfrentado adequadamente as peculiaridades técnicas da atividade dos CFCs, limitando-se a validar os dados do DETRAN/RS com base na ausência de prova em sentido contrário.

No recurso, detalham novamente a distinção entre serviços delegados e serviços próprios. Defendem que, no caso dos serviços próprios, o pagamento e a emissão da nota fiscal

ocorreriam no momento da contratação, ao passo que o registro no sistema GID/GFC ocorreria apenas quando da execução de cada etapa do processo de habilitação. Por isso, afirmam que o sistema do DETRAN/RS não poderia ser utilizado como parâmetro direto de faturamento mensal.

Os Recorrentes também afirmam que a fiscalização teria utilizado, indevidamente, o valor do repasse de 5% ao DETRAN/RS para estimar, por regra de três, a receita dos serviços próprios. Segundo sustentam, esse procedimento desconsideraria descontos, bonificações, mudanças de CFC, diferenças de prazo para conclusão dos serviços e reajustes anuais da tabela do DETRAN/RS.

Quanto à multa qualificada, os Recorrentes sustentam que a decisão recorrida presumiu o dolo a partir da própria omissão de receitas. Alegam que a fiscalização não demonstrou conduta específica de sonegação, fraude ou conluio, sendo insuficiente a referência à reiteração da conduta. Invocam a Súmula CARF nº 14 e precedentes administrativos para requerer a redução da multa ao percentual de 75%.

No que se refere à responsabilidade solidária, reiteram que não foi indicada qualquer conduta individualizada dos sócios-administradores voltada à ocultação de receitas ou à prática de fraude. Sustentam que a responsabilização decorreu apenas da posição de gestão ocupada pelos sócios no período fiscalizado, o que seria insuficiente para a aplicação do art. 135, III, do CTN.

Ao final, requerem o provimento do recurso voluntário para desconstituir os lançamentos, e, subsidiariamente, pedem a exclusão, da base de cálculo, dos valores que não integrariam a receita bruta da Contribuinte, a desqualificação da multa de ofício para o percentual de 75% e o afastamento da responsabilidade solidária atribuída aos sócios-administradores.

No pedido subsidiário relativo à base de cálculo, os Recorrentes requerem a exclusão dos valores que não integrariam a receita bruta, porém formulam o pedido de modo genérico, remetendo aos fundamentos do recurso, os quais não aduziram os fundamentos da impugnação, no sentido de excluir o repasse dos 5% ao DETRAN.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Isabelle Resende Alves Rocha**, Relatora

1 ADMISSIBILIDADE

A primeira Recorrente foi cientificada da decisão recorrida em 27/04/2023 (fl. 1.653) e apresentou o seu recurso voluntário em 28/04/2023 (fl. 1.654), no dia seguinte à ciência, sendo, portanto, tempestivo. O recurso é conjunto e se interpõe também pelos responsáveis

solidários, os quais não tiveram ciência específica registrada nos autos, porém, tal falha se supre pelo seu comparecimento espontâneo com o exercício do seu direito de recorrer.

No entanto, o recurso não merece ser conhecido na íntegra, dada a existência de dois pedidos genéricos/incabíveis.

Ao final de sua peça recursal, os Recorrentes pedem o recebimento do recurso com a suspensão do crédito tributário, o que não se aplica no caso do Processo Administrativo Tributário, visto que a suspensão requerida ocorre de forma automática, com a simples interposição tempestiva do recurso, nos termos do art. 151, III, do CTN. Assim, não cabe ao julgador conhecer, tampouco prover pedido dessa espécie.

Também nos pedidos, tal como explicitado no relatório, os Recorrentes aduziram requerimento genérico no sentido de que “sejam excluídos os valores que não integram a receita bruta da impugnante, os quais devem ser deduzidos da base de cálculo para apuração do tributo supostamente devido, consoante acima exposto;”. No entanto, ao longo do recurso, não se identifica fundamentação que embase esse pedido, exceto por menção genérica de aspectos da atividade para refutar a premissa fiscal, tal como a existência de descontos concedidos a condutores.

Diferentemente da impugnação, o recurso não trouxe tópico para fundamentar pedido de exclusão do repasse de 5% dos serviços próprios ao DETRAN, de modo que esse pedido genérico e desconexo das razões do recurso também não merece conhecimento.

Assim, conheço parcialmente do recurso voluntário, nos termos da fundamentação acima.

2 Direito

2.1 Lançamento fundamentado em omissão de faturamento com premissa fática equivocada

Embora desenvolva extensa argumentação, em síntese, os Recorrentes sustentam que a fiscalização teria adotado premissa fática equivocada ao utilizar os dados extraídos dos sistemas do DETRAN/RS para apurar omissão de receitas. Afirmam que tais informações não refletiriam seu faturamento, mas apenas registros operacionais das etapas do processo de habilitação. Sustentam, ainda, que a atividade dos Centros de Formação de Condutores possui dinâmica própria, com distinção entre serviços próprios e delegados e possível descasamento temporal entre contratação, emissão de nota fiscal e efetiva prestação do serviço. A omissão de receitas identificada, portanto, partiria de mera presunção.

Contudo, o argumento não procede.

A fiscalização não se baseou em mera estimativa abstrata, nem em presunção sem apoio material ou documental. O procedimento partiu de informações oficiais fornecidas pelo

DETRAN/RS, órgão responsável pelo controle dos processos de habilitação e pela regulamentação da atividade desempenhada pelos CFCs. Esses dados indicavam os serviços efetivamente prestados, registrados no sistema do órgão estadual, bem como os valores correspondentes às remunerações e repasses relacionados a tais serviços.

Também não se tratou de simples comparação descontextualizada entre bases distintas. A autoridade fiscal intimou a Contribuinte a esclarecer as divergências entre os valores informados no PGDAS-D e aqueles constantes dos demonstrativos do DETRAN/RS. Observem-se trechos pertinentes do Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 80/105):

Conforme afirmado anteriormente, foram obtidos junto ao DETRAN – RS informações a respeito do faturamento mensal do CFC PREFERENCIAL, nos meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2018. O DETRAN–RS esclareceu que “as informações financeiras informadas tratam-se de estimativas baseadas nas informações constantes em nosso sistema informatizado que controla e registra a prestação de serviços realizados pelos CFCs, contemplando aulas teóricas e práticas e aluguel de veículos para aulas e provas práticas aos cidadãos. Assim, **os valores informados pela prestação dos serviços são calculados com base na data efetiva da execução da aula ou prova registrada no sistema do DetranRS e não da data efetiva de contratação do serviço e possível emissão da Nota Fiscal pelo CFC.** Contudo, entendemos que tais informações, considerando uma temporalidade anual, compreendem o Faturamento médio/mínimo dos CFCs”.

Para melhor compreensão o DETRAN - RS esclareceu, ainda, que os serviços que o CFC presta ao cidadão se divide em dois tipos:

1. “Os delegados pelo DetranRS: esses serviços o cidadão paga as Taxas para o DetranRS, que posteriormente remunera o CFC por esses serviços. Nesse caso o CFC emite Nota Fiscal em nome do DetranRS:
 - a. Abertura RENACH (processo) de Expedição de CNH ou Renovação de CNH;
 - b. Avaliação Psicológica (estrutura física e de suporte para a realização as avaliações);
 - c. Exame de Aptidão Física Mental (estrutura física e de suporte para a realização dos exames);
2. Os próprios do CFC: esses serviços o cidadão efetua o pagamento diretamente para o CFC. Nesse caso o CFC emite Nota Fiscal em nome do Cidadão:
 - a. Aulas Práticas e Teóricas;
 - b. Aluguel de veículos para as Aulas Práticas e Provas Práticas”.

“Quando o cidadão realiza a abertura de um processo que envolve aulas teóricas e/ou práticas, o CFC cobra esses serviços diretamente do cidadão, neste ato, podendo efetuar o parcelamento ou não dos valores, e em regra emite a Nota Fiscal para o Cidadão;

Posteriormente, se houve necessidade e desejo do Cidadão, ele poderá contratar aulas extras, efetuando o pagamento em separado, com uma nova emissão de Nota Fiscal;

Todas essas aulas e alugueis de veículos são registrados no sistema do DetranRS, na data efetiva de sua execução.”

Neste diapasão o DETRAN-RS elabora três relatórios para estimar o faturamento mensal do CFC:

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

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

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

a. Quantidades de aulas;

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

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

a. Quantidade de provas;

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

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

A planilha abaixo faz um cotejo, nos meses de janeiro a outubro de 2017, entre o faturamento mensal do CFC PREFERENCIAL informado pelo DETRAN-RS e o que constava nos Programas Geradores dos Documentos de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratórios (PGDAS-D) entregues no momento da abertura da presente ação fiscal:

Mês	Receita Bruta Declarada (PGDAS-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Omissão de Receita
jan	191.076,89	480.972,01	289.895,12

fev	126.039,30	396.287,47	270.248,17
mar	114.711,50	509.261,14	394.549,64
abr	156.841,03	378.170,20	221.329,17
mai	154.805,63	454.850,03	300.044,40
jun	157.317,19	414.091,56	256.774,37
jul	156.310,83	453.521,86	297.211,03
ago	166.294,84	491.502,26	325.207,42
set	141.781,67	427.282,11	285.500,44
out	382.368,28	456.544,12	74.175,84
TOTAL	1.747.547,16	4.462.482,76	2.714.935,60

Além disso, solicitou documentos e planilhas capazes de demonstrar, mês a mês, a composição de seu faturamento, inclusive com discriminação dos valores relativos aos serviços, às aulas teóricas e práticas e ao aluguel de veículos para aulas e provas práticas, peculiaridades que teriam tratamentos distintos, segundo a própria Recorrente.

A Contribuinte, contudo, não apresentou demonstração documental capaz de afastar as divergências apontadas. Limitou-se a sustentar que o sistema do DETRAN/RS teria finalidade estatística e que seus registros não corresponderiam ao faturamento do CFC, mas não comprovou, com base em notas fiscais, Livro Caixa, contratos ou controles contábeis discriminados, quais valores efetivamente compunham a receita declarada no PGDAS-D e por que os dados do DETRAN/RS não poderiam ser utilizados no caso concreto.

A alegação de que o sistema GID/GFC registraria apenas etapas do processo de habilitação também não é suficiente para desconstituir a apuração. Os serviços próprios prestados pelo CFC, como aulas teóricas e práticas e aluguel de veículos para aulas e provas, são registrados no sistema quando efetivamente executados. Esses registros não são alheios à atividade econômica da empresa. Ao contrário, correspondem justamente a serviços prestados pelo CFC, remunerados pelo aluno ou vinculados aos repasses decorrentes da atividade credenciada.

Além disso, a própria dinâmica descrita pelos Recorrentes confirma que parte das informações do DETRAN/RS possui relação econômica direta com sua receita. No caso das horas-aula, há repasse de percentual ao DETRAN/RS sobre valores cobrados dos candidatos. Se o repasse decorre de serviço próprio prestado pelo CFC, ele pressupõe a existência de receita correspondente, ainda que os Recorrentes discutam o momento de sua apropriação.

Ainda na tentativa de reforçar seu argumento de descasamento temporal entre o faturamento e o registro do serviço do DETRAN, os Recorrentes juntaram parecer técnico que

atestaria isso, porém o documento não foi capaz de infirmar a higidez do lançamento, conforme análise bem feita pela DRJ na decisão recorrida:

Neste momento cabe comentar-se o Parecer Técnico juntados aos autos às fls. 1.527/1541, em 29/07/2021.

O parecer técnico trazido aos autos(fl. 1.527/1.541) teria por escopo sustentar a tese de “uma eventual divergência entre a receita bruta declarada e a receita “estimada” apurada pela Receita Federal com base em informações obtidas junto ao DETRAN-RS”. Como conclusão o referido parecer constatou que o reconhecimento da receita se dá no momento da contratação e não no momento da efetiva prestação de serviço ou do registro de lançamento dos dados estatísticos de formação dos condutores no Brasil, alimentados pelo CFC na base nacional do SERPRO, no sistema RENACH. Demonstrando “claramente o assincronismo existente entre os dados de emissão das notas com a venda dos serviços, em relação à efetiva prestação dos serviços (momento em que há o registro no sistema SERPRO) que, invariavelmente, ocorre em momento posterior”.

Em nenhum momento a autoridade fiscal deixou de reconhecer um certo descasamento entre a emissão das notas fiscais(contratação do serviço) e os dados fornecidos pelo CFC ao DETRAN e adotados como faturamento. Veja-se a manifestação da autoridade administrativa:

(...)

Portanto a fiscalização reconhece o eventual descasamento de parcela do faturamento em relação a prestação de serviço, mas assume que eventual descasamento fica extremamente mitigado quando se fazer apuração anual da tributação.

Neste sentido note-se o que acontece, em geral, com o faturamento e a prestação do serviço tratado no Parecer Técnico acostado aos autos. Exemplificativamente toma-se o mês de janeiro, das 6.249 aulas prestadas neste mês(conforme reprodução a seguir- Quadro 2 do parecer), segundo o demonstrativo do DETRAN(transcritos no parecer), há apenas 49 aulas efetivamente realizadas em outros meses, cujo faturamento(recebimento) ocorreu a mais de 12 meses da contratação. Isto representa apenas 0,78% de eventual descasamento de mais de 12 meses. Tal situação se repete, de forma semelhante nos demais meses, demonstrando ser absolutamente capaz de se aceitar o conceito de valor médio/mínimo de faturamento apontado pelo DETRAN, uma vez que o descasamento ocorre ao longo do ano de maneira uniforme.

(...)

Por outro lado, os dados presentes no mesmo do referido parecer(folha 1.536) corrobora a conclusão da fiscalização, pois em todos os meses de ali constantes, a grande maioria das contratações(mais de 90%), se perfectibiliza com a prestação do serviço em no máximo 6 meses, sendo, portanto, verdadeiras as afirmações de

que deve se supor a existência no período subsequente, de Notas Fiscais relativas a serviços prestados posteriormente. Portanto, ao longo do tempo existiria uma “equalização de valores”, justificando a observação no ofício encaminhado pelo DETRAN-RS nº DFC 0032-2021. Pode-se dizer tempo este, que na análise de um período de apuração anual, acaba resultando descasamento ínfimo, conforme demonstrado no próprio parecer técnico.

Veja-se também que a partir de novembro até dezembro de 2018 a fiscalização, seguindo o mesmo critério, não considerou a eventual omissão de receitas porque “os valores de receita bruta declaradas em PGDAS-D correspondem àqueles extraídos dos dados constantes nos sistemas informatizados do DETRAN-RS, haja vista que a diferença entre estes valores no período em questão é inferior a 0,5%”. Considerando, portanto, eventual diferença ínfima resultante desta pequena variabilidade expressada no parecer, aceitável e decorrente desta reduzida possibilidade.

Por isso, a apuração fiscal não se resume a uma “regra de três” arbitrária. Ela parte de um dado financeiro e operacional vinculado à prestação do serviço: a existência de aulas, provas e locações registradas no sistema do DETRAN/RS, associadas aos valores normativamente previstos para remuneração do setor. A partir desses elementos, a fiscalização identificou diferença expressiva entre a receita apurada e aquela informada no PGDAS-D.

Ainda sobre o descasamento temporal entre contratação, emissão de nota fiscal e prestação do serviço, o próprio ofício do DETRAN explicita que a contratação e a execução do serviço não necessariamente ocorrem no mesmo mês e que os dados lá registrados não são temporalmente compatíveis com as datas de emissão das notas fiscais pelo CFC. Contudo, esse argumento não explica a divergência verificada de forma concentrada e reiterada nos meses de janeiro a outubro de 2017, em percentual superior a 60% das receitas apuradas pela fiscalização.

A Recorrente afirma que não adotaria propriamente o regime de competência, mas um sistema híbrido decorrente da regulamentação operacional do DETRAN/RS. O argumento, contudo, confunde os diferentes momentos da prestação do serviço com o regime tributário de reconhecimento das receitas. As normas aplicáveis aos CFCs podem estabelecer datas distintas para a contratação, o pagamento, o registro da aula no sistema e sua efetiva realização. Essa dinâmica explica a possibilidade de diferenças pontuais entre as competências, mas não institui um terceiro regime de apuração da receita.

Além disso, a fiscalização registrou que os PGDAS-D apresentados pela própria Contribuinte indicavam a adoção do regime de competência. A alegação formulada, desacompanhada de documentação que demonstre a utilização de critério diverso, não afasta essa informação. Sob esse regime, a efetiva prestação do serviço constitui elemento relevante para o reconhecimento da receita, de modo que os registros do DETRAN/RS mantêm relação direta com o período de sua realização.

Ainda que se admitisse a existência de uma dinâmica operacional híbrida, ela somente justificaria a alegação se a Recorrente demonstrasse, competência por competência, quais serviços registrados pelo DETRAN/RS correspondiam a receitas reconhecidas em meses anteriores ou posteriores. Essa conciliação não foi apresentada. A explicação genérica sobre o funcionamento do sistema não esclarece a divergência concentrada e reiterada, superior a 60%, verificada entre janeiro e outubro de 2017.

Ou seja, mesmo que exista algum descompasso entre a emissão da nota fiscal e a realização das aulas, o raciocínio da autoridade fiscal e da DRJ faz sentido: seria esperado que tais diferenças se compensassem ao longo do tempo, especialmente quando examinada a atividade em perspectiva anual. Os Recorrentes não demonstraram que as divergências decorreriam de deslocamentos temporais, cancelamentos, devoluções, descontos ou qualquer outro fator capaz de justificar a diferença apurada, ela apenas alegou esse descasamento temporal como razão que justificaria as diferenças encontradas. O parecer contábil juntado com a impugnação, inclusive, corrobora a lógica adotada pela fiscalização.

Também não procede a alegação de que os dados do DETRAN/RS seriam imprestáveis por terem finalidade gerencial ou estatística. A finalidade originária do sistema não impede seu uso como elemento de controle fiscal, desde que os dados sejam objetivos, vinculados à prestação de serviços e confrontados com as informações declaradas pelo contribuinte. O que se exige, nesse caso, é que a fiscalização apresente critério racional de comparação e permita ao contribuinte demonstrar eventual inconsistência. Foi o que ocorreu.

A autoridade fiscal explicou a origem das informações, a forma de apuração e a divergência encontrada. Em seguida, abriu oportunidade para que a Contribuinte comprovasse a inadequação do critério ou demonstrasse, com seus próprios documentos, a correção das receitas declaradas. Essa prova não foi apresentada.

Sobre isso, a Recorrente afirma que a fiscalização poderia ter adotado outros procedimentos, como o confronto individual das notas fiscais, a análise da movimentação bancária ou a verificação dos pagamentos realizados diretamente pelos alunos. A existência de meios alternativos de apuração, contudo, não invalida o critério utilizado. A autoridade fiscal não está obrigada a esgotar todas as fontes de prova possíveis quando os elementos reunidos forem suficientes e tiver sido assegurada ao contribuinte a oportunidade de demonstrar eventual inconsistência.

Tampouco a apuração se baseou exclusivamente no relatório do DETRAN/RS. A fiscalização confrontou esses dados com os valores declarados no PGDAS-D, solicitou a composição mensal das receitas e examinou os Livros de Apuração do ISS, nos quais verificou a ausência de notas fiscais relativas a parcela dos serviços prestados. Caberia à Contribuinte, que detinha os documentos de suas operações, apresentar os registros necessários para demonstrar que as receitas declaradas correspondiam ao seu faturamento efetivo e declarado.

Ao contrário, quando instada a discriminar as rubricas de seu faturamento, a Contribuinte informou que seus registros contábeis não apresentavam as informações da forma solicitada. Tal circunstância enfraquece a tese de que a fiscalização teria ignorado documentação apta a demonstrar a receita real. Se a Recorrente sustentava que os dados do DETRAN/RS não refletiam seu faturamento, cabia-lhe apresentar a composição mensal das receitas próprias e delegadas, os documentos fiscais emitidos, os valores recebidos e os registros correspondentes no Livro Caixa ou em sua escrituração.

A omissão de receitas, por sua própria natureza, raramente se comprova por documento direto em que o contribuinte registre ter ocultado faturamento. Por isso, sua apuração pode resultar de cruzamento de informações indiciárias, desde que baseado em dados objetivos e em inferência lógica. No caso, o confronto entre PGDAS-D, dados do DETRAN/RS, informações sobre serviços efetivamente prestados e ausência de notas fiscais correspondentes formou conjunto suficiente para demonstrar a omissão.

A fiscalização também verificou que, no período de novembro de 2017 a dezembro de 2018, os valores declarados pela Contribuinte passaram a guardar correspondência com os valores extraídos dos sistemas informatizados do DETRAN/RS. Veja-se:

Confrontando-se os valores declarados em PGDAS-D com os extraídos dos sistemas informatizados do DETRAN-RS, nos meses de novembro de 2017 e dezembro de 2017 e de janeiro de 2018 a dezembro de 2018 verifica-se que não há grandes diferenças entre estes valores:

2017:

Mês	Receita Bruta Declarada (PGDASN-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Diferença
nov	434.463,59	444.999,87	10.536,28
dez	478.218,01	451.737,64	-26.480,37
TOTAL	912.681,60	896.737,51	-15.944,09

2018:

Mês	Receita Bruta Declarada (PGDASN-D)	Receita Bruta Apurada (dados registrados no DETRAN/RS)	Diferença
jan	720.932,80	568.601,85	-152.330,95
fev	538.065,54	422.795,30	-115.270,24

mar	359.999,94	528.708,88	168.708,94
abr	460.445,27	509.084,29	48.639,02
mai	538.031,20	504.240,77	-33.790,43
jun	413.435,71	502.806,37	89.370,66
jul	524.646,35	549.301,26	24.654,91
ago	528.128,60	566.437,18	38.308,58
set	490.840,76	457.110,28	-33.730,48
out	521.283,63	565.649,93	44.366,30
nov	552.666,87	493.068,23	-59.598,64
dez	487.482,80	452.855,43	-34.627,37
TOTAL	6.135.959,47	6.120.659,77	-15.299,70

Portanto, pode-se afirmar, em princípio, que nos meses de novembro de 2017 a dezembro de 2018 não houve omissão de receitas e que os valores de receita bruta declaradas em PGDAS-D correspondem àqueles extraídos dos sistemas informatizados do DETRAN-RS, haja vista que a diferença entre estes valores no período em questão é inferior a 0,5%.

O fato de, em alguns meses desse período, os valores declarados no PGDAS-D terem superado aqueles extraídos do sistema do DETRAN-RS não invalida o critério fiscal. A comparação não pode ser feita a partir de competências isoladas. Entre novembro de 2017 e dezembro de 2018, as diferenças positivas e negativas praticamente se compensam e, no total do período, correspondem a menos de 0,5% das receitas apuradas.

Esse resultado é compatível com a existência de diferenças temporais entre contratação, faturamento e efetiva prestação dos serviços. Se o sistema do DETRAN-RS fosse inteiramente desvinculado do faturamento da Contribuinte, como sustenta a defesa, não seria esperado que, considerado período mais amplo, os valores convergissem de forma tão próxima.

A inexistência de omissão nos períodos posteriores também não afasta aquela identificada entre janeiro e outubro de 2017. Ela demonstra apenas que, a partir de novembro de 2017, os valores declarados passaram a guardar correspondência com os serviços registrados pelo DETRAN-RS. A posterior opção pelo lucro real, em 2019, igualmente não comprova a correção das declarações anteriores. Ao contrário, mostra-se compatível com a elevação do faturamento e com a impossibilidade de permanência no regime simplificado.

Da mesma forma, a análise dos livros fiscais municipais indicou ausência de emissão de notas fiscais sobre parcela relevante dos serviços prestados no período de janeiro a outubro de

2017. Esse elemento confirma que a divergência não era apenas resultado de critério temporal ou de particularidade operacional do setor, mas refletia receitas não declaradas e serviços sem a correspondente documentação fiscal.

Não procede, ainda, a alegação de que a fiscalização teria utilizado critérios distintos conforme lhe fossem mais favoráveis, adotando os dados do DETRAN/RS no período de omissão e os valores declarados no PGDAS-D nos períodos posteriores.

Os dois conjuntos de informações foram empregados para finalidades distintas. Entre janeiro e outubro de 2017, o confronto com os dados do DETRAN/RS revelou receitas não informadas, razão pela qual as diferenças foram acrescentadas à base declarada. A partir de novembro de 2017, como os valores do PGDAS-D passaram a corresponder, no conjunto, aos registros do órgão estadual, não havia omissão adicional a ser apurada.

Após a exclusão do Simples Nacional, os tributos devidos nos regimes ordinários deveriam ser calculados sobre as receitas reconhecidas pela própria Contribuinte, acrescidas apenas de eventual omissão comprovada. Utilizar os valores declarados quando não contrariados pelos demais elementos não representa abandono da metodologia anterior. Ao contrário, evita que uma estimativa substitua desnecessariamente a escrituração do contribuinte.

A fiscalização, portanto, não escolheu em cada competência o maior valor disponível. Utilizou as informações do DETRAN/RS para recompor receitas que não haviam sido declaradas e, nos períodos em que não encontrou divergência material, preservou os valores informados pela própria empresa para apurar as diferenças de tributos fora do SIMPLES, abatendo os valores já recolhidos no regime simplificado.

Diante disso, deve ser mantida a conclusão de que houve omissão de receitas no período de janeiro a outubro de 2017, não havendo fundamento para cancelar o Ato Declaratório Executivo de Exclusão do Simples Nacional sob a alegação de que a fiscalização teria adotado premissa equivocada ou presunção inválida.

2.2 Inaplicabilidade da multa qualificada – súmula nº 14 do CARF

Quanto à qualificação de multa de ofício, entendo que assiste razão aos Recorrentes.

Sabe-se que a multa de ofício qualificada exige fundamento próprio, de modo que a sua aplicação não decorre automaticamente da constituição do crédito tributário, da falta de recolhimento, da omissão de receitas, falta de emissão de documentos fiscais, ou da inexistência das declarações apresentadas pelo sujeito passivo, ainda que de modo reiterado.

Nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, a multa de ofício ordinária é de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. O § 1º do mesmo artigo prevê a duplicação desse percentual apenas nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Esses dispositivos tratam de sonegação, fraude e conluio. A sonegação, nos termos do art. 71, consiste em ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, de sua natureza, de suas circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte. A fraude, prevista no art. 72, também exige ação ou omissão dolosa, voltada a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o tributo devido ou evitar ou diferir seu pagamento. O conluio, por sua vez, pressupõe ajuste doloso entre duas ou mais pessoas na prática de fraude ou sonegação. Vejamos os dispositivos na íntegra:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A primeira premissa, portanto, é que a multa qualificada exige a configuração de dolo. Não basta a existência objetiva da infração tributária, tampouco a constatação de que houve omissão de receitas, dedução indevida de despesas e até mesmo simulação, caso esta não se dê num contexto de fraude ou sonegação. É necessário demonstrar inequívoca e subjetivamente que o sujeito passivo praticou conduta dolosa enquadrável em uma das hipóteses dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964.

A segunda premissa é que esse ônus é da fiscalização. Cabe à autoridade fiscal descrever, no lançamento, qual foi a conduta praticada, quais elementos de prova demonstram o dolo e de que forma os fatos se enquadram em sonegação, fraude ou conluio. A referência genérica a “intuito de fraude” ou a mera afirmação de que a conduta não decorreu de erro não são suficientes para sustentar a qualificação.

As razões que justificam o lançamento e a multa de ofício ordinária não se confundem com aquelas exigidas para a multa qualificada. A infração tributária pode estar comprovada e, ainda assim, não haver prova bastante do dolo necessário à duplicação da penalidade.

Esse entendimento está refletido na Súmula CARF nº 14, segundo a qual “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”.

No mesmo sentido, a Súmula CARF nº 25 dispõe que “a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”.

Assim, reiteração, volume expressivo, ausência de pagamento, falta de declaração, declaração inexata ou falta de emissão de documento fiscal são circunstâncias relevantes para a constituição do crédito tributário e para a aplicação da multa ordinária. Porém, quando consideradas isoladamente, não comprovam o dolo exigido para a qualificação, visto que são elementos ligados à própria infração e não configuram prova autônoma de sonegação, fraude ou conluio.

Para que a multa qualificada seja aplicada, portanto, deve haver demonstração de conduta adicional que revele propósito de ocultação ou dissimulação perante a fiscalização, como falsificação documental, interposição de terceiros, escrituração paralela, manipulação artificial de registros, emissão de documentos ideologicamente falsos ou outro expediente concreto destinado a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador.

No caso concreto, a fiscalização qualificou a multa com base na omissão de receitas entre os meses de janeiro a outubro de 2017, presumindo daí o dolo na prática de sonegação. Contudo, os elementos apontados não demonstram conduta dolosa enquadrável nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964.

O que se verifica é a simples omissão de receita, que também não se transforma em sonegação pelo fato de não terem sido emitidas notas fiscais. A falta de emissão de notas fiscais, embora constitua infração autônoma em tese, aparece aqui como meio de execução da própria omissão de receitas. Foi justamente a ausência de documentação fiscal sobre parte dos serviços prestados que permitiu a subdeclaração das receitas no PGDAS-D. Trata-se, portanto, de conduta instrumental ao ilícito principal.

Novamente: essa circunstância justifica a exigência do tributo e a aplicação da multa de ofício ordinária, mas não basta para qualificar a penalidade. Para a qualificação, seria necessário demonstrar, de forma específica, o expediente doloso utilizado pelo sujeito passivo para ocultar a ocorrência do fato gerador ou induzir a fiscalização em erro.

Também não se admite que a mesma circunstância fática seja utilizada duas vezes: primeiro, para caracterizar a infração tributária, e depois, sem elemento adicional, para qualificar a multa. Quando a qualificação se apoia apenas nos próprios fatos que compõem a infração, há indevida duplicação valorativa.

Desse modo, embora se mantenha o lançamento principal, não há prova suficiente do dolo qualificado exigido pelo art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, de modo que a multa deve ser reduzida ao percentual ordinário de 75%, previsto no art. 44, I, da mesma lei.

2.3 Responsabilidade solidária dos sócios

Aqui também assiste razão aos Recorrentes.

A responsabilização de um sócio-administrador ou diretor da sociedade empresarial exige a existência de prova consistente e detalhada que, além de individualizar sua ação, evidencie o ato ilícito praticado por ele. Somente nessa hipótese se admite atingir o patrimônio pessoal do gestor para satisfazer o crédito tributário. Assim como não se comprovou o dolo na prática de sonegação pela Contribuinte, também não se demonstrou que os sócios tenham praticado qualquer ato com dolo, para além da omissão de receitas identificada, o que a DRJ considerou como ato ilícito suficiente para manter a responsabilização das pessoas físicas.

Convém lembrar que a pessoa jurídica possui patrimônio próprio, distinto do de seus sócios e administradores, e que o afastamento dessa autonomia – com a consequente responsabilização pessoal dos dirigentes – constitui medida de caráter excepcional, dependente de comprovação robusta de comportamentos concretos.

É oportuno ressaltar, ainda, que a responsabilização pessoal dos administradores não pode ser instrumentalizada como meio de reforçar a garantia do crédito tributário ou substituir a desconsideração da personalidade jurídica, instituto que possui pressupostos e rito próprios. Para reforçar esta fundamentação, recorro à doutrina de Karoline Lins Câmara Marinho, que estudou a Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores da Sociedade Limitada como Decorrente do *jus puniendi* estatal, título de sua tese de doutorado publicada em 2018.

A autora discorre que a responsabilidade dos sócios nesse tipo de sociedade está limitada à proporção de suas cotas, exceto em caso de prática de ilícitos. Citando José Augusto Delgado, ela expõe que o administrador não se exime de responder por danos produzidos ao patrimônio da sociedade ou a terceiros, quando atuar extrapolando as atribuições outorgadas pelo contrato social.

No campo tributário, não basta ser sócio para ter responsabilidade atribuída em relação a créditos da empresa, de modo que os estudos feitos por Karoline também se aplicam, em certa medida, às sociedades anônimas. É dizer, para a responsabilização tributária de um sócio ou diretor, para além das características ínsitas a cada tipo societário, é preciso que seja comprovada a ilicitude da sua conduta individual que tenha causado o não cumprimento da obrigação tributária. Mas como essa ilicitude é verificada e comprovada no caso do art. 135, III, do CTN, que fundamentou os lançamentos ora analisados?

Para responder essa pergunta, Karoline Marinho identifica quatro elementos hábeis a autorizar a responsabilização pessoal do sócio no caso do art. 135, III, quais sejam:

- a) **Elemento pessoal** – administradores, diretores, gerentes ou representantes, não necessariamente sócios. Ou seja, quem tem o comando da sociedade, que efetivamente toma decisões de gestão e administração, não bastando, portanto, ser sócio;
- b) **Elemento circunstancial** – o mero inadimplemento não configura a responsabilidade pessoal do administrador. É preciso que o fisco demonstre atuação com (i) excesso de poder, quando o agente, detentor dos poderes de direção que decorrem de suas funções, excedeu esses limites e os utilizou para perseguir objetivo diverso daquele estipulado no objeto do contrato social; ou (ii) infração à lei, que é o descumprimento das normas que regem a atuação do administrador, como ocorre em hipóteses de ocultação de receitas, adulteração de documentos ou criação de despesas fictícias.
- c) **Elemento temporal** – o administrador responde apenas por condutas exercidas durante o exercício de sua posição como tal;
- d) **Elemento subjetivo** – é necessária a comprovação do dolo na conduta. “Será atribuída responsabilidade pelos créditos tributários mesmo quando, embora a sociedade possua recursos para adimpli-los, tenham agido de má-fé, com excesso de poderes e em infração à lei ou contrato social, não os recolhendo aos cofres públicos.”

No processo em questão, não é possível identificar os elementos circunstancial e subjetivo. Não há nos autos qualquer demonstração específica e individualizada de condutas ilícitas ou de abuso de poderes atribuíveis aos Recorrentes. A única razão posta pelo fisco para responsabilizar os diretores da Contribuinte foi o fato deles serem sócios administradores da empresa, bem como a interpretação de que a omissão reiterada de receitas configuraria conduta dolosa de sonegação. Isso, por si só, com base na fundamentação que expus até aqui, não é suficiente para atrair a responsabilização solidária no caso concreto.

Importante pontuar que, pelas mesmas razões, os critérios de relevância dos valores omitidos (60%) e recorrência/reiteração do inadimplemento tributário também não são suficientes para caracterizar a responsabilidade pessoal do dirigente, embora sejam elementos que reforçam eventual responsabilização, caso sua configuração se dê de modo suficiente.

Portanto, voto por afastar a responsabilidade solidária dos sócios Fernando Candido da Silva e Eduardo Silva de Oliveira.

3 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente o recurso voluntário e na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para afastar a qualificação da multa de ofício e a responsabilização solidária dos sócios Fernando Candido da Silva e Eduardo Silva de Oliveira.

ACÓRDÃO 1201-007.645 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11000.723476/2021-71

Assinatura Digital

Isabelle Resende Alves Rocha

DOCUMENTO VALIDADO