



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.727509/2021-52
ACÓRDÃO	1201-007.532 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO EDUCACIONAL BARRIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

PRELIMINAR. DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. REQUISITOS.

O simples requerimento de diligência ou perícia não assegura o seu deferimento. Compete ao contribuinte formular o pedido na impugnação, indicando de modo específico os fatos controvertidos, os motivos que justificam a medida e os quesitos a serem respondidos, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972. O pedido de diligência ou perícia formulado de maneira genérica, desacompanhado da indicação dos pontos controvertidos e dos quesitos pertinentes, considera-se não formulado, não havendo nulidade ou cerceamento de defesa em seu indeferimento.

LUCRO ARBITRADO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO. LIVRO CAIXA IMPRESTÁVEL.

É legítimo o arbitramento quando a contribuinte deixa de apresentar a escrituração contábil e fiscal necessária à apuração do lucro real ou presumido, não podendo o Livro Caixa servir de base substitutiva quando já demonstrado que os valores nele registrados não refletem a efetiva movimentação financeira da empresa.

LUCRO ARBITRADO. HIPÓTESE LEGAL. PROVIDÊNCIA VINCULADA.

Verificada a ocorrência de hipótese legal autorizadora do arbitramento, sua adoção não constitui faculdade da autoridade fiscal, mas providência vinculada e obrigatória, sob pena de comprometimento da própria higidez do lançamento.

RECEITA BRUTA. PREÇO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

Para fins tributários, receita bruta corresponde ao ingresso financeiro que se incorpora de forma definitiva ao patrimônio da pessoa jurídica, sob sua

titularidade jurídica e econômica, independentemente da destinação posteriormente conferida aos valores recebidos.

SERVIÇOS PRESTADOS EM NOME PRÓPRIO. VALOR BRUTO.

A expressão “preço dos serviços prestados” abrange o valor integral da contraprestação ajustada entre prestador e tomador. Quando o serviço é executado em nome próprio e sob titularidade jurídica do prestador, todo o montante pago pelo tomador integra a receita bruta da pessoa jurídica, ainda que parcela dos recursos seja posteriormente repassada a terceiros.

CFC. REPASSE DE 5% AO DETRAN/RS. RECEITA BRUTA.

O percentual de 5% devido ao Detran/RS nos serviços próprios dos CFCs não é recebido em nome e por conta do órgão público, nem deduzido do valor pago pelo candidato. O preço integral das aulas é pago diretamente ao CFC, que emite nota fiscal pelo valor total do serviço prestado, incorporando-se a quantia ao seu patrimônio com disponibilidade econômica e jurídica.

MULTA QUALIFICADA. SÚMULA CARF Nº 14. AFASTAMENTO.

Nos termos da Súmula CARF nº 14, a simples omissão de receitas, ainda que reiterada e relevante, não enseja a aplicação da multa qualificada, sendo necessária a comprovação de conduta dolosa qualificada. A ausência de emissão de nota fiscal constitui meio instrumental à omissão de receitas, não podendo ser utilizada como fundamento autônomo para agravamento sancionatório, sob pena de dupla valoração da mesma circunstância fática. Incidência do princípio da consunção.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. REQUISITOS.

A responsabilização pessoal de sócio, diretor ou administrador exige a presença cumulativa de três elementos: (i) exercício de poder de gestão, de direito ou de fato; (ii) prática de ato com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto; e (iii) nexo causal entre a conduta imputada e o inadimplemento do tributo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA.

A mera condição de sócio-administrador ou o exercício de cargo de direção não bastam para justificar a imputação de responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN. É indispensável que a autoridade fiscal identifique, de forma objetiva e individualizada, o ato de gestão reputado ilícito e sua relação direta com a infração tributária. Alegações genéricas fundadas

apenas na posição ocupada na empresa não satisfazem o padrão probatório exigido pelo art. 135, III, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

O Auto de Infração nº 11000.727509/2021-52 tem origem em procedimento de fiscalização conduzido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Maria/RS, do qual resultou lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no valor global de R\$ 2.481.865,98 (dois milhões, quatrocentos e oitenta e um mil, oitocentos e sessenta e cinco reais e noventa e oito centavos):

IRPJ	R\$ 1.576.848,22
CSLL	R\$ 485.380,15
PIS	R\$ 74.106,21
COFINS	R\$ 345.531,40
TOTAL	R\$ 2.481.865,98

A exigência fiscal tem origem na constatação de omissão de receitas da atividade e na consequente exclusão de ofício da empresa Centro Educacional Barril Ltda do regime do Simples Nacional, formalizada pelo Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 86/2021.

Segundo o relatório fiscal, o confronto entre as notas fiscais emitidas e as informações obtidas junto ao Detran/RS revelou que a contribuinte declarou receitas inferiores às efetivamente auferidas nos exercícios de 2017, 2018 e 2019.

A fiscalização registra que o contribuinte foi intimado, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 04/2021 (fls. 2.656/2.659), a indicar a forma de apuração do Imposto sobre a Renda a ser adotada, tendo informado, em sua resposta, a opção pelo regime do Lucro Presumido.

O agente acrescenta que a contribuinte não apresentou a escrituração contábil e fiscal obrigatória. Por essa razão, entendeu que não era possível verificar a correta base de cálculo do tributo, motivo pelo qual promoveu o arbitramento do lucro.

Partindo da premissa de que a omissão reiterada de receitas não decorreu de mero equívoco, mas sim de conduta dolosa com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador (sonegação), a autoridade fiscal aplicou a multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

Por fim, foi incluída no polo passivo da relação jurídico-tributária a Sra. Inaiara Luiza Zanatta Piovesan, na condição de responsável solidária, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN. Segundo a autoridade fiscal, na qualidade de administradora, a sócia teria praticado atos em infração à legislação tributária que resultaram na omissão de receitas identificadas.

Cientificados da lavratura do auto de infração, a contribuinte e a responsável solidária apresentaram impugnação administrativa. A defesa foi examinada pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, que rejeitou as razões apresentadas e manteve integralmente o lançamento. Transcrevo, a seguir, a ementa do julgado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018 e 2019

OMISSÃO DE RECEITA

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

LUCRO ARBITRADO. RECEITA CONHECIDA. ESCRITURAÇÃO COMERCIAL COM EVIDENTES INDÍCIOS DE FRAUDE.

Cabível a determinação do imposto devido com base nos critérios do lucro arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude, tornando-a imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive a bancária, ou determinar o lucro real.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO. MULTA QUALIFICADA.

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

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

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformados, contribuinte e responsável interuseram conjuntamente o presente Recurso Voluntário, que pode ser sintetizado da seguinte forma:

- **Da nulidade da apuração da base de cálculo:** Alegam que os relatórios obtidos junto ao Detran/RS possuem cunho estritamente estatístico e não podem ser utilizados como premissa válida para apuração do faturamento, configurando violação ao art. 142 do CTN;
- **Do indevido arbitramento do lucro:** Sustentam que a fiscalização possuía os extratos bancários e o livro caixa da empresa, o que afastaria a necessidade de arbitramento. Requerem, subsidiariamente, que a apuração ocorra pelas presunções do Lucro Presumido;
- **Da desqualificação da multa de ofício:** Argumentam não haver qualquer comprovação de conduta dolosa ou fraude que justifique a sanção de 150%. Invocam a aplicação da Súmula CARF nº 14, requerendo a redução da penalidade para 75%;
- **Da exclusão da responsabilidade solidária:** Defendem a ausência de elementos subjetivos que justifiquem a responsabilização pessoal da sócia-administradora, afirmando inexistir comprovação de conduta com excesso de poderes ou infração à lei (art. 135, III, do CTN).

O processo foi então redistribuído à minha relatoria para análise e elaboração de voto, o qual apresento à mesa para apreciação deste colegiado. Em síntese, este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Renato Rodrigues Gomes**, Relator.

Admissibilidade dos Recurso Voluntário:

O recurso voluntário foi interposto tempestivamente e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Delimitação do objeto da lide:

Como etapa preliminar do julgamento, cumpre definir o alcance da matéria recursal, afastando, desde logo, questões que já se encontram superadas ou resolvidas por orientação sumulada deste Conselho, direcionando a análise aos pontos efetivamente relevantes para a solução da controvérsia.

Dentro desse contexto, os argumentos da Recorrente atinentes à suposta imprestabilidade dos dados do sistema GID-GFC do Detran/RS para a configuração da omissão de receitas e a consequente exclusão do Simples Nacional já foram objeto de exaustiva análise e rechaçados nos autos do Processo nº 11000.725161/2021-69, de minha relatoria, conexo a este e julgado nesta mesma sessão.

Portanto, estando definitivamente validada a materialidade da omissão de receitas e a exclusão do regime simplificado retroativa a 01/01/2017, a presente análise cingir-se-á à higidez do lançamento de ofício e de seus consectários.

Do pedido de conversão do julgamento em diligência:

Em relação ao pedido de diligência, esclareço que seu simples requerimento não garante o deferimento. O contribuinte deve formulá-lo na peça de impugnação, expondo os motivos que justificam sua realização e apresentando os quesitos a serem respondidos:

Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

IV - As diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Pedidos genéricos, formulados sem a devida observância dos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, serão considerados não formulados. A esse respeito, destaco o acórdão nº 1302-006.321 de relatoria do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega:

Por outro lado, a atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72 tem por escopo a complementação ou

obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, restando-se concluir, portanto, que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora não poderá substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória, quer seja porque o sujeito passivo deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente, haja vista que caberá ao próprio interessado comprovar os fatos que tenha alegado.

No caso dos autos, a Recorrente limitou-se a pleitear, de forma subsidiária e genérica em seus pedidos finais, que *“seja o julgamento convertido em diligência para se apurar corretamente os valores auferidos como receita bruta da recorrente”*, sem, contudo, demonstrar a insuficiência das provas já produzidas ou formular os quesitos essenciais para nortear os trabalhos, descumprindo frontalmente a exigência do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Sendo assim, rejeito o pedido de conversão do julgamento em diligência.

Do arbitramento do lucro:

A recorrente sustenta, em seu recurso, a indevida adoção do arbitramento da base de cálculo, ao argumento de que apresentou, no curso da fiscalização, os Livros Caixa e os extratos bancários. Afirma que, uma vez adotada pela própria fiscalização a premissa de que os valores informados pelo Detran/RS refletiriam seu faturamento, inexistiria lacuna probatória apta a justificar o arbitramento, razão pela qual requer a apuração do tributo segundo as presunções próprias do regime do Lucro Presumido.

Conforme já assentado no processo relativo à exclusão, o Simples Nacional constitui regime tributário especial voltado à simplificação do recolhimento dos tributos, à redução da carga tributária e à mitigação das obrigações acessórias, com a finalidade de fomentar a atividade econômica e fortalecer a competitividade das microempresas e empresas de pequeno porte.

A permanência no Simples Nacional não se exaure na observância do limite legal de faturamento. O regime favorecido pressupõe, igualmente, o correto recolhimento dos tributos e o cumprimento dos deveres instrumentais que permitem à Administração Tributária conhecer a real dimensão da atividade econômica exercida.

No caso em exame, a recorrente incorreu reiteradamente em duas infrações. A primeira consiste na omissão de receitas, verificada em 32 dos 36 meses fiscalizados, com percentuais de subdeclaração que alcançaram 65,16% em 2017, 20,48% em 2018 e 4,58% em 2019. A segunda reside na ausência de emissão de nota fiscal, evidenciada pelo fato de

aproximadamente 903 processos de habilitação (RENACHs) encerrados no período não possuem o correspondente documento fiscal.

A recorrente não apenas deixou de apresentar justificativa específica para a inexistência das notas fiscais relativas aos 903 RENACHs identificados pela fiscalização, como tampouco produziu prova documental capaz de infirmar a principal premissa econômica do lançamento: repasse do percentual de 5% devido ao Departamento Estadual de Trânsito do Rio Grande do Sul em razão dos serviços próprios por ela prestados.

Após a confirmação da exclusão do Simples Nacional, a fiscalização intimou a contribuinte para informar qual seria o novo regime de tributação adotado. Em resposta, a recorrente optou pelo Lucro Presumido.

Em razão dessa escolha, foi intimada a apresentar as obrigações acessórias correspondentes, especialmente a ECF e a ECD. Contudo, segundo o relatório fiscal, tais documentos não foram entregues:

E-FL. 2.722 dos autos

O contribuinte, embora tenha optado pelo lucro presumido, não apresentou à Fiscalização a ECF e a ECD, nem o Livro Caixa apresentado (fls. 60/194) atende ao parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981, de 1995, tendo em vista que não está escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, além de haver omissão de receitas auferidas no período fiscalizado, conforme já relatado. Desta forma aplicamos a regra disposta no artigo 530 do RIR/99 e artigo 603 do RIR/2018, que estabelece as condições para arbitramento do lucro, para fins de apuração do imposto de renda. Assim, como o contribuinte não apresentou a escrituração contábil e fiscal obrigatória, conforme alertado no Termo de Intimação Fiscal nº 04/2021 (fls. 2.656/2.659), a Fiscalização realizará a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado, como previsto na Legislação.

Esse aspecto é relevante porque evidencia a autonomia dos fundamentos jurídicos que amparam, de um lado, a exclusão do Simples Nacional e, de outro, o arbitramento do lucro. A exclusão decorreu da omissão de receitas e da falta de emissão de documentos fiscais, ao passo que o arbitramento teve fundamento próprio e superveniente: a ausência de apresentação da escrituração contábil e fiscal exigida para o regime tributário escolhido pela própria contribuinte após sua exclusão.

A autoridade fiscal acrescenta que o Livro Caixa apresentado pela recorrente não poderia ser utilizado como base para calcular o tributo. Conforme já reconhecido no processo de exclusão do Simples Nacional, esse documento não refletia a real movimentação financeira da empresa, pois os valores nele registrados eram incompatíveis com aqueles efetivamente recebidos.

Diante desse cenário, reputo correta a adoção do arbitramento com base na receita bruta conhecida, mediante aplicação dos percentuais previstos para o lucro presumido, acrescidos de 20%, nos termos da sistemática legal aplicável:

Lei nº 9.249/95

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Lei nº 8.981/1995

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

II A escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) Identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

III O contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

Sobre o tema, destaco o acórdão nº 1101-001.911, de relatoria do Conselheiro Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, cuja orientação se mostra pertinente à controvérsia:

LUCRO ARBITRADO. AUSÊNCIA DE DISCRICIONARIEDADE. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO CONSTATADA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO. O arbitramento é uma medida subsidiária e excepcional, utilizada somente quando a autoridade fiscal não dispõe de meios regulares para apurar a base de cálculo do tributo. Constatada a ocorrência de hipótese legal para sua realização, o arbitramento é obrigatório, inclusive eventualmente implicando na anulação do lançamento que não o tenha adotado. LUCRO ARBITRADO. LEI 8.981/1995, ART. 47. ART. 530 DO RIR/99. NÃO APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO FISCAL. PROCEDIMENTO FISCAL COM INTIMAÇÕES SUCESSIVAS PARA ESCLARECIMENTOS, RETIFICAÇÕES E APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. Uma vez tendo sido efetuado o lançamento por arbitramento, cumpre, no contencioso administrativo, analisar: (a) se o arbitramento no caso concreto encontra respaldo nos fatos, isto é, se efetivamente se trata de hipótese legal de arbitramento; e (b) se houve respeito às regras procedimentais que o regulam. Constatado que, devidamente intimado, o contribuinte não apresentou escrituração fiscal, caracterizada é a hipótese de arbitramento do lucro.

Como bem pontuado pelo precedente, uma vez constatada a ocorrência de hipótese legal autorizadora, o arbitramento deixa de constituir mera faculdade da Administração e passa a representar providência obrigatória, podendo, inclusive, a sua não realização acarretar a nulidade do lançamento.

Por fim, é oportuno lembrar que o arbitramento do lucro não tem caráter condicional. Uma vez regularmente efetuado, o lançamento não pode ser modificado em razão de eventual apresentação posterior de livros ou documentos cuja ausência deu ensejo ao arbitramento:

Súmula CARF nº 59: A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

A situação retratada nos autos subsume-se integralmente à hipótese de arbitramento prevista na legislação, uma vez que a contribuinte deixou de apresentar a escrituração contábil e fiscal obrigatória, inviabilizando a apuração regular da base de cálculo do tributo.

Em tais circunstâncias, não há fundamento para afastar o lançamento realizado.

Do pedido de ajuste da base de base de cálculo:

As recorrentes afirmam que parte dos valores recebidos pelos CFC's não lhes pertence, pois corresponderia apenas a repasse ao DETRAN/RS. Com base nisso, sustentam que essa parcela não poderia ser incluída na receita bruta da empresa.

A questão a ser resolvida é, portanto, saber qual é a natureza desse percentual de 5%. É necessário verificar se ele apenas transita temporariamente pelo patrimônio do CFC, como simples ingresso de terceiros, ou se integra a receita da própria empresa, por fazer parte do valor cobrado pelos serviços prestados em nome próprio.

O arbitramento do lucro pela autoridade fiscal tomou por base a receita bruta conhecida, sobre a qual foram aplicados os percentuais de presunção previstos para o regime do Lucro Presumido, acrescidos de 20%, nos termos da legislação de regência:

Lei nº 9.430/96

Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e

O art. 27 da Lei nº 9.430/1996 determina que, mesmo nessa hipótese, deve ser utilizada a definição de receita bruta prevista no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - O produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - O preço da prestação de serviços em geral;
- III - O resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - As receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Para fins tributários, receita corresponde ao ingresso financeiro que se incorpora de forma definitiva ao patrimônio da pessoa jurídica, como elemento novo e positivo, sob sua titularidade jurídica-econômica, independentemente da destinação que posteriormente venha a ser conferida aos valores recebidos.

O conceito de receita compreende: i) o produto da venda de bens ou mercadorias em operações de conta própria; ii) o preço dos serviços prestados; iii) o resultado das operações realizadas por conta alheia; e iv) as demais receitas que derivem diretamente da atividade ou objeto social da empresa.

A expressão “preço dos serviços prestados” corresponde ao valor bruto da contraprestação ajustada entre prestador e tomador, refletindo o montante integral devido pela execução da atividade. Assim, quando o serviço é prestado em nome próprio e sob titularidade jurídica do prestador, o valor integral pago pelo tomador constitui receita da pessoa jurídica, ainda que parcela desses recursos seja posteriormente destinada a terceiros.

Estabelecida essa premissa normativa, passo à análise da estrutura fática da atividade desenvolvida pelos CFCs, disciplinada pela Portaria DETRAN/RS nº 181/2016:

1 Os delegados pelo DETRAN/RS: esses serviços o cidadão paga as Taxas para o DETRAN/RS, que posteriormente remunera o CFC por esses serviços. Nesse caso o CFC emite Nota Fiscal em nome do DETRAN/RS. Serviços:

- Abertura RENACH (processo) de Expedição de CNH ou Renovação de CNH;
- Avaliação Psicológica (estrutura física e de suporte para a realização as avaliações);
- Exame de Aptidão Física Mental (estrutura física e de suporte para a realização dos exames);

2 Os próprios do CFC: esses serviços o cidadão efetua o pagamento diretamente para o CFC. Nesse caso o CFC emite Nota Fiscal em nome do Cidadão. Serviços:

- Aulas Práticas e Teóricas;
- Aluguel de veículos para as Aulas Práticas e Provas Práticas.

Da leitura da referida norma administrativa depreendo que o processo de habilitação envolve duas categorias distintas de serviços, submetidas a regimes operacionais e financeiros próprios.

De um lado, situam-se os serviços executados pelos CFC's por delegação do DETRAN/RS, como a abertura de processo RENACH, a realização de avaliações psicológicas e a disponibilização de estrutura para exames de aptidão física e mental. Nessas hipóteses, as taxas correspondentes são recolhidas diretamente pelo candidato no sistema do órgão de trânsito, cabendo posteriormente ao DETRAN/RS remunerar os CFC's pela execução das atividades delegadas.

De outro lado, encontram-se os serviços próprios prestados diretamente pelos CFC's, notadamente as aulas teóricas e práticas de direção veicular e a disponibilização de veículos utilizados nas aulas e provas práticas. Nessas situações, o pagamento é efetuado diretamente pelo candidato ao CFC, que emite nota fiscal de prestação de serviço.

Nos termos do art. 2º do Anexo VIII da Portaria DETRAN/RS nº 181/2016, dos valores recebidos pelas horas-aula teóricas e práticas ministradas e cobradas do candidato, o CFC deve repassar ao DETRAN/RS o percentual correspondente a 5%:

Anexo VIII – Portaria DETRAN/RS nº 181/2016

Art. 2º Dos valores recebidos de todas as horas-aula teóricas 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).

Parágrafo único. O repasse será realizado na forma de retenção do valor na remuneração mensal do CFCs.

O parágrafo único do referido dispositivo estabelece, contudo, que esse repasse não ocorre mediante transferência direta de recursos, sendo operacionalizado por meio de retenção na remuneração mensal devida aos CFC's, mecanismo que, na prática, funciona como compensação com valores que o próprio DETRAN/RS deve pagar aos Centros de Formação de Condutores pelos serviços delegados.

Essa estrutura normativa revela que o percentual de 5% não é descontado do pagamento efetuado pelo candidato, tampouco é recebido pelo CFC em nome e por conta do DETRAN/RS. Ao contrário, o valor das aulas é integralmente pago ao CFC, que emite nota fiscal pelo valor total do serviço prestado.

A análise dos documentos fiscais e contábeis juntados ao processo confirma essa dinâmica operacional, evidenciando que o CFC emite nota fiscal pelo valor total da operação e

recebe integralmente o montante pago pelo candidato, inexistindo qualquer segregação prévia de valores destinados ao DETRAN/RS.

A parcela correspondente aos 5% somente se materializa posteriormente, por meio de compensação realizada pelo próprio órgão de trânsito mediante retenção na remuneração mensal devida aos CFCs pelos serviços delegados. Desse modo, no momento da prestação do serviço e da emissão do documento fiscal, o ingresso financeiro ocorre integralmente em favor do CFC, circunstância incompatível com a caracterização de mera passagem contábil.

Dito de outra forma, o valor ingressa no patrimônio da pessoa jurídica como riqueza própria, sobre a qual ela detém disponibilidade jurídica e econômica, ainda que posteriormente venha a destiná-la ao pagamento de despesas, repasses ou obrigações.

No caso posto a julgamento, a própria Portaria nº 181/2016 do Departamento Estadual de Trânsito do Rio Grande do Sul estabelece a divisão de receitas. Ela estabelece que os serviços próprios dos CFCs — como aulas teóricas, práticas e locação de veículos — são pagos diretamente pelo candidato ao centro de formação.

Já os serviços delegados são pagos diretamente pelo candidato ao Departamento Estadual de Trânsito do Rio Grande do Sul, por meio de taxa. Assim, a norma identifica claramente a quem pertencem os diferentes valores pagos durante o processo de habilitação.

A mesma conclusão pode ser extraída a partir da própria titularidade da relação obrigacional. Em caso de inadimplemento do candidato, é o CFC - e não o Departamento Estadual de Trânsito do Rio Grande do Sul - quem detém legitimidade para exigir o pagamento do serviço prestado.

A formulação inversa conduz ao mesmo resultado. Se o centro de formação deixar de ministrar as aulas contratadas, cancelar indevidamente o curso ou descumprir qualquer obrigação assumida, eventual pretensão de adimplemento ou reparação deverá ser dirigida contra o próprio CFC, e não contra o Departamento Estadual de Trânsito do Rio Grande do Sul.

Essa conclusão decorre da existência de duas relações diferentes: uma, de natureza privada, entre o candidato e o CFC, fundada no contrato de prestação de serviços de formação de condutores; outra, de natureza administrativa, entre o CFC e o Departamento Estadual de Trânsito, decorrente do credenciamento que autoriza o exercício da atividade.

Como se nota, não se está diante de situação em que o numerário ingressa no patrimônio do CFC já “carimbado”, isto é, sob a condição de mera custódia, depósito ou

arrecadação por conta e ordem de terceiro. Ao contrário, o valor é recebido em nome próprio, com plena disponibilidade econômica e jurídica, incorporando-se ao patrimônio do credenciado.

Apenas em momento posterior surge a obrigação de destinar parte desse montante ao cumprimento do repasse previsto na legislação administrativa. Diante desse quadro normativo e probatório, concluo que os valores correspondentes às aulas teóricas e práticas integram a receita bruta da atividade, não sendo possível qualificá-los como simples repasse de valores pertencentes ao DETRAN/RS.

Ante o exposto, rejeito o pleito das Recorrentes, mantendo a inclusão da referida parcela de 5% na base de cálculo do lançamento tributário, porquanto os argumentos deduzidos não se mostram aptos a infirmar as conclusões alcançadas pela autoridade fiscal.

Da Multa de Ofício Qualificada (150%):

Visando afastar a incidência da multa qualificada de 150%, os Recorrentes argumentam que tal penalidade somente pode ser aplicada quando demonstrada conduta dolosa, caracterizada por sonegação, fraude ou conluio. Sustentam que, no presente caso, a irregularidade verificada não contou com a intenção deliberada de suprimir tributos, invocando a aplicação da Súmula CARF nº 14.

Súmula CARF nº 14: 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.

A Teoria Geral do Direito ensina que a sanção constitui a resposta do ordenamento jurídico à prática de um ilícito. Nesse sentido, a aplicação de multa qualificada pressupõe necessariamente a existência de infração igualmente qualificada, pois a intensidade da penalidade decorre da gravidade da conduta infracional.

No âmbito do sistema tributário federal, a multa de ofício simples constitui a regra para os casos de descumprimento da obrigação tributária, sendo aplicada no percentual de 75%. A multa qualificada, por sua vez, representa hipótese excepcional, reservada às situações em que a infração decorre de conduta dolosa, caracterizada por sonegação, fraude ou conluio.

Essa distinção encontra fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/96, que estabelece:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - De 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (**redação vigente a época do lançamento**)

Assim, a duplicação da penalidade somente se legitima quando demonstrada, de forma clara e inequívoca, a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, nas hipóteses tipificadas nos artigos. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Ao exigir a presença de dolo para a configuração da infração qualificada, o ordenamento impõe à autoridade fiscal o dever de explicitar esse elemento subjetivo no próprio lançamento, mediante a descrição precisa da conduta praticada e seu enquadramento em uma das hipóteses legais de qualificação.

No presente caso, a autoridade fiscal entendeu ser cabível a qualificação da multa porque, a seu ver, a omissão de receitas apurada ao longo de 32 meses não poderia ser tratada como mero erro ou irregularidade ocasional. Segundo destacou, os percentuais de omissão — 65,16% em 2017, 20,48% em 2018 e 4,58% em 2019 — revelariam intenção de evitar o pagamento dos tributos, caracterizando sonegação fiscal, conforme registrado às fls. 2.737/2.739:

Com relação à infração “OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE”, a multa a ser aplicada será de 150%. Ocorre que, examinando o comportamento da fiscalizada verificamos, ao longo dos três anos auditados, omissão de parcela expressiva do faturamento auferido. De acordo com já descrito neste Relatório Fiscal, a prática deu-se em 32 meses auditados. Considerado todo o período auditado (2017 a 2019), constatamos omissão em relação à receita auferida em aproximadamente em aproximadamente 65,16% em 2017, 20,48% em 2018 e 4,58% em 2019. Ou seja, a boa parte da receita auferida foi omitida, conforme discriminado na tabela 2 acima.

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

Ora, a sonegação designa a evasão do imposto por meio de artifícios ou manejos dolosos do contribuinte. Dá-se quando a falta do pagamento do imposto decorre de ato malicioso, com o emprego de ardil ou fraude através do qual o sujeito passivo da obrigação tributária procura subtrair o cumprimento da imposição fiscal.

No caso em foco, inexistente dúvida. A fiscalizada ao longo de trinta e dois meses, omitiu parcela considerável do faturamento auferido. O contribuinte agiu dolosamente. Conhecia os atos que realizava e sua significação. Além disso, certamente estava disposto a produzir o resultado deles decorrente. **Em seu comportamento estão hospedados todos os elementos que compõem o dolo, de acordo com a teoria da vontade: a vontade de agir, a consciência da conduta e do seu resultado e a consciência de que sua ação levaria ao resultado desejado.**

Para que se pudesse caracterizar apenas culpa do contribuinte, ele deveria ter agido com imprudência, negligência ou imperícia. Contudo, conforme acima relatado, o contribuinte não foi negligente, imprudente ou imperito em sua conduta. Ele quis, de forma intencional, reduzir a carga tributária ao longo de 32 meses, com a respectiva omissão de receitas da atividade no valor total de R\$ 2.735.994,56 (2017 a 2019).

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

Todavia, a orientação consolidada no âmbito deste Conselho, sintetizada na Súmula CARF nº 14, é firme no sentido de que a simples omissão de receitas - ainda que reiterada, relevante ou acompanhada de descumprimento de obrigações acessórias - não autoriza, por si só, a qualificação da penalidade, sendo imprescindível a demonstração de elemento subjetivo específico, consistente em ardil, fraude estruturada ou expediente deliberado de ocultação apto a induzir a fiscalização em erro.

No presente caso, não obstante a gravidade da conduta, não se identificam elementos adicionais que evidenciem a utilização de mecanismos artificiais de dissimulação, tais como interposição de terceiros, manipulação de escrituração, criação de estruturas paralelas ou qualquer expediente sofisticado voltado à ocultação qualificada da matéria tributável.

O que se verifica, em essência, é a omissão de receitas decorrente da não emissão de notas fiscais e da correspondente subdeclaração, conduta que, embora suficiente para caracterizar a infração e justificar a exigência tributária, não se equipara, sob o prisma jurídico, à fraude qualificada exigida para a aplicação da penalidade agravada.

Acrescente-se, ainda, que a ausência de emissão de nota fiscal constitui, no caso concreto, meio instrumental à consecução da omissão de receitas, não ostentando autonomia suficiente para, simultaneamente, caracterizar a infração e servir como fundamento para sua qualificação. Trata-se de típica hipótese de consunção, em que a infração-meio se exaure no ilícito material principal, sendo indevida a dupla valoração da mesma circunstância fática para agravar a sanção.

Cumprе registrar, ademais, que, no tocante à parcela correspondente aos 5% destinados ao DETRAN/RS, há, inclusive, dúvida jurídica razoável quanto ao seu enquadramento no conceito de receita bruta, circunstância que, por si só, afasta a possibilidade de imputação de dolo inequívoco.

Dessa forma, à luz da jurisprudência consolidada deste Conselho, deve ser afastada a multa qualificada, mantendo-se a penalidade no patamar ordinário de 75%, por ausência de comprovação de dolo específico e de utilização de meio fraudulento qualificado.

A infração encontra-se, portanto, devidamente caracterizada em seus aspectos fáticos e jurídicos, inexistindo dúvida relevante quanto à ocorrência de omissão de receitas, razão pela qual não há espaço para a aplicação do art. 112 do CTN, impondo-se a manutenção da exigência, com o afastamento da qualificação da penalidade.

Da responsabilidade solidária da sócia-administradora:

Os Recorrentes sustentam que o lançamento fiscal não apresenta os elementos materiais e probatórios necessários para justificar a responsabilização da sócia-administradora, Sra. Inaiara Luiza Zanatta Piovesan, nos termos pretendidos pela autoridade fiscal.

Como já destacado em outras oportunidades, o ordenamento brasileiro adota a teoria da personalidade jurídica como mecanismo de separação patrimonial e de alocação de riscos inerentes à atividade empresarial. Por meio dessa construção normativa, constitui-se uma entidade dotada de personalidade própria, apta a adquirir direitos e contrair obrigações de forma autônoma.

Essa autonomia não é absoluta. A responsabilização pessoal de administradores pode ocorrer de forma excepcional, nas hipóteses previstas no art. 135 do CTN, quando demonstrada a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III - Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A imputação de responsabilidade com fundamento no art. 135, III, do CTN pressupõe a presença simultânea de três elementos:

i) Poder de gestão: O responsável deve ocupar uma posição de controle e direção, seja ela de direito ou de fato, com autoridade para tomar decisões em nome da empresa, como sócios, diretores ou administradores.

ii) Ato praticado com excesso de poderes ou infração: A responsabilização não ocorre apenas pela posição ocupada, mas sim pela prática de atos que extrapolem os limites do poder de gestão ou que violem a lei, contrato social ou estatuto.

iii) Nexo de causalidade: Deve haver uma relação direta entre o ato ilícito praticado e o não recolhimento do tributo. Ou seja, o comportamento do gestor deve contribuir para o inadimplemento da obrigação.

O entendimento apresentado encontra respaldo na Súmula nº 430 do STJ, que estabelece que o simples inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não autoriza, por si só, a responsabilização solidária do sócio-gerente.

No caso em exame, a fiscalização sustentou a responsabilização da sócia com base na suposta prática reiterada de conduta dolosa. Transcrevo, a seguir, o trecho pertinente do Relatório Fiscal (fls. 2.739/2.743):

“7. Da Responsabilidade Tributária Solidária dos Sócios

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 pelos créditos tributários exigidos por conta de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. 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.

Como descrito nos itens anteriores deste Relatório Fiscal, constatou-se a **prática de sonegação e fraude**, nos termos do art. 71 e art. 72 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 período de 2017 a 2019, o contribuinte possuía como sócia-administradora a Sra. Inaiara Luiza Zanatta Piovesan (CPF [REDACTED]), conforme contrato social e alterações posteriores (fls.5/54). Desse modo, a Sar. Inaiara Luiza Zanatta Piovesan (CPF [REDACTED]) deve ser erigida à condição de responsável solidária pelos créditos tributários apurados na presente ação fiscal”.

O relatório fiscal não individualiza qualquer ato de gestão praticado pela administradora que, no entendimento da autoridade autuante, tenha concorrido para a irregularidade apontada. Limita-se a afirmar, de forma genérica, que, por exercer a administração da empresa à época dos fatos, a referida sócia deveria responder pela infração.

Na prática, a responsabilização foi construída a partir da posição ocupada pela pessoa física na empresa, e não da demonstração de conduta específica por ela praticada. Tal construção não se harmoniza com o entendimento deste Relator de que a responsabilização pessoal fundada em dolo direto exige a demonstração de atuação consciente do administrador, dirigida à prática da infração tributária.

A responsabilização também não pode ser fundamentada na teoria do domínio do fato. Segundo essa construção, responde pelo ilícito quem detém efetivo controle sobre a realização da conduta, seja por executá-la diretamente, seja por determinar ou dirigir a atuação de terceiros.

A aplicação da teoria do domínio do fato pressupõe a demonstração de que o agente detinha efetivo poder de decisão sobre a prática do ilícito, exercendo controle sobre sua realização. No caso concreto, contudo, o relatório fiscal não individualiza qualquer ato praticado pelo administrador que evidencie esse domínio, tampouco demonstra que ele tenha determinado, autorizado ou coordenado a suposta omissão de receitas.

A imputação baseada em afirmação genérica, sem a identificação da conduta específica do agente, não atende ao nível de fundamentação exigido para a responsabilização pessoal. Nesse sentido, cito o Acórdão nº 1201-007.236, deste Colegiado:

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR. A responsabilização pessoal dos administradores exige prova concreta de sua participação direta em atos dolosos de gestão. Inexistente tal demonstração nos autos, é vedado imputar-lhes responsabilidade tributária com base em suposições, sob pena de afronta ao artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Quando não há prova de atuação direta do administrador, a responsabilização somente poderia ser cogitada se demonstrado que ele assumiu conscientemente o risco da irregularidade. Trata-se da hipótese de dolo eventual, em que o agente não deseja o resultado ilícito, mas aceita a possibilidade de sua ocorrência.

Essa hipótese pode ser examinada à luz da teoria da cegueira deliberada, que ocorre quando o agente evita intencionalmente o acesso a determinadas informações para aparentar desconhecimento da irregularidade.

Entretanto, para sua aplicação não basta afirmar que o administrador “deveria saber” dos fatos em razão da posição que ocupa na estrutura societária. É indispensável demonstrar que o agente optou conscientemente por permanecer em estado de ignorância, assumindo o risco da ocorrência do resultado ilícito.

No caso concreto, o relatório fiscal não apresenta qualquer elemento indicativo de que o administrador tenha deliberadamente evitado o conhecimento das irregularidades apontadas. O conjunto probatório constante dos autos não demonstra a presença de nenhum dos *standards* necessários para a imputação de responsabilidade pessoal.

- Dolo direto: Caracterizado pelo domínio sobre a prática do ato ilícito;
- Dolo eventual: Revelado pela assunção consciente do risco;
- Cegueira deliberada: Criação intencional de barreiras informacionais.

A existência de irregularidade na esfera da pessoa jurídica não implica, automaticamente, a responsabilização do administrador. Essa distinção é essencial para preservar a lógica da personalidade jurídica e evitar que a regra do art. 135 do CTN seja aplicada como mecanismo automático de responsabilização do gestor.

No presente caso, não se questiona a existência da infração tributária na esfera da pessoa jurídica. O que não se comprovou foi que tal irregularidade tenha resultado de vontade livre e consciente da Sra. Inaiara Luiza Zanatta Piovesan, nem que ela tenha assumido o risco da ocorrência da irregularidade ou deliberadamente evitado tomar conhecimento dela.

Diante da ausência de *standards* probatórios mínimos para a caracterização do dolo, não é juridicamente possível imputar à gestora responsabilidade pessoal pelo crédito tributário, devendo ser afastada a sujeição passiva solidária, nos termos do art. 135, III, do CTN.

CONCLUSÃO

Diante das razões fáticas e jurídicas expostas, encaminho meu voto no sentido de:

- i) Manter o arbitramento do lucro, nos termos da fundamentação exposta;
- ii) Negar provimento ao recurso voluntário quanto à exclusão da parcela de 5% destinada ao Detran/RS, por integrar o conceito legal de receita bruta;

iii) Excluir a multa qualificada, com a redução da multa de ofício ao patamar ordinário de 75%, nos termos da Súmula CARF nº 14;

iv) Excluir a responsabilidade solidária da sócia-administradora, Sra. Inaiara Luiza Zanatta Piovesan, por ausência de elementos probatórios aptos a demonstrar a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei ou dolo específico, nos termos do art. 135, III, do CTN.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes

Conselheiro Relator