



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.728818/2021-40
ACÓRDÃO	1201-007.557 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE FORMACAO DE CONDUTORES TORRES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DO REGIME. DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA DO ADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE.

A discussão administrativa do Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional não impede a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício. O lançamento constitui dever da Administração Tributária, voltado à formalização do crédito e à prevenção da decadência. Inteligência da Súmula CARF nº 77. A exclusão de ofício do regime apresenta natureza declaratória, pois o ato administrativo não cria situação jurídica, limitando-se a reconhecer irregularidade já configurada. Por essa razão, seus efeitos retroagem à data da infração que motivou a exclusão do regime.

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.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE NOTA FISCAL. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 14.

A omissão de receitas, ainda que acompanhada da ausência de emissão de documento fiscal, caracteriza infração tributária material, mas não autoriza, por si só, a qualificação da penalidade. A aplicação da multa qualificada exige demonstração de dolo específico.

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) nexos causal entre a conduta imputada e o inadimplemento do tributo.

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 11000-728.818/2021-40 tem origem em procedimento de fiscalização conduzida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Pelotas, que culminou no lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no valor de global de R\$ 2.045.698,21 (dois milhões, quarenta e cinco mil, seiscentos e noventa e oito reais e vinte e um centavos):

IRPJ	R\$ 1.215.475,81
CSLL	R\$ 459.873,55
PIS	R\$ 64.273,46
COFINS	R\$ 306.075,39
TOTAL	R\$ 2.045.698,21

A exigência fiscal tem origem na exclusão de ofício da empresa Centro de Formação de Condutores Torres do regime do Simples Nacional, formalizada pelo Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 13/2021. A autoridade fiscal entendeu que a contribuinte praticou infração reiterada à Lei Complementar nº 123/2006, com o objetivo de suprimir ou reduzir tributo devido.

O relatório fiscal aponta que, em 16/11/2020, já instaurado o procedimento fiscal, a contribuinte retificou todos os trinta e seis PGDAS do período sob análise. A confrontação entre as declarações originais e as retificadas evidenciou subdeclaração de receitas no montante de R\$ 2.000.768,21, equivalente a 23,57% das receitas apuradas no triênio fiscalizado.

Segundo a fiscalização, os valores informados nas declarações retificadoras guardam correspondência com as informações financeiras registradas no sistema do Detran/RS, responsável pelo controle dos serviços prestados pelo Centro de Formação de Condutores. Esses dados foram encaminhados à Receita Federal por meio do Ofício nº 94/2020/SRRF10/RFB/ME-RS.

Como as PGDAS retificadoras foram apresentadas apenas após o início do procedimento fiscal, não se reconheceu a espontaneidade da regularização. O que levou a autoridade fiscal a lavrar o presente auto de infração para constituição da obrigação tributária, apurada segundo a sistemática do lucro presumido, com abatimento dos valores anteriormente recolhidos no regime do Simples Nacional.

Ao recompor a base de cálculo, a fiscalização também considerou os valores correspondentes ao repasse de 5% efetuado pelo CFC ao Detran/RS. Para a autoridade fiscal, tais montantes integram a receita bruta da atividade não podendo ser excluídos pela contribuinte.

Partindo da premissa de que os fatos apurados não decorrem de mero equívoco, o agente fiscal qualificou como dolosa a conduta reiterada nos exercícios de 2017, 2018 e 2019, pois voltada a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, o que caracterizaria sonegação e motiva a aplicação da multa qualificada.

Por fim, foi incluído no polo passivo da relação jurídico-tributária o Sr. Paulo Ricardo de Oliveira, na condição de responsável solidário. Segundo a autoridade lançadora, teria ficado demonstrado que, na qualidade de administrador, praticou atos em infração à legislação tributária, relacionados à omissão de receitas identificada no curso da fiscalização.

Cientificados da lavratura do auto de infração, a contribuinte e o responsável apresentaram impugnação administrativa. Em suas razões, pleiteiam a anulação integral do lançamento e, subsidiariamente, a exclusão dos valores destinados ao Detran/RS da receita bruta, a redução da multa qualificada para 75% e o afastamento da responsabilidade do sócio administrador.

A impugnação foi examinada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza, que rejeitou as razões apresentadas e manteve integralmente o lançamento. Transcrevo, a seguir, a ementa do acórdão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE.

Tendo a manifestação de inconformidade manejada pelo contribuinte contra o ato administrativo de exclusão do Simples Nacional sido considerada improcedente por esta Turma Julgadora, correta se mostrou a tributação do IRPJ com base no Lucro Presumido, cujas receitas brutas levadas em conta dizem respeito àquelas informadas pela própria pessoa jurídica em PGDAS-D retificadores transmitidos após o início do procedimento fiscal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. CARACTERIZAÇÃO DA PRÁTICA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUIO. POSSIBILIDADE.

A multa de ofício será qualificada para o percentual duplicado de 150% (cento e cinquenta por cento) na hipótese de o procedimento fiscal lograr demonstrar a prática de sonegação, fraude ou conluio, conforme especificado na Lei nº 4.502/1964.

SONEGAÇÃO FISCAL. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A SÓCIO ADMINISTRADOR COM PODERES EXCLUSIVOS DE GESTÃO. ART. 135, INC. III, CTN. POSSIBILIDADE.

A prática de sonegação, fraude ou conluio configura infração de lei, ensejando a responsabilidade tributária solidária do sócio administrador com poderes exclusivos de gestão na empresa, na forma determinada pelo art. 135, inc. III, CTN, relativamente ao crédito tributário decorrente do ilícito fiscal pela fiscalização demonstrado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Devido à íntima relação de causa e efeito, aplicam-se à CSLL, ao PIS/Pasep e à Cofins os mesmos fundamentos e as mesmas razões de decidir manifestadas no presente julgado, relativamente ao IRPJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os sujeitos passivos exerceram o duplo grau de jurisdição mediante a interposição de recurso voluntário. A peça recursal renova os fundamentos apresentados nas impugnações, que podem ser sintetizados da seguinte forma:

- Os Recorrentes alegam que a Administração Pública não pode exigir os tributos lançados enquanto não finalizado o procedimento administrativo de exclusão da empresa do regime do Simples Nacional;
- Os relatórios obtidos junto ao Detran/RS não podem ser utilizados para fins de apuração do faturamento da empresa. Pois, o sistema utilizado pelo órgão não realiza controle de receitas, limitando-se ao registro das etapas do processo de habilitação de condutores;
- Reafirma que retificou as PGDAS dentro do prazo de 20 dias do termo de início de fiscalização, bem como, parcelou o saldo devedor dentro do prazo legal. Logo, enquanto perdurar o adimplemento de suas obrigações, não há que se cogitar em exclusão retroativa da empresa do Simples Nacional;
- Os valores referentes ao repasse de 5% ao Detran/RS, incidentes sobre os serviços prestados pelo CFC, não devem compor a base de cálculo dos tributos. Sustentam que esses montantes representam valores pertencentes a terceiros e, portanto, não se inserem no conceito de receita bruta definido na LC nº 123/2006;
- Sustentam que a fiscalização não comprovou a existência de conduta dolosa apta a justificar a aplicação da multa qualificada. Argumentam que não há demonstração de que o sujeito passivo tenha atuado com a intenção de impedir a apuração dos tributos ou de ocultar a suposta omissão de receitas;
- Argumentam que a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não decorre da simples condição de sócio. Sustentam que sua aplicação exige a comprovação de atuação na gestão e de prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social;

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 do 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 não integram o objeto deste processo ou que já se encontram resolvidas por orientação sumulada deste Conselho, direcionando a análise aos pontos efetivamente relevantes para a solução da controvérsia.

Por essa razão, não serão apreciados os argumentos relativos à exclusão do Simples Nacional, por se tratar de matéria submetida a processo autônomo. Neste feito, examina-se exclusivamente a exigência fiscal e os fundamentos do lançamento.

Também não será apreciada a alegação de que relatórios do Detran/RS não podem ser utilizados como prova do faturamento da Recorrente. Isso porque, conforme esclarecido no acórdão recorrido, o lançamento não se baseia nesses relatórios, mas nas PGDAS apresentadas pela própria recorrente, o qual foi acrescido da parcela de 5% destinada ao Detran/RS:

Página 8 e 11 do Relatório Fiscal

Tendo em vista essa grande proximidade e considerando que os valores informados pelo Detran/RS são estimados, eis que se baseiam em valores constantes nas correspondentes Portarias e não no valor recebido (ainda que tenham por base os serviços efetivamente prestados comunicados pelo CFC TORRES), **tomaremos como base os valores constantes nos PGDAS-D retificadores.**

[...]

Registre-se que não cabe ao contribuinte deduzir da base de cálculo qualquer tipo de custo ou despesa da atividade, como os repasses de 5% (cinco por cento) ao Detran/RS dos valores de horas-aula práticas e teóricas ministradas (conforme art. 2º do Anexo VIII da Portaria Detran/RS nº 181/2016). Caso desejasse abater

esses custos da base de cálculo de tributação, por óbvio, deveria o sujeito passivo optar por outro regime de tributação (como o Lucro Real).

Da mesma forma, não se examina a alegação de arbitramento indevido da base de cálculo. Como esclarecido no relatório fiscal, o lançamento foi realizado pela sistemática do lucro presumido, definida após ser facultado ao contribuinte o exercício do direito de escolha e previamente informado de que, na ausência de manifestação, esse seria o regime adotado pela fiscalização:

Página 18 do Relatório Fiscal

O Lucro Presumido, no percentual do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) abaixo identificado, será aplicado sobre: (1) a receita omitida decorrente dos serviços prestados ao Detran/RS e não declarados; e (2) a receita declarada em PGDAS-D, eis que a contribuinte está sendo excluída de forma retroativa do Simples Nacional.

Por fim, cumpre registrar que esta Turma de Julgamento não possui competência para decidir sobre a remessa do auto de infração ao Ministério Público Federal para apuração de eventual crime contra a ordem tributária, nos termos da Súmula CARF nº 28:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Uma vez delimitado o alcance do recurso voluntário, passo ao exame das razões recursais remanescentes.

Do pedido de suspensão do crédito tributário durante a exclusão do Simples Nacional:

Os Recorrentes sustentam a impossibilidade de exigência da obrigação tributária antes da conclusão do processo administrativo fiscal em que discutem a legalidade do Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 13/2021, responsável pela exclusão da empresa Centro de Formação de Condutores Torres do regime do Simples Nacional.

Não assiste razão aos Recorrentes. A suspensão da exclusão do Simples Nacional não impede a realização do lançamento fiscal, cuja finalidade é constituir o crédito, tornando a obrigação tributária certa, líquida e exigível, além de prevenir a decadência, que não se suspende nem se interrompe.

Dessa forma, a Administração Pública não apenas tem a prerrogativa, mas também a obrigação de realizar o lançamento do tributo, nos termos da Súmula nº 77 deste

Conselho: *“a possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório de Exclusão (ADE) do Simples não impede o lançamento dos créditos tributários devidos em face da exclusão.”*

Esta Turma já se manifestou sobre a matéria no Acórdão nº 1201-002.238, de relatoria da Conselheira Gisele Barra Bossa:

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/03/2005 a 01/10/2008 EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL E SIMPLES NACIONAL. SUSPENSÃO DOS LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES. IMPOSSIBILIDADE. Promovida a exclusão da pessoa jurídica do Simples Federal e do Simples Nacional, poderão ser lavrados autos de infração para a exigência de créditos tributários devidos, independentemente do julgamento de eventual manifestação de inconformidade contra o ato declaratório de exclusão. Tal medida visa evitar que se opere a decadência. Aplicação da Súmula CARF nº 77.

É importante registrar, ainda, que inexistente qualquer prejuízo a contribuinte. Justamente em razão da conexão entre os PAFs, este Conselho adotou a cautela de assegurar a tramitação simultânea dos processos, todos sob a relatoria deste Conselheiro e pautados para julgamento na mesma reunião, providência que preserva a coerência, a racionalidade e a uniformidade das decisões administrativas.

De igual forma, não procede a alegação de que a confissão dos débitos, seguida de seu parcelamento, impediria a produção retroativa dos efeitos da exclusão do Simples Nacional.

Para que a denúncia espontânea produza efeitos jurídicos, é necessário que o contribuinte regularize a situação mediante o recolhimento do tributo devido antes de qualquer iniciativa da administração tributária.

No caso, tal condição não se verifica. A contribuinte retificou suas PGDAS em 16/11/2020, onze dias após a ciência do termo de início do procedimento fiscal (e-fl. 17), circunstância que afasta a espontaneidade. Ademais, conforme dispõe a Súmula nº 360 do STJ, a compensação não se equipara a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Em termos práticos, significa dizer que não foram preenchidos os requisitos legais necessários para afastar a sanção administrativa decorrente da omissão do tributo.

A lógica desse entendimento é clara. A espontaneidade exige que o contribuinte, por iniciativa própria e sem qualquer intervenção da administração tributária, decida regularizar sua situação, confessando a infração e efetuando o pagamento do tributo devido.

Tal espontaneidade cessa com o início do procedimento administrativo de fiscalização. A partir desse momento, a conduta do contribuinte deixa de ser voluntária, passando a representar medida de contenção de danos diante da atuação fiscal.

Os elementos constantes dos autos indicam que a permanência da omissão foi interrompida apenas com o início da fiscalização. Nessa perspectiva, a posterior regularização não decorreu de iniciativa espontânea, mas de reação à atuação do Fisco, situação que a doutrina descreve como retorno pela “ponte de ouro”, não por arrependimento, mas por inevitabilidade.

Lembro que a exclusão de ofício do Simples Nacional apresenta natureza declaratória. O ato administrativo não cria situação jurídica, mas apenas reconhece realidade já configurada, razão pela qual seus efeitos devem retroagir à data da infração, impedindo que a empresa se beneficie de sua própria conduta ilícita:

Lei Complementar nº 123/2006

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

V - Tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

XI - Houver descumprimento reiterado da obrigação contida no [inciso I do caput do art. 26](#);

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Com a efetivação da exclusão do Simples Nacional, a contribuinte passa a se submeter às regras de tributação aplicáveis ao regime ordinário, conforme dispõe o art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006. No caso do Centro de Formação de Condutores Torres, a apuração foi realizada pelo regime do lucro presumido, consoante antecipado.

Desse modo, considerando que a exclusão produziu efeitos retroativos a 01/01/2017, nos termos do Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 13/2021, mostra-se legítimo o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes aos anos de 2017, 2018 e 2019.

Registro, por fim, que os valores eventualmente pagos no parcelamento devem ser deduzidos do saldo devedor quando da liquidação do julgado. Essa medida visa impedir que haja cobrança em duplicidade ou enriquecimento sem causa por parte do Estado.

Do pedido de exclusão de ingressos financeiros meramente transitórios:

Prosseguindo na análise do recurso voluntário, as Recorrentes sustentam que parcela dos valores percebidos pelos Centros de Formação de Condutores – CFCs corresponderia a mero repasse ao DETRAN/RS, circunstância que, em seu entendimento, afastaria o enquadramento desses montantes no conceito de receita bruta para fins de incidência tributária.

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 art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, estabelece que receita bruta é:

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 n.º 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.

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 decorreu de mero erro, inexistindo prova de intenção deliberada de suprimir tributos.

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 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 apenas se legitima quando demonstrada, de forma clara e inequívoca, a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, nas hipóteses previstas 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 demonstrar esse elemento subjetivo no próprio lançamento, mediante a descrição da conduta e seu enquadramento em uma das hipóteses legais qualificadoras.

No presente caso, a autoridade fiscal descreveu a conduta atribuída ao autuado no Relatório Fiscal, com maior detalhamento nas e-fls. 21/22. A seguir, destaco os principais trechos:

Portanto, o CFC TORRES agiu dolosamente nos anos de 2017, 2018 e 2019 com o fim deliberado de pagar tributos a menor, configurando a prática reiterada de infração à Lei Complementar nº 123/2006, eis que a legislação não deixa espaço para dúvidas no sentido de que a totalidade das receitas auferidas devem compor a base de cálculo do Simples Nacional, sem possibilidade de deduzir despesas ou excluir receitas.

Em segundo lugar, ao analisar-se os Livros de Apuração do Imposto sobre Serviços (Registro de Notas Fiscais e Serviços Prestados) entregues para a Prefeitura Municipal, referentes aos anos de 2017, 2018 e 2019, chega-se à conclusão de que o CFC Torres não emitiu as notas fiscais sobre as receitas omitidas, eis que o somatório destas é próximo aos valores declarados nos PGDAS-D originais, após desconsiderar o valor das retenções de 5% (cinco por cento) dos serviços próprios, em relação aos quais existe a obrigação de estarem incluídos nas notas fiscais emitidas para o Detran/RS, mas que o CFC TORRES informou não oferecer à tributação. Vejamos os valores: [...]

Assim agindo, muitos tomadores de serviço não receberam a correspondente nota fiscal relativa à prestação do serviço, prática usual quando se deseja sonegar tributos. [...]

Por certo, no presente caso, não se pode afirmar que os fatos narrados acima tenham sido decorrentes de um simples erro da Fiscalizada, restando plenamente configurada a intenção dolosa na conduta adotada pelo sujeito passivo, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento, pelo fisco federal, da ocorrência de fato gerador da obrigação tributária. Caracterizando-se a situação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. [...]

Como decorrência da sonegação, a multa de 75% (setenta e cinco por cento) deverá ser duplicada, por força do §1º do art 44 da Lei nº 9.430/1996, antes transcrito, atingindo o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) para os casos de omissão de receita.

Diferentemente, com relação aos valores confessados em PGDAS-D, o lançamento do IRPJ e demais tributos será acrescido de multa de 75% (setenta e cinco por cento), eis que não se trata de sonegação.

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.

Do pedido de exclusão da responsabilidade solidária do sócio-administrador:

Os Recorrentes sustentam que o lançamento fiscal não apresenta os elementos materiais e probatórios necessários para justificar a responsabilização do sócio-administrador, Sr. Paulo Ricardo de Oliveira, 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 do sócio com base na suposta prática reiterada de conduta dolosa. Transcrevo, a seguir, o trecho pertinente:

4.1 O Código Tributário Nacional – CTN estabelece, em seu art. 121, o responsável como sujeito passivo da obrigação principal, e os define nos arts. 124 a 138, tendo especial importância para o presente caso, o art. 135:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

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: I - as pessoas referidas no artigo anterior;
II - Os mandatários, prepostos e empregados;
III - Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (grifei)

4.2 Conforme descrito anteriormente, o agir doloso, e de forma reiterada, dos sócios administradores da empresa fiscalizada, ao omitir receita tributável, teve como objetivo impedir o conhecimento da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, caracterizando a infração prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

4.3 Tal conduta também se amolda ao que está previsto no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, eis que caracterizada a conduta no sentido de omitir informação às autoridades fazendárias.

4.4 Desta forma, realizados os atos com infração às leis antes citadas, que tiveram como objetivo a omissão de receitas que resultou na exclusão da Fiscalizada do Simples Nacional, incide a responsabilidade pessoal em relação aos sócios administradores que os praticaram, conforme estabelece o inciso III, do artigo 135, recém transcrito. [...]

Diante do exposto, e considerando que o Sr. PAULO RICARDO DE OLIVEIRA, detém 97,50% (noventa e sete vírgula cinquenta por cento) do capital social, sendo o responsável pela Fiscalizada perante a Receita Federal do Brasil, e estando no quadro societário desde a data de sua abertura em 01/06/2000, conforme consulta anexa ao CNPJ, constatou-se responsabilidade tributária do seguinte sócio administrador

O relatório fiscal não identifica ato específico de gestão praticado pelo administrador que tenha dado causa à irregularidade apontada, limitando-se a afirmar que, por deter participação majoritária no capital social e exercer a administração da empresa, o referido sócio 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.

Idêntica conclusão se alcança quando a questão é examinada à luz da teoria do domínio do fato. Segundo essa concepção, responde pelo ilícito aquele que detém controle sobre a realização da conduta, seja por executá-la diretamente, seja por determinar que terceiros a pratiquem.

A aplicação da teoria do domínio do fato exige a comprovação de que o agente possuía efetivo poder de decisão sobre a prática do ilícito, exercendo controle sobre sua

realização. No caso concreto, contudo, o relatório fiscal não aponta qualquer ato de gestão do administrador que evidencie esse domínio, nem demonstra que ele tenha determinado 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 do Sr. Paulo Ricardo de Oliveira, nem que ele 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 ao gestor 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)** Indeferir a suspensão do lançamento tributário decorrente da exclusão do Simples Nacional, conforme dispõe a Súmula CARF nº 77;
- ii)** Rejeitar a aplicação da denúncia espontânea, nos termos do Tema 101 do STJ, reconhecendo a retroatividade da exclusão a 01/01/2017 e a legitimidade do lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes aos exercícios de 2017 a 2019;
- iii)** Negar provimento ao recurso voluntário quanto à exclusão da parcela de 5% destinada ao Detran/RS, por integrar o conceito legal de receita bruta;
- iv)** Excluir a multa qualificada, com a redução da multa de ofício ao patamar ordinário de 75%, nos termos da Súmula CARF nº 14;
- v)** Afastar a responsabilização pessoal do Sr. Paulo Ricardo de Oliveira, 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;
- vi)** Determinar que eventuais valores pagos em parcelamento devem ser abatidos do saldo devedor, na fase de liquidação do julgado.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes

Conselheiro Relator