



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16641.720142/2019-08
ACÓRDÃO	1001-004.046 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FENIX-EMPREENHIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO.

Correta a identificação da omissão de receitas, a partir do confronto com os dados fornecidos pelo Detran/RS de receitas auferidas pelo contribuinte, compostas dos valores pagos à autuada pelo Detran/RS e aqueles, registrados nos sistemas do Detran/RS, que foram recebidos pela autuada, pagos pelos cidadãos a quem prestou serviços.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

LANÇAMENTO DECORRENTE

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento decorrente de CSLL, PIS/PASEP e COFINS com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

MULTA QUALIFICADA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA SUPERVENIENTE. REDUÇÃO DA PENALIDADE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tendo em vista a redução da penalidade decorrente da alteração do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser aplicado o princípio da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, "c" do CTN, passando a multa qualificada para o patamar de 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, reduzindo o percentual da multa qualificada aplicada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 105-000.234, proferido em 11 de Agosto de 2020, pela 2ª Turma da DRJ/05, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

A DRF de Pelotas- RS lavrou o Auto de Infração- Imposto de Renda da Pessoa Jurídica no dia 09/dezembro/2019, cujos dados seguem abaixo e-fls. 9/53:

“Auto de Infração

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 30/09/2018:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts 264, 518, 519 e 528 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999;

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2018 e 31/12/2018:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts 264, 518, 519 e 528 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999;

Arts 300, 591, 592 e 601 do Regulamento do Imposto de Renda 2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA OU EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 30/09/2018:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts 264, 518, 519 e 528 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999;

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2018 e 31/12/2018:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts 264, 518, 519 e 528 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999;

Arts 300, 591, 592 e 601 do Regulamento do Imposto de Renda 2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 31/12/2018:

Art. 5º da Lei nº 9.430/96.

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 31/12/2018:

150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 31/12/2018:

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96”.

A DRF de Pelotas- RS lavrou ainda, o Auto de Infração- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no dia 09/dezembro/2019, cujos dados seguem abaixo e-fls. 54/86:

“Auto de Infração

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

(...)

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

OMISSÃO DE RECEITA

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSSL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2018:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 2º da Lei nº 9.249/95 Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96

Art. 22 da Lei nº 10.684/03

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

RECEITAS DA ATIVIDADE ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS OU EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2018:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96

Art. 22 da Lei nº 10.684/03

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 31/12/2018:

Art. 1º, 5º e 28 da Lei nº 9.430/96.

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 31/12/2018:

150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 31/12/2018:

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96”.

A DRF de Pelotas- RS lavrou ainda, o Auto de Infração- Contribuição para o PIS/PASEP no dia 09/dezembro/2019, cujos dados seguem abaixo e-fls. 87/102:

“Auto de Infração

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

(...)

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2018:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70

Arts. 2º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715/98

Arts. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98

Art. 79, da Lei nº 11.941/2009

Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 30/11/2018:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70

Arts. 2º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/98

Arts. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Art. 79, da Lei nº 11.941/2009

Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 31/12/2018:

Art. 18 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 11.933/09

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 30/04/2018:

150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 31/12/2018:

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Fatos Geradores entre 01/07/2018 e 31/07/2018:

150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Fatos Geradores entre 01/09/2018 e 30/11/2018:

150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96”.

A DRF de Pelotas- RS lavrou ainda, o Auto de Infração- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social no dia 09/dezembro/2019, cujos dados seguem abaixo e-fls. 103/120:

“Auto de Infração

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

(...)

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2018:

Art. 8º da Lei nº 9.718/1998

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91;

art. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 30/11/2018:

Art. 8º da Lei nº 9.718/1998

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 31/12/2018:

Art. 18 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 11.933/09 Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 30/04/2018:

150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 31/12/2018:

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Fatos Geradores entre 01/07/2018 e 31/07/2018:

150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Fatos Geradores entre 01/09/2018 e 30/11/2018:

150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96”.

No dia 10/dezembro/2019, a DRF de Pelotas- RS confeccionou o TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL, cujos dados seguem abaixo e-fls. 103/120:

TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL

(...)

Encerro, nesta data, o procedimento fiscal em relação ao sujeito passivo acima identificado, relativo aos tributos e períodos das infrações constantes nos documentos de lançamento abaixo discriminados.

O presente procedimento verificou, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias, resultando na lavratura dos documentos de lançamento abaixo especificados, nos quais constam o detalhamento do crédito tributário lançado de ofício, a intimação ao sujeito passivo para cumprir a exigência, a descrição dos fatos e enquadramento legal das irregularidades observadas:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
16641-720.142/2019-08	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 688.718,40
16641-720.142/2019-08	Auto de Infração	CSLL	R\$ 291.036,14
16641-720.142/2019-08	Auto de Infração	COFINS	R\$ 226.565,81
16641-720.142/2019-08	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 48.100,69
Total do Crédito Tributário			R\$ 1.254.421,04

Da Impugnação da Contribuinte

Informou a Contribuinte que o principal fundamento de fato e de direito que sustenta a impugnação é de que a fiscalizada não auferiu, não obteve a receita/faturamento arbitrado no Auto de Infração.

Afirmou que a fiscalização parte de uma estimativa que não condiz com a realidade, com a efetiva receita auferida pela empresa no período de 2016 a 2018.

Asseverou que o argumento utilizado pelo fisco para o Auto de infração de que a estimativa do Detran representa um faturamento mínimo no período está equivocado, pois a estimativa representa o máximo possível de faturamento e não o mínimo.

Destacou, que deve ser considerada a receita efetivamente auferida, como base para apurar uma omissão que realmente existe nos anos de 2016 e 2017, porém em valores muito menor que os lançados.

Pontuou que não pode concordar com exigência fiscal que considerou receita “fictícia” “estimativa”.

Aduziu que há que ser considerado como fator determinante para a apuração do montante devido pela impugnante a receita efetivamente realizada no período auditado e que não é possível ser admitido que uma “estimativa” equivocada fornecida pelo DETRAN/RS sirva de comprovação e prova de receita não realizada.

Esclareceu que a solução justa seria a retirada dos valores da estimativa esta receita “fictícia”, considerando, que conforme autorização do Detran o aluno poderá demorar até dois anos para concluir sua habilitação, não é possível ser adotada a estimativa do Detran com receita realmente auferida.

Defendeu que o cálculo da fatura emitida pelo DETRAN/RS, retira dos valores apurados como receita da empresa o percentual de 5%, independentemente de ter havido ou não o ingresso dos valores como receita, devem ser computadas como receita do órgão público e não da empresa, pois, como referido, não ingressam em momento algum no caixa da empresa, se referem a cota parte do ente público estipulado em contrato de delegação dos serviços públicos, assim, em não havendo recebimento, estes valores deve ser deduzido do montante indicado em faturamento como receita.

Elucidou que os valores descritos na tabela informativa do DETRAN/RS como Aluguéis/Veículos: Aulas e Provas, são valores que podem ser auferidos pela delegatárias para custear a locação de veículos, quando estas não possuírem veículos próprios, que os valores são cobrados dos alunos quando houver a locação de veículos de terceiros para a realização das aulas e das provas, não sendo o caso da empresa.

Ponderou que todos os veículos são de sua propriedade para a realização de aulas e provas, logo estes valores não são cobrados dos alunos, entretanto, no lançamento das aulas no sistema do DETRAN/RS, este computa como serviço próprio, gerando uma receita fictícia, que não é efetivamente auferida pelas empresas delegatárias, assim, destacou que estes valores lançados na tabela a título de aulas e Provas devem ser deduzidos da receita total pois, no caso, não representas receitas obtidas.

Salientou que no caso de pessoas com necessidades especiais, os quais possuem veículos adaptados, por ocasião das aulas e das provas, são utilizados o veículo do próprio deficiente, o que efetivamente acontece em muitos casos, nestas situações o sistema do

DETRAN/RS registra e computa como receita, contudo, não acontece a cobrança destes serviços do aluno, nem por consequência a efetivação da referida receita.

Ressaltou que a empresa nas atividades de prestação de serviços, contrata mensalmente serviços, dos quais muitos iniciam e não são concluídos, e que uma vez cadastrado no sistema DETRAN/RS o serviço, implica em concepção de faturamento, só que nestes casos é preciso ser devolvido os valores recebidos, face a desistência no serviço contratado, nestes casos os valores devem ser excluídos pois não se trata de receitas.

Ponderou que além da devolução de valores por serviços não realizados/concluídos, há, ainda, a concessão de descontos e bonificações. Efetivamente, existem muitos casos em que o aluno é bonificado com o total das aulas (quando carro estraga durante a aula, quando o sistema do DETRAN/RS está fora do ar), havendo a necessidade de reagendamento, isto acontece também, diante de casos de reclamação do aluno de que o instrutor não ministrou a aula a contento, acontece também em casos de pessoas carentes.

Apontou que quando o aluno não conclui o processo de habilitação, o lançamento das aulas teórica/práticas ocorre no sistema do DETRAN/RS considerando este que houve receita pelo registro, contudo, na prática a empresa não auferiu efetivamente os valores lançados a título de receita.

Defendeu que a partir dos demonstrativos e da comprovação da receita realmente auferida pela empresa, é reconhecido a existência de um débito, o qual é solicitado o parcelamento e impugnado o montante indevido.

Sustentou que a empresa reconhece a existência de débitos em alguns períodos e que o débito é decorrente de uma interpretação equivocada em relação aos créditos recebidos que representam seu faturamento efetivamente auferido.

Argumentou que não se trata de dolo, ou seja, de intenção de não recolher os tributos, ao contrário, mas se trata de erro em relação a receita tributável, assim, deve ser inaplicável a multa qualificada em relação ao imposto devido.

Frisou que a qualificação no patamar de 150%, é desproporcional, afrontando à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio da empresa, em contrariedade ao texto constitucional federal.

Requeru a aplicação do disposto no art. 112, do CTN, legislação que define infrações e implicar em imposição de penalidade, a qual prevê uma interpretação de maneira mais favorável ao contribuinte.

Pleiteou que seja recebida a impugnação; que seja deferida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto em discussão a presente impugnação fiscal, nos termos do artigo 151, III do CTN; que seja julgado procedente a impugnação para os efeitos de ser modificado o Auto de Infração, adequando-o a real receita auferida pela impugnante.

Por fim, pugnou que pela desclassificação de infração material qualificada para infração tributária formal, ante a demonstração de inexistência de lesão ao erário público;

DO ACÓRDÃO PROLATADO Nº. 105-000.234- DRJ/05

A DRJ analisou a impugnação apresentada, julgando-a improcedente (e-fls. 7450/7481).

Inconformada com a decisão da DRJ, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 7506/7521), destacando, em síntese, que:

“ILUSTRÍSSIMO SENHOR DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO DE PELOTAS/RS.

Procedimento Administrativo: 16641-720.142/2019-08.

Objeto: Recurso Voluntário ao CARF.

FÊNIX - Empreendimentos Ltda, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº 01.630.945/0001-50, com sede na Av. Rio Branco, 356, centro na cidade de Dom Pedrito, RS, por seu representante legal e seu procurador que esta subscrevem, não se conformando com a decisão proferida em julgamento da Impugnação apresentada, vem a presença de Vossa Senhoria para apresentar Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, o fazendo pelas seguintes razões de fato e de direito.

Em virtude de decisão administrativa proferida pelo julgador singular da Impugnação interposta, a qual mantém o Auto de Infração em sua integralidade, não pode o recorrente com ela concordar, pois não restou aplicado o direito, tão pouco prevaleceu a justiça. Dessa forma, discordando da decisão, e sendo tempestivo o recurso, requer, o recebimento nos seus efeitos legais, juntando-se aos autos com remessa ao Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, para reapreciação da matéria recorrida.

Pede deferimento.

Dom Pedrito, 16 de outubro de 2020.

(...)

EGRÉGIO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF.

Recorrente: FÊNIX - Empreendimentos Ltda.

Processo: 16641-720.142/2019-08.

Recorrida: Decisão de julgamento de impugnação.

RAZÕES DO RECURSO VOLUNTÁRIO

I - Síntese do Auto de Infração e da Impugnação

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida em julgamento de impugnação proposta pela recorrente na condição de autuada pela Receita Federal do Brasil fundamentado na prática de omissão de receitas, conclusão essa baseada pela autoridade fazendária unicamente em estimativa fornecida pelo DETRAN/RS no que diz respeito a possíveis serviços prestados e não declarados.

A partir da notificação de abertura de Procedimento Administrativo Fiscal, a recorrente revisou toda a sua movimentação financeira, concluindo que efetivamente houve uma omissão de receita, porém, em valores bem inferiores ao arbitrado pelo fisco.

Acontece que a auditoria entendeu que a estimativa do Detran/RS, representa a receita total auferida, confrontou com a receita declarada concluindo que a diferença se tratava de omissão de receita, em continuidade do procedimento fiscal, editou ato excluindo a recorrente do sistema do Simples Nacional. A receita declarada foi tributada pela diferença de sistema de tributação e aplicada multa de 75%. Sobre a estimativa de receita omitida foi aplicada tributação pelo lucro presumido e multa qualificada de 150%.

A exigência fiscal dos impostos e as penalidades aplicadas são desarrazoadas, pois, foi desconsiderado totalmente a argumentação e documentação apresentada pela recorrente, a qual, registre-se, tinha o condão de adequar a receita arbitrada em patamar da receita real. Contudo, a rigidez interpretativa aplicada ao julgamento da impugnação foi a mesma utilizada pela autoridade fiscal para a lavratura do AI, não acolheu nenhuma justificativa apresentada.

Não pode a recorrente concordar com os valores considerados como receita/faturamento auferido, a partir de estimativa fornecida pelo Detran, RS, pois, efetivamente, ela não representa os valores da receita da recorrente no período fiscalizado, por isso, em recurso, busca uma justiça fiscal, através do presente recurso. Isto porque, não se pode conceber que todo um Procedimento Fiscal impondo exigência de alto vulto seja fundamentado em estimativa, ou seja carecendo de prova plena de faturamento arbitrado.

II - Da Tempestividade

Nos termos do previsto no artigo 33, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, o prazo para o contribuinte apresentar recurso voluntário é de 30 (trinta) dias, contados da intimação da decisão do julgamento da impugnação. Nesse sentido, considerando a intimação em data de 22/09/2020, computando-se o respectivo lapso temporal, tempestivo é o presente recurso, razão pela qual, apto a ser recebida e julgado em seu mérito.

III - Da Suspensão da Exigência do Crédito Tributário

Estabelece o art. 151, III, do CTN, que suspende a exigibilidade do crédito tributário “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do

processo tributário administrativo”. Assim, requer-se o deferimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto em discussão o presente recurso voluntário.

IV - Do Mérito

Não pode a recorrente concordar com o Auto de Infração, nem com a decisão da impugnação, isso porque, ele tem como fundamento para fins de arbitramento da receita uma estimativa. Acontece que não se pode conceber que o fisco, utilize como única prova da alegada omissão de receita uma informação que se mostra frágil e inconsistente, especialmente, ante o fato de que a recorrente apresentou todas as notas fiscais, representativas de 100% da sua receita, o possibilita a aferição pela autoridade fiscal do que efetivamente foi faturado e o consequente imposto devido.

A estimativa não representa a receita efetivamente obtida pela fiscalizada, dessa forma, o recurso objetiva restabelecer o império da justiça, de modo que o fisco receba o que lhe é devido e a fiscalizada recolha o que efetivamente deve.

Ressalta a empresa recorrente que a prova existente no Procedimento Administrativo Fiscal é o valor declarado contabilmente, foram juntadas as notas fiscais emitidas, todas elas, os livros caixa que comprovam os valores recebidos, os quais em alguns meses são superiores ao arbitrado pelo fisco, o que confirma a solidez das informações da recorrente. Nenhuma outra prova existe que se possa considerar válida e plena para fins de comprovação de outro faturamento que não seja o admitido pela recorrente.

Diante disso o recurso parte das provas existentes no procedimento fiscal, isto porque, uma “estimativa” de faturamento não é comprovação de faturamento, não sendo prova adequada a ser utilizada como única e derradeira pelo fisco.

Ademais, durante todo o Procedimento Fiscal, a recorrente sempre se manifestou no sentido de colaborar com o fisco, admitindo diferença de faturamento por erro de interpretação legal e deficiência administrativa. Diferenças estas apontadas na impugnação e no pedido de parcelamento do débito reconhecido. Contudo, de nada adiantou a boa-fé, a disposição de recolher as diferenças e o esforço de comprovar o real faturamento. O certo é que apenas por questão formal, foi oportunizado a manifestação da recorrida.

Há, ainda, que ser ressaltado que o entendimento do fisco é muito cômodo. Obteve uma informação de estimativa de faturamento, frágil e inconsistente, pois se não o fosse, teria sido denominada de outra forma pelo Detran/RS. Adotou a inversão do ônus da prova. Simplesmente atribuiu a recorrente toda a responsabilidade para provar o contrário da informação fornecida pelo Detran, RS. O que, de fato foi feito pela recorrente na defesa apresentada, mas não apreciado pelo órgão julgador, haja vista, os fundamentos do decisum.

Acontece que no direito público não há espaço para estimativa, há que ser comprovado com segurança pelo fisco a existência de faturamento para que dele

se possa arbitrar tributação e exigir multa. Essa responsabilidade é do fisco e não do contribuinte. Contudo, não foi o que aconteceu no Procedimento Fiscal sob exame.

O fisco com toda sua estrutura e prerrogativas legais, deveria ter no mínimo verificado in loco na empresa a existência de provas de omissão de receita para respaldar uma informação de estimativa, o que não foi feito. Em assim sendo, diante de apenas indícios de omissão de receita, não pode prosperar os valores arbitrados, isto porque, desacompanhado de prova mínima necessária que não foi produzida pelo fisco.

Não se pode crer que em qualquer relação comercial (privada), como é o caso da recorrente, tudo seja pago pelos clientes (100%), dos serviços prestados, que ninguém desista de contratação, que ninguém receba um desconto, que não haja bonificação, que ninguém sofra um acidente ou até óbito no curso de um processo longo de habilitação, que todos cumpram com o contrato. Isso, por certo, nem no mundo dos sonhos ou no primeiro mundo acontece. Por que aconteceria com a fiscalizada?

Então, partir de uma estimativa de receita, inverter o ônus probatório de faturamento é medida desproporcional, não razoável e ilegal, isso porque, é a toda a certeza injusta, e na atuação dos Entes públicos não se concebe uma atuação injusta e ilegal. Então se é certo que entre uma previsão e a realidade de faturamento existe sempre uma diferença, não se pode tributar uma diferença de faturamento que inexistiu.

A recorrente sempre agiu de boa-fé, não resta dúvidas quanto a isso. Aliás, franqueou ao fisco todos os extratos bancários e seus livros caixa. Tudo foi entregue ao fisco. Ainda, foi reconhecida diferença de receita não informada por problemas estruturais da empresa o que foi devidamente constatado durante o Procedimento Fiscal. Essa diferença, que realmente existiu, a fiscalizada se manifestou no sentido de recolher e pediu o parcelamento do débito, o que lhe foi concedido.

Entretanto, se a recorrente não admitiu os valores lançados, informados pelo Detran/RS como faturamento é exatamente porque eles não representam a realidade dos fatos, por isso impugnados e apresentado a fiscalização os documentos necessários.

Por isso, trata-se de recurso que visa a efetivação de uma justiça fiscal, onde seja exigido pelo fisco o que lhe é de direito e que o contribuinte recolha aos cofres públicos o que efetivamente deve por expressa previsão legal. Nesse aspecto, um faturamento para fins de tributação deve representar um efetivo ingresso de receita nos cofres da fiscalizada, para a partir dela ser apurado o montante de imposto devido. E esse propósito sempre esteve presente na conduta da recorrente durante o Procedimento Fiscal. A recorrente quer pagar, mas quer pagar o valor certo/devido, não sobre o informado pelo Detran/RS, a título de “estimativa”.

Em assim sendo, a recorrente apresentou em tabelas demonstrativas produzidas a partir da documentação comprobatória e real existente no procedimento fiscal as efetivas diferenças de faturamento, e sobre essa diferença recolher a tributação equivalente. Até porque, diferente da ação adotada pelo fisco que se baseia exclusivamente em estimativa, que não representa a realidade do faturamento da fiscalizada, a empresa em situação de tratamento desigual pelo fisco está sendo compelida a pagamentos indevidos.

V - Dos Fundamentos do Recurso

O principal fundamento de fato e de direito que sustenta o presente recurso é de que a fiscalizada não auferiu, não obteve a receita/faturamento arbitrado no Auto de Infração, pois esse, baseada em informações inconsistentes do Detran/RS. Isto porque, ela parte de uma estimativa que não condiz com a realidade, com a efetiva receita auferida. O outro é o arbitramento de multas que geram confisco.

a) Das Informações Fornecidas Pelo Detran, RS ao Fisco

O Detran, RS, em resposta ao ofício recebido da autoridade fiscal, responde informando a estimativa de receita nos seguintes termos:

(...)

Refere o Detran, que o faturamento advém de quatro categorias de receita auferidas pela fiscalizada: a) Serviços delegados - remuneração total paga pelo Detran, RS ao CFC; b) Estimativa de faturamento de horas aulas práticas e teóricas - calculada em função das aulas registradas no sistema Detran; c) Aluguel de veículos para provas de todas as categorias; e, d) Aluguel de veículos para aulas das categorias C, D e E.

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

Descreve o procedimento de contratação e realização dos serviços que poderá ocorrer em até dois anos, no seguinte rito e forma:

(...)

b) Das Declarações Inexatas do Detran – Inconsistência

O argumento principal da autoridade fiscal descrito no Auto de Infração para sustentar o montante da receita arbitrada e apurar a omissão não resiste a primeira constatação extraída da própria informação do Detran.

O argumento do fisco está todo eles sustentado no fato de que apesar das informações se referirem a “estimativa”, a descrição de que, “Contudo, entendemos que tais informações, considerando uma temporalidade anual, compreendem o Faturamento mínimo dos CFCs está equivocada.

A toda a evidência, os valores informados pelo Detran/RS, não se trata de faturamento mínimo, pelo contrário, se trata de faturamento máximo. E isso implica em uma premissa considerada absoluta pelo fisco que é equivocada e implica em penalização injusta.

Resta cristalino pela informação do Detran, que quando contratado o serviço é aberto processo e neste ato é cobrado os serviços e emitida a nota fiscal. Que os serviços poderão ser realizados em até dois anos, apontando o roteiro, este em sendo rápido demora no mínimo 45 dias. Diz ainda que o relatório dos valores informados como receita tem por base a data da efetiva execução do serviço e registro no sistema informatizado do Detran. Então, resta certo de que o valor dos serviços é pago no momento da contratação e o valor contabilizado pelo Detran, tem como base o dia da efetiva execução dos serviços.

Veja-se, uma habilitação será concluída pela efetivação/realização do serviço em no mínimo 45 dias após o recebimento e emissão de nota fiscal. Em média o tempo de demora é de três a quatro meses, podendo se arrastar até dois anos. O valor considerado pelo Detran, então é o da data da efetivação do serviço. Logo, quando acontece contratação antes do reajuste dos serviços pelo Detran e a efetivação dos serviços acontecem após os novos valores, passa a existir uma diferença entre o registrado pelo Detran e a receita efetiva do contribuinte. Esta diferença é receita não auferida.

A comprovação dos reajustes na tabela de serviços pelo Detran, no período fiscalizado é: Ano 2016, vigência a partir de 01/02/2016 - 10,8%, pela Portaria 31/2016, de 25/01/2016. Ano 2017, a partir 01/02/2017 - 6,50%, pela Portaria nº 059, de 31/01/2017. Ano 2018, a partir de 01/02/2018 - Portaria nº 062/2018 de 01/02/2018. Assim, é certo que o valor contabilizado pelo Detran é diferente do recebido pela fiscalizada em todos os casos atingidos pelo reajuste.

Conforme resta cristalino e comprovado, o argumento utilizado pelo fisco para o Auto de infração de que a estimativa do Detran representa um faturamento mínimo no período está equivocado, pois a estimativa poderia quando muito representar “um máximo possível de faturamento” e não o mínimo.

Esta comprovação altera significativamente o montante de receita efetiva que foi auferida pela recorrente. E não é apenas este fato, existem, ainda, diversos outros fatores que a seguir são apresentados, que comprovam que a informação do Detran representa apenas uma estimativa máxima de faturamento, aliás muito maior que a real.

Cabe salientar que a estimativa apresentada pelo Detran, RS, ao fisco, na forma de tabela, é realmente uma estimativa, aliás, sem uma consistência nas informações. Conforme se passa a demonstrar parte das informações são frágeis e não representam a realidade do faturamento da impugnante. O que só confirma as alegações de que se trata de uma projeção (estimativa) de faturamento máximo possível de ser auferido pela empresa.

Dessa forma, diante das inúmeras inconsistências das informações encaminhadas pelo Detran/RS, que serviram de base para o arbitramento da receita, por uma questão de justiça, não pode haver outra interpretação que não seja sua desconsideração ou aceitação como estimativa máxima possível, que não foi alcançada pela impugnante.

Em razão disso, deve ser considerado para fins de arbitramento da receita e apuração do débito que conforme referido, realmente existente, o montante de receita efetivamente auferido pela recorrente e que está demonstrado pelas notas fiscais apresentadas, em ordem cronológica e representativas de todas as operações da recorrente, o que pode ser facilmente comprovado junto ao próprio Detran/RS, seja por amostragem ou totalmente, basta pedir a relação de clientes e respectivo serviço executado pela recorrente no período fiscalizado.

VI - Das Situações e Fatos Que Justificam a Receita Real Inferior a Informada pelo Detran, RS como Estimativa de Faturamento ao Fisco

Há que ser considerado como fator determinante para a apuração do montante devido pela recorrente a receita efetivamente realizada no período auditado. Não é possível ser admitido que uma “estimativa” inconsistente fornecida pelo Detran/RS sirva de comprovação e prova de receita não realizada.

Ademais, é preciso ser referido, que em momento algum a recorrente solicitou deduções de receita para fins de cálculo do montante devido. Até porque, optante pelo Simples Nacional ou pelo Lucro Presumido somente poderia deduzir vendas canceladas. Ao contrário, sempre afirmou que partindo da estimativa que serviu de base de cálculo, há que ser excluído do computo do montante da receita os valores não auferidos, para fins de apuração de débito fiscal, o que é diferente de dedução de receita.

Assim, se torna imperioso a revisão do montante tributado, pois decorre de receita não realizada pela recorrente, como forma de justiça.

a) Dedução da Receita - Contratação e Impacto dos Reajustes

Dos serviços contratados para a primeira habilitação, adição de categoria e mudança de categoria, o procedimento é o seguinte: fase contratação, apresentação de documentos e abertura de Renach, captura de fotografias e digitais. Alguns dias após o cadastro o aluno retorna ao CFC para a etapa de realização dos exames de aptidão média e psicológica. Fase seguinte é agendamento das aulas teóricas. As aulas teóricas normalmente acontecem uma semana após a aprovação dos exames de aptidão. As aulas teóricas têm uma duração de 11 dias úteis, concluídas as aulas, o aluno realiza as provas teóricas que são realizadas nas quartas e quintas-feiras da semana. O resultado da prova teórica demora 7 dias em média. Este procedimento todo demora entre 35 e 45 dias, tudo transcorrendo na normalidade, sem cancelamento de provas pelo Detran ou outro imprevisto. Após o resultado da aprovação teórica, antes do início das aulas práticas é necessário em média 10 a 15 dias para a realização.

Considerando que o Detran reajusta anualmente a tabela de serviços a partir do dia 01/02 de cada ano, todos os serviços contratados até o dia 31 de janeiro e realizadas após essa data, serão contabilizados pelo Detran como receita pelo valor da nova tabela de valores em vigor no momento da execução dos serviços, conforme o próprio Detran confirma em suas informações. Contudo a impugnante recebeu os serviços por valores menores, correspondente a tabela de serviços anterior, ocorrendo divergência significativa entre estimativa e realidade.

Os reajustes e seus percentuais, na tabela de serviços do Detran, no período auditado foram os seguintes.

Dos Reajustes de Tabelas de Serviços pelo Detran/RS

Ano 2016, a partir de 01/02/2016 - 10,8% Portaria 31/2016, de 25/01/2016.

Ano 2017, a partir 01/02/2017 - 6,50% Portaria nº 059, de 31/01/2017.

Ano 2018, a partir de 01/02/2018 - Portaria nº 062/2018 de 01/02/2018.

Diante desta constatação e prova, a solução justa é a retirada dos valores da estimativa esta receita “fictícia”. Considerando ainda, que conforme autorização do Detran o aluno poderá demorar até dois anos para concluir sua habilitação, não é possível ser adotada a estimativa do Detran com receita realmente auferida.

b) Dedução - Retenção Cota Parte do Detran Sobre Serviços Delegados - Retenção DETRAN de 5%

A tabela demonstrativa de receita informada pelo Detran/RS, descreve em coluna separada os valores correspondentes ao percentual 5% do total com a denominação “Retenção Sobre Serviços Delegados”.

Estes valores que se referem a parte dos serviços de aulas práticas e teóricas lançadas no sistema do Detran/RS, são retidos como cota parte referente às custas de manutenção do sistema de serviços públicos delegados incidentes sobre taxas de serviços públicos. Dessa forma, este montante de valores não representa receita obtida nem custo da empresa impugnante, tão pouco algum tipo de tributo pago.

Assim, estes valores retidos pelo Detran, RS, em nenhum momento são creditados a empresa como receita, tão pouco passam pelo caixa da empresa. O cálculo dos valores retidos é realizado sobre a estimativa dos valores resultantes da tabela de serviços editada pelo órgão público, se constituindo, portanto, em receita do Detran/RS, “não da recorrente”.

Considerando que o cálculo da fatura emitida pelo Detran/RS, retém dos valores dos serviços pagos através de taxas o percentual de 5%, independentemente de ter havido ou não o ingresso dos valores como receita, devem ser computadas como receita do órgão público e não da empresa, pois, como referido, não ingressam em momento algum no caixa da empresa, se referem a cota parte do ente público estipulado em contrato de delegação dos serviços públicos, sobre

taxas de serviços públicos, assim, em não havendo recebimento, estes valores deve ser deduzido do montante indicado como receita.

c) Dedução Sobre Serviços Próprios - Aulas e Provas

Os valores descritos na tabela informativa do Detran/RS como Aluguéis/Veículos: Aulas e Provas, são valores que podem ser auferidos pela delegatárias para custear a locação de veículos e, via de regra, o são. Porém, não em 100% dos casos.

Existem exceções, entretanto, no sistema do Detran/RS, é computado como serviço que está gerando receita, ainda que fictícia, porque não é efetivamente anauferida pelas empresas delegatárias. Portanto estes valores lançados na tabela a título de aulas e provas são mais uma demonstração da inconsistência/irrealidade dos dados fornecidos pelo Detran/RS quanto ao faturamento da recorrente.

Para corroborar o alegado acima, há ainda que ser considerado que, no caso de pessoas com necessidades especiais, as quais possuem veículos adaptados, por ocasião das aulas e das provas, são utilizados o veículo do próprio deficiente, o que efetivamente acontece em muitos casos. Nestas situações o sistema do Detran/RS registra e computa como receita, contudo, não acontece a cobrança destes serviços do aluno, nem por consequência a efetivação da referida receita.

d) Dedução Sobre Serviços Próprios 100% - Inadimplência/Bonificação

A empresa nas atividades de prestação de serviços, contrata mensalmente serviços, dos quais muitos iniciam e não são concluídos. Entretanto uma vez cadastrado no sistema Detran/RS o serviço, implica em concepção de faturamento. Só que nestes casos é preciso ser devolvido os valores recebidos, face a desistência no serviço contratado, nestes casos os valores devem ser excluídos pois não se trata de receitas.

Além de devolução de valores por serviços não realizados/concluídos, há ainda, a concessão de descontos e bonificações. Efetivamente, existem muitos casos em que o aluno é bonificado com o total das aulas (quando carro estraga durante a aula, quando o sistema do Detran/RS está fora do ar), havendo a necessidade de reagendamento, isto acontece também, diante de casos de reclamação do aluno de que o instrutor não ministrou a aula a contento, acontece também em casos de pessoas carentes.

Há também casos em que o Detran, RS altera as datas marcadas para as provas, neste caso, o aluno estava preparado para a realização da prova naquela data e passa a se sentir inseguro quando precisa esperar alguns dias sem preparação para ser avaliado, isto ocorre também quando a mudança de data de avaliação acontece a pedido do aluno, nestes casos são realizadas e lançadas as aulas no sistema sem a cobrança da contrapartida financeira do aluno ao CFC, há nestes casos uma bonificação concedida.

A Portaria nº 283/2019, é um dos exemplos de autorização da delegatária para realizar descontos nos preços dos serviços, mesmo que tabelados pelo órgão delegante, isto representa uma situação de fato que é praticada rotineiramente.

Ressalte-se que todas as aulas previstas são registradas no sistema do Detran/RS, em consequência computadas como receita, aparecendo descritas como próprios 100%, contudo, não foram efetivadas pela empresa como receita, na prática.

Por fim, há que ser considerado que inexistente relação comercial no Brasil em que não haja inadimplência. Aliás, por isso nossa legislação permite contabilizar percentual de receita como “devedores duvidosos”. A fiscalizada também é atingida pela inadimplência, mesmo com recebimento de cheques que são muitas vezes devolvidos e incobráveis, o que acontece também com a nota promissória. O arbitramento não considerou esta realidade, o que implica em pagamento de impostos sobre receita não realizada.

e) Dedução de Serviços Próprios 100% - Renach Não Concluídos/Cancelados/Transferidos e Isenções

A empresa recorrente, seguindo a orientação do Detran, adota como rotina a cobrança dos valores correspondentes as aulas práticas e teóricas no momento da contratação e abertura do processo.

Acontece que é comum muitos alunos não concluírem ou ser cancelado o processo, devido a diversos motivos (baixa escolaridade, idade, estado emocional, despreparo, etc). Nestes casos a empresa realiza todos os lançamentos no sistema Detran/RS, entretanto precisa devolver parte dos valores pela relação comercial, os serviços são cancelados pelo decurso de prazo de dois anos.

O mesmo acontece com os Renach's transferidos, que iniciam os serviços e transferem para outra empresa para concluí-los, conforme relação fornecida pelo Detran. Como não acontece a conclusão dos serviços, não há o efetivo ingresso de receitas, em face de devolução de valores feitas aos alunos.

Existe ainda, inúmeros casos de isenção, são policiais, militares do exército e servidores públicos, os quais possuem isenção legal, nestes casos, realiza-se aulas e serviços da impugnante, registra no sistema Detran, contudo, não há receita como contrapartida financeira.

Assim, mesmo quando o aluno não conclui o processo de habilitação, o lançamento das aulas teórica/práticas ocorre no sistema do Detran/RS considerando este que houve receita pelo registro, contudo, na prática a empresa não auferiu a receita.

VI - Das Multas Aplicadas de 75% e 150% Conforme referido e descrito no Auto de Infração, foi aplicado multa de 75% sobre o valor declarado pela impugnante em cada ano em decorrência da exclusão do sistema de tributação do Simples Nacional de forma retroativa e sobre a receita não declarada foi aplicada multa qualificada de 150%.

Acontece que a multa de 75% não é devida, isto porque, como houve declaração da receita e recolhimento dos impostos devidos sobre ela, devido é apenas a diferença de tributação para o Lucro Presumido acrescida de juros, atualização e da multa pelo atraso no recolhimento, não multa por infração. Dessa forma, requer-se a substituição da multa como penalidade pela multa moratória.

Com relação a multa qualificada de 150%, esta é excessiva, isto porque, não se trata de dolo, ou seja, de intenção de não recolher os tributos, ao contrário, o que ocorreu foi erro em relação a receita tributável. Dessa forma, inaplicável a multa qualificada em relação ao imposto devido. Ademais, há que ser considerado, que desde a primeira notificação na abertura do procedimento de auditoria, a impugnada identificou divergências no recolhimento e manifestou o propósito em recolher.

Em assim sendo, deve ser afastado o dolo em relação aos impostos devidos, de modo a ser deduzida o percentual da multa aplicada em decorrência do não recolhimento dos impostos que foram objeto de Auto de Infração fiscal.

percentual da multa, destaca a impugnante que a qualificação no patamar de 150%, é desproporcional, afrontando à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.

As multas tributárias também estão sujeitas aos limites constitucionais do Poder de Tributar, notadamente em relação ao não-confisco e a capacidade contributiva, além de outros princípios dispersos, mas com igual densidade normativa, como o da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação, da finalidade, do interesse público, da gradação, da subjetividade, da não-propagação, da pessoalidade, da tipicidade e, como não poderia deixar de ser, da ampla defesa e do contraditório.

Por esta razão, é imperativo a adequação do percentual da multa aplicada, já que presente a boa-fé do contribuinte. Ademais, manter o percentual de multa aplicada nos Autos de Infração, além de configurar confisco que é vedado, põem em risco a atividade econômica da impugnante que não possui condições econômicas para fazer frente a tamanha penalidade sem o comprometimento de suas atividades.

VII - Da Interpretação da Estimativa de Receita e Aplicação de Multa

Conforme defendido, e comprovado, o lançamento fiscal teve como base de cálculo uma estimativa de receita equivocada, assim como, a multa aplicada foi excessiva e desarrazoada. Ainda, se fosse o caso, de haver dúvidas com relação a interpretação, esta deveria ser aplicada de forma mais favorável ao contribuinte, o que a toda evidência não ocorreu durante o procedimento de fiscalização. Pelo

contrário, foi arbitrada receita com base em informações inconsistentes e aplicada multas máximas.

Em assim sendo, requer-se a aplicação do disposto no art. 112, do CTN, legislação que define infrações e implica em imposição de penalidade, a qual prevê uma interpretação de maneira mais favorável ao contribuinte:

(...)

Por todo o exposto, como medida de justiça e adequada interpretação legal, de modo que se realize a justiça fiscal, uma vez arguido e comprovado várias inconsistências no relatório do Detran/RS quanto ao faturamento da recorrente, requer seja recebido e provido o presente recurso para o efeito de:

- a) Desconsiderar as informações prestadas pelo Detran/RS e, conseqüentemente, modificar do auto de infração com cálculo de eventual imposto devido pelo somatório das notas fiscais emitidas pela recorrente, as quais representam a totalidade do seu faturamento, bem como a restituição de prazo a fiscalizada para que efetue o pagamento ou o parcelamento do débito apurado com os descontos legais que a lei lhe faculta.
- b) A desclassificação da infração material qualificada com a conseqüente redução dos percentuais das multas aplicadas.

Pede deferimento.

Dom Pedrito, 21 de outubro de 2020.

(...)”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

Da Exclusão do Simples Nacional

A DRF de Pelotas/RS elaborou o Ato Declaratório Executivo nº. 13, de 28 de Novembro de 2019 excluindo a Contribuinte do Simples Nacional a partir de 01/01/2016.

A Contribuinte intimada do Termo de Intimação Fiscal n°. 0605 optou pela Tributação pelo Lucro Presumido.

Do Acórdão Recorrido

O presente litígio no processo é oriundo das receitas da atividade apurada no ano calendário de 2016, 2017 e 2018, as autoridades fiscais constituíram por meio de lançamento de ofício, os créditos tributários relativos ao IRPJ e contribuições reflexas (CSLL, PIS e COFINS) com base na sistemática do lucro presumido.

Desta feita, a autoridade fiscal lavrou os Autos de Infrações referentes aos seguintes tributos a saber, IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS relativo aos anos calendários de 2016, 2017 e 2018.

Da Omissão de Receita

A autoridade fiscal elaborou o Relatório de Procedimento Fiscal (e-fls. 2/8) referente ao período de janeiro/2016 à dezembro de 2018 em face da Contribuinte Fenix Empreendimentos Ltda.

A fiscalização solicitou a empresa a escrituração contábil ou livro caixa, simultaneamente enviou ao Detran/RS, o ofício n° 0063/2019/DRF/PEL/SAFIS, solicitando informações sobre os serviços prestados pela atuada.

Em atenção ao referido ofício, o Detran/RS encaminhou informações de resposta através do ofício n° DFC0015-2019, cujo teor segue abaixo:

"as informações (...)tratam-se de estimativas baseadas (...) em nosso sistema informatizado que controla e registra a prestação de serviços realizados pelos CFCs, contemplando aulas teóricas e práticas e aluguel de veículos para aulas e provas práticas (...) Assim, os valores informados pela prestação dos serviços são calculados com base na data efetiva da execução da aula ou prova registrada no sistema (...) e não da data efetiva de contratação do serviço e possível emissão da Nota Fiscal (...) Contudo, entendemos que tais informações, considerando uma temporalidade anual, compreendem o Faturamento mínimo dos CFCs.

O DetranRS não tem como controlar a emissão ou não das Notas Fiscais para os Cidadãos, bem como, não tem como realizar estimativa de valores de Faturamento baseado na emissão ou não das Notas Fiscais na hora da Contratação".

Consta ainda, do referido Relatório que o Detran/RS encaminhou três relatórios: a) "Relatório de prestação de serviços DetranRS / Estimativa faturamento horas - aulas", b) "Relatório de prestação serviços aluguel veículo prova prática / aulas cat. C, D e E" e c) "Relatório de prestação serviços aluguel veículo prova prática".

A autoridade fiscal diante das informações encaminhadas constatou que “as receitas auferidas pela fiscalizada estão divididas em quatro categorias:

1) "Serviços Delegados -Remuneração total paga pelo Detran/RS ao CFC", que trata da remuneração do CFC pela prestação de serviços de abertura de RENACH, avaliação psicológica e exames de aptidão física e mental, de acordo com o anexo VII da Portaria Detran/RS nº 181/2016.

Nesses casos, os pagamentos são efetuados pelos tomadores dos serviços diretamente ao Detran/RS, na forma do pagamento de taxas, em guias de recolhimento, que posteriormente remunera o CFC pela prestação dos serviços.

2) "Estimativa de faturamento horas aulas práticas e teóricas", que é calculada em função das aulas registradas no sistema do Detran/RS e apurada de acordo com a tabela constante do anexo VIII da Portaria Detran/RS nº 181/2016.

3) "Aluguel de veículos para provas de todas as categorias", baseada em registros de provas nos sistemas do Detran/RS e calculadas de acordo com a tabela constante do art 1º do anexo VIII da Portaria Detran/RS nº 181/2016.

4) "Aluguel de veículos para aulas categorias C, D e E", baseada em registros das aulas nos sistemas do Detran/RS e calculadas de acordo com a tabela constante do art 1º do anexo VIII da Portaria Detran/RS nº. 181/2016”.

Em sequência a fiscalização analisou o total das receitas da Contribuinte comparando com as receitas declaradas no Simples Nacional, sendo constatado divergências significativas entre os valores.

Analisando ainda, os livros Caixa apresentados pela Contribuinte a autoridade fiscal constatou que o volume de entradas é significativamente superior às receitas declaradas no Simples Nacional.

Sendo ainda observado que grande parte do volume de entradas do Livro Caixa possui no histórico apenas a descrição "Entradas", sem maiores informações, outro fato que destacado pela fiscalização foi a proximidade da relação entre os dados de entradas no livro Caixa e receita declarada nos anos de 2016 e 2017.

Desta feita, levando em conta as informações existentes nos sistemas do Detran/RS, o fato de as entradas registradas nos livros Caixa serem muito superiores aos valores declarados, os padrões observados e relatados nos parágrafos 2.24 a 2.28 e, principalmente, o fato de que, após ter sido devidamente intimada, a fiscalizada não apresentou mais do que as informações vagas, sem qualquer apuração de valores ou documentação comprobatória, concluiu a fiscalização que os valores apurados no anexo I ao Termo de Ciência e de Intimação Fiscal nº 0602, linha "Diferença apurada = valores registrados no Detran/RS - declarados CFC", tratam-se de receitas omitidas.

A Contribuinte devidamente intimada dos autos de infração lavrados alegou em sede de impugnação que: “o principal fundamento de fato e de direito que sustenta a presente impugnação é de que a fiscalizada não auferiu, não obteve a receita/faturamento arbitrado no Auto de Infração”.

Asseverou que: “o argumento utilizado pelo fisco para o Auto de infração de que a estimativa do Detran representa um faturamento mínimo no período está equivocado, pois a estimativa representa o máximo possível de faturamento e não o mínimo”.

Aduziu que: “há que ser considerado como fator determinante para a apuração do montante devido pela impugnante a receita efetivamente realizada no período auditado e que não é possível ser admitido que uma “estimativa” equivocada fornecida pelo DETRAN/RS sirva de comprovação e prova de receita não realizada”.

Pontuou que “partindo da estimativa que serviu de base de cálculo, há que ser excluído do computo do montante da receita os valores não auferidos, para fins de apuração de débito fiscal, o que é diferente de dedução de receita”.

Ressaltou que “o cálculo da fatura emitida pelo DETRAN/RS, retira dos valores apurados como receita da empresa o percentual de 5%, independentemente de ter havido ou não o ingresso dos valores como receita, devem ser computadas como receita do órgão público e não da empresa, pois, como referido, não ingressam em momento algum no caixa da empresa, se referem a cota parte do ente público estipulado em contrato de delegação dos serviços públicos, assim, em não havendo recebimento, estes valores deve ser deduzido do montante indicado em faturamento como receita”.

Esclareceu que “está possui todos os veículos de sua propriedade para a realização de aulas e provas, logo estes valores não são cobrados dos alunos, entretanto, no lançamento das aulas no sistema do DETRAN/RS, este computa como serviço próprio, gerando uma receita fictícia, que não é efetivamente auferida pelas empresas delegatárias. Portanto estes valores lançados na tabela a título de aulas e Provas devem ser deduzidos da receita total pois, no caso, não representam receitas obtidas”.

Destacou que “no caso de pessoas com necessidades especiais, os quais possuem veículos adaptados, por ocasião das aulas e das provas, são utilizados o veículo do próprio deficiente, o que efetivamente acontece em muitos casos. Nestas situações o sistema do

DETRAN/RS registra e computa como receita, contudo, não acontece a cobrança destes serviços do aluno, nem por consequência a efetivação da referida receita”.

Elucidou que “uma vez cadastrado no sistema DETRAN/RS o serviço, implica em concepção de faturamento. só que nestes casos é preciso ser devolvido os valores recebidos, face a desistência no serviço contratado, nestes casos os valores devem ser excluídos pois não se trata de receitas”.

Frisou que “além de devolução de valores por serviços não realizados/concluídos, há, ainda, a concessão de descontos e bonificações, que efetivamente, existem muitos casos em que o aluno é bonificado com o total das aulas (quando carro estraga durante a aula, quando o sistema do DETRAN/RS está fora do ar), havendo a necessidade de reagendamento, isto acontece também, diante de casos de reclamação do aluno de que o instrutor não ministrou a aula a contento, acontece também em casos de pessoas carentes”.

Ponderou que “é comum muitos alunos não concluírem o processo, devido a diversos motivos (baixa escolaridade, estado emocional, despreparo, etc), nestes casos a empresa realiza todos os lançamentos no sistema DETRAN/RS, entretanto precisa devolver parte dos valores pela relação comercial. Como não acontece a conclusão dos serviços, não há o efetivo ingresso de receitas, em face de devolução de valores feitas aos alunos”.

Defendeu que “o lançamento ocorreu tendo por base uma estimativa de receita/faturamento fornecida pelo Detran a qual não representa a realidade. A receita lançada não representa, portanto, a receita real, por tudo o que foi referido e comprovado nesta impugnação”.

Noticiou que “partir dos demonstrativos e da comprovação da receita realmente auferida pela impugnante, é reconhecido a existência de um débito, o qual é solicitado o parcelamento e impugnado o montante indevido”.

Sustentou que “a base de cálculo para o lançamento fiscal, teve como base uma estimativa de receita equivocada. Por outro lado, se fosse o caso, de haver dúvidas com relação a interpretação, esta deveria ser aplicada de forma mais favorável ao contribuinte”.

A DRJ analisou a impugnação apresentada, julgando-a improcedente nos seguintes termos (e-fls. 7.450/7.481)

“Conclusão

Neste sentido, voto por considerar matéria não impugnada a responsabilidade solidária de Gelton Alex Freitas Alves, (...), e julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário exigido.

(...)”.

Inconformada com o teor do acórdão recorrido, a Contribuinte ao interpor Recurso Voluntário, repetiu praticamente a fundamentação apresentada na impugnação, cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador a quo, adoto como minhas razões de

decidir a decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos, utilizando da faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 12 do art.114 do Regimento Interno do CARF, senão vejamos:

“Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;”.

Outrossim, transcrevo e adoto, como razão de decidir, o voto proferido no Acórdão de nº 105-000.234 proferido pela 2ª Turma da DRJ/05 em 11/08/2020, como razão de decidir:

“VOTO

(...)

Omissão de receitas

A Fiscalização autuou, em relação aos anos-calendário de 2016, 2017 e 2018, a omissão de receitas da atividade, resultando, inclusive, na exclusão do Simples Nacional da fiscalizada. A contribuinte é um Centro de Formação de Condutores - CFC credenciado pelo Detran/RS. A fiscalização obteve do Detran/RS o Relatório de Prestação de Serviços Detran/RS, Estimativa Faturamento Horas-Aula, da autuada, inferior aos valores declarados pela Impugnante. Os valores de omissão de receitas objetos da autuação foram apurados pela diferença entre os valores informados pelo Detran/RS do Anexo 1 e 2 do TIF nº 0602, os livros-caixa dos anos de 2016, 2017 e 2018, apresentados pelo contribuinte em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal e os valores declarados no SIMPLES.

A Impugnante sustenta que não auferiu a receita/faturamento apurado no Auto de Infração, o qual teria partido de uma estimativa que não condiz com a efetiva receita auferida pela impugnante no período de 2016 a 2018.

Conforme a explicação apresentada pelo DETRAN, os dados fornecidos pelo Detran/RS se referem às receitas auferidas pelo contribuinte, compostas dos valores pagos à autuada pelo Detran/RS e aqueles, registrados nos sistemas do Detran/RS, que foram recebidos pela autuada, pagos pelos cidadãos a quem prestou serviços.

O sujeito passivo era optante de um sistema simplificado de tributação (Simples Nacional) e conforme determinação legal, em especial dos artigos 3º e 18 da Lei Complementar Nº 123/2006, a base de cálculo deve incluir a totalidade das receitas auferidas com os serviços prestados.

As divergências entre os valores foram objetos do TIF nº 0602, pelo qual foram apresentados ao contribuinte dois demonstrativos decorrentes das informações prestadas pelo DETRAN/RS e solicitado que este se manifestasse sobre as diferenças apuradas com os valores declarados no Simples Nacional:

01 - Com base em informações obtidas junto ao Detran/RS, elaboradas em cumprimento ao que determina os artigos 3º e 6º do anexo VII da Portaria Detran/RS nº 181/2016, realizamos o levantamento das receitas auferidas pela fiscalizada, de acordo com os dados registrados naquele órgão.

(...)

06 - O total desses valores apurados foi comparado com as receitas no Simples Nacional, onde foi verificado haver divergências entre os valores.

07 - A apuração está demonstrada na planilha "Diferença apurada entre valores registrados no Detran/RS e os declarados ", constante do anexo I a este termo.

08 - Diante do exposto solicita-se manifestação sobre as apurações efetuadas, que deverá estar acompanhada de documentação comprobatória.

O Anexo 1 especifica por mês:

(A) Receita bruta declarada no Simples Nacional

(B) Serviços delegados Detran

(C) Serviços Próprios – retenção na remuneração do CFC de 5% sobre aulas práticas e teóricas (5%)

(D) Estimativa de faturamento dos Serviços Próprios 100% ($D=C*100/5$)

(E) Aluguel Veículos para Provas;

(F) Aluguel Veículos para Aulas

(G) Receita Total: $G = B+D+E+F$

(H) Diferença apurada entre os valores registrados no DETRAN/RS e declarado CFC
($H = G-A$)

Foi, portanto, verificada expressiva divergência entre os valores apurados e os declarados pela contribuinte.

(...)

Em resposta, o contribuinte solicitou prorrogação de prazo, concedida pelos Termos de Prorrogação de Prazo nº 603, 604, resultando em sua exclusão do Simples Nacional e no Termo de Intimação Fiscal nº 605, pelo qual foi solicitado a declarar a forma de tributação a ser adotada nos anos-calendário 2016, 2017 e 2018, optando pelo Lucro Presumido.

Em sua impugnação, entretanto, junta documentação alegando que a informação prestada pelo DETRAN/RS é imprecisa. Alega que o valor considerado pelo DETRAN não é o da data da efetivação do serviço, e que quando acontece a

contratação antes do reajuste dos serviços pelo Detran e efetivação dos serviços após os reajustes, os valores considerados pela estimativa do Detran retratariam valores de receita não auferida. Assim, a estimativa representaria o máximo possível de faturamento. O contribuinte reconhece uma omissão parcial nos anos de 2016 e 2017, alegando que seria, entretanto, menor que os valores lançados pela Fiscalização.

Destaque-se que consta do Anexo VII da Portaria 181/2016 que caberia à Impugnante reportar imediatamente eventuais discrepâncias referentes aos serviços e valores de remuneração:

Art. 6º O DETRAN/RS disponibilizará, por meio do sistema informatizado, relatório/consulta mensal denominado “Total Remuneração”, referente aos serviços e valores de remuneração dos CFCs.

Parágrafo único. Eventuais discrepâncias entre o relatório/consulta e os registros do CFC deverão ser imediatamente informadas, para fins de averiguação e providências. (grifei)

Por três anos, a Impugnante nada reportou ao DETRAN/RS, continuando a prestar informações ao DETRAN/RS que destoam dos valores muito menores que, por sua vez, informava ao Simples Nacional, e em não informar a alegada discrepância ao órgão público.

É a própria impugnante a responsável por registrar os dados sobre as aulas práticas e teóricas realizadas, informando ao DETRAN/RS. Observa-se também que a receita do livro-caixa da Impugnante, em todos os anos fiscalizados, é bem inferior à reportada ao DETRAN/RS, o que demonstra que os ajustes alegados genericamente pelo Impugnante já eram realizados pelo CFC.

Ademais, o Detran/RS informa no Relatório de Prestação de Serviços Detran/RS, Estimativa Faturamento Horas-Aula, 138/146:

Esclarecemos que as informações financeiras informadas tratam-se de estimativas baseadas nas informações constantes em nosso sistema informatizado que controla e registra a prestação de serviços realizados pelos CFCs, contemplando aulas teóricas e práticas e aluguel de veículos para aulas e provas práticas aos cidadãos. Assim, os valores informados pela prestação dos serviços são calculados com base na data efetiva da execução da aula ou prova registrada no sistema do DetranRS e não da data efetiva de contratação do serviço e possível emissão da Nota Fiscal pelo CFC. Contudo, entendemos que tais informações, considerando uma temporalidade anual, compreendem o Faturamento mínimo dos CFCs. (Grifei.)

Para melhor compreensão, esclarecemos o procedimento de realização dos serviços de um CFC:

- Os serviços que o CFC presta ao cidadão se divide em dois tipos:

1 - os delegados pelo DetranRS: esses serviços o cidadão paga as Taxas para o DetranRS, que posteriormente remunera o CFC por esses serviços.

Nesse caso o CFC emite Nota Fiscal em nome do DetranRS. 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.
- Quando o cidadão realiza a abertura de um processo que envolve aulas teóricas e/ou práticas, o CFC cobra esses serviços diretamente do cidadão, neste ato, podendo efetuar o parcelamento ou não dos valores, e em regra emite a Nota Fiscal para o Cidadão;
- Posteriormente, se houve necessidade e desejo do Cidadão, ele poderá contratar aulas extras, efetuando o pagamento em separado, com uma nova emissão de Nota Fiscal;
- Todas essas aulas e aluguéis de veículos são registrados no sistema do DetranRS.
- Cabe esclarecer que um cidadão pode levar até dois anos para utilizar os serviços pagos na hora da abertura de um processo. Em regra, o procedimento segue o seguinte rito:

1º - realização da Avaliação Psicológica e do Exame Físico e Mental, com aprovação;

2º - realização das Aulas Teóricas;

3º - realização da Prova Teórica. Somente após a aprovação na Prova Teórica que o cidadão pode passar para a próxima etapa, podendo realizar novas aulas teóricas extras entre uma prova e outra;

3º - realização das Aulas Práticas em Simulador, se o caso requerer;

4º - realização das Aulas Práticas em veículo/moto;

5º - realização da Prova Prática. Somente após a aprovação na Prova Prática que o cidadão estará com o processo de habilitação concluído, podendo realizar novas aulas práticas extras entre uma prova e outra;

O Detran RS não tem como controlar a emissão ou não das Notas Fiscais para os Cidadãos, bem como, não tem como realizar estimativa de valores de

Faturamento baseado na emissão ou não das Notas Fiscais na hora da Contratação.

Conforme informado, os valores apresentados nos relatórios em anexo têm por base a data efetiva execução da aula ou prova registrada no sistema do Detran RS.

Seguem em anexo os seguintes relatórios:

a) RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS Detran RS / ESTIMATIVA FATURAMENTO HORAS-AULAS

Dados informados;

1) Valores da Remuneração Total paga pelo Detran RS ao CFC;

2) Valores da Retenção na remuneração do CFC realizada pelo Detran RS, referente a 5% do valor das Aulas Teóricas e Práticas;

3) Estimativa de Valores com Aulas Teóricas e Práticas, recebido pelo CFC dos cidadãos/candidatos, conforme a data de execução das Aulas Teóricas e Práticas;

b) RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO SERVIÇOS ALUGUEL VEÍCULO PROVA PRÁTICA / AULAS CAT. C, D e E 1) Valores com Aluguel de Veículos para as Aulas das Categorias C, De E, recebido pelo CFC dos cidadãos/candidatos, conforme a data de execução das Aulas Práticas;

c) RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO SERVIÇOS ALUGUEL VEÍCULO PROVA PRÁTICA

1) Valores com Aluguel de Veículos para Provas de todas as Categorias, recebido pelo CFC dos cidadãos/candidatos, conforme a data de execução das Aulas Práticas;

Como se vê, os dados fornecidos pelo Detran/RS se referem às receitas auferidas pelo contribuinte, compostas dos valores pagos à autuada pelo Detran/RS, e aqueles registrados nos sistemas do Detran/RS, que foram recebidos pela autuada, pagos pelos cidadãos a quem prestou serviços.

Alega a Impugnante, ainda, que os valores correspondentes ao percentual de 5% denominado “Retenção Sobre Serviços Delegados” referentes às aulas práticas e teóricas lançadas no sistema do DETRAN/RS não representariam receita obtida, nem passaram pelo caixa da empresa.

Esses valores são relativos a repasses feitos pelo CFC ao Detran/RS, em função do que determina o art 2º do anexo VIII da 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.

Observa-se que se trata de repasse de parte da receita obtida pela Impugnante pelas aulas práticas e teóricas cobradas do candidato a condutor.

Em razão da exclusão do SIMPLES, a Impugnante optou pelo lucro presumido. Não cabe ao contribuinte reduzir da base de cálculo qualquer tipo de custo ou despesa da atividade, até mesmo dos repasses de 5% ao Detran dos valores de horas-aula práticas e teóricas ministradas (conforme art. 17 da Portaria Detran/RS nº 70/2002). Caso desejasse abater esses custos da base de cálculo de tributação, deveria optar por outro regime de tributação (como o Lucro Real).

Requer a dedução dos valores de aluguéis de veículos para aulas e provas, alegando que por possuir veículos próprios não cobra tais valores de seus alunos, o que ocasiona uma receita fictícia no sistema do DETRAN/RS. Alega, ainda, que no caso de pessoas com necessidades especiais, seriam utilizados o veículo próprio destas pessoas, não acontecendo a cobrança desse serviço dos alunos e nem a efetivação da receita.

Alega ainda que após cadastrado no sistema do DETRAN, muitas vezes o serviço era cancelado e os valores devolvidos ao cliente e que também, em muitos casos, existia a concessão de descontos e bonificações. Ou, ainda, que por muitos alunos não concluírem o processo, tinha de devolver parte dos valores:

A empresa nas atividades de prestação de serviços, contrata mensalmente serviços, dos quais muitos iniciam e não são concluídos.

(...)

Efetivamente, existem muitos casos em que o aluno é bonificado com o total das aulas

(...)

isto acontece também, diante de casos de reclamação do aluno de que o instrutor não ministrou a aula a contento, acontece também em casos de pessoas carentes.

(...)

Há também casos em que o DETRAN/RS altera as datas marcadas para as provas, neste caso, o aluno estava preparado para a realização da prova naquela data e passa a se sentir inseguro quando precisa esperar alguns dias sem preparação para ser avaliado, isto ocorre também quando a mudança de data de avaliação acontece a pedido do aluno, (...)

(...)

Acontece que é comum muitos alunos não concluírem o processo, devido a diversos motivos (baixa escolaridade, estado emocional, despreparo, etc). Nestes casos a empresa realiza todos os lançamentos no sistema DETRAN/RS, entretanto precisa devolver parte dos valores pela relação comercial.

Para justificar a aplicação de tais descontos, alega que a Portaria nº 283/2019 daria autorização ao CFC para realizar descontos nos preços dos serviços, mesmo

que tabelados pelo órgão delegante, o que seria prática rotineira da Impugnante. No entanto, tal portaria é de 2019 e a redação original do Anexo VIII não estabelecia tal autorização:

Redação original do Art. 3º do Anexo VIII, vigente na época dos fatos apurados:

Art. 3º A relação entre o CFC e o candidato, referente às aulas e locação de veículos, será regida por contrato de prestação de serviços, respeitadas as disposições do Código de Defesa do Consumidor e desta Portaria.

Redação alterada pela Portaria 283, de 18 de junho de 2019:

Art. 3º A relação entre o CFC e o candidato, referente as aulas e locação de veículos, será regida por contrato de prestação de serviços, respeitadas as disposições do Código de Defesa do Consumidor e desta Portaria, podendo os CFCs praticar valores menores do que o estabelecido na tabela de valores do Art. 1º, bem como, promover promoções e descontos.

Anexa cópia do Comunicado nº 01/2019, da Divisão de Habilitação, que reafirmaria a orientação a título de esclarecimento que “nos casos em que o veículo categoria c, d ou e é de propriedade do CFC, é vedada a cobrança do valor da locação”. Tal comunicado não teria o condão de alterar os parâmetros da Portaria 181/2016, ao qual o CFC estava vinculado em sua relação com o DETRAN/RS durante o período fiscalizado. Além disso, ou seja, do fato do referido comunicado ser de 2019, ano não objeto de fiscalização, destaca-se que a contribuinte juntou em sua defesa o Comunicado nº DGC/0001-19 (fls. 191), cujo teor é revogar o Comunicado nº 0001/2007 da Assessoria de Credenciamento.

Em suma, a alegação de que por esses motivos genéricos, o registro da informação no sistema do DETRAN/RS não corresponderia à receita efetiva não pode ser aceita. Além das alegações genéricas, não apresentou provas, na documentação acostada aos autos, de quais parcelas de receitas informadas ao DETRAN/RS foram posteriormente não realizadas. Muito pelo contrário, exame das notas fiscais acostadas aos autos pela própria Impugnante revelam a cobrança de valores de aluguel de veículos para aulas e provas práticas cobradas aos candidatos pelo Impugnante.

Conforme explicita o DETRAN, no caso de aulas teóricas/práticas e aluguel de veículos para tais aulas, cabe ao CFC (no caso o Impugnante), o qual cobra o serviço diretamente ao cidadão, emitir a Nota Fiscal e registrar as aulas e aluguéis no sistema do Detran/RS:

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

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

- todas essas aulas e aluguéis de veículos são registrados no sistema do DetranRS (grifei).

Destaque-se que a própria Impugnante aduz que adota como rotina a cobrança dos valores correspondentes as aulas práticas e teóricas no momento da contratação e abertura do processo, como dispõe a orientação do DETRAN:

A empresa impugnante, seguindo a orientação do Detran, adota como rotina a cobrança dos valores correspondentes as aulas práticas e teóricas no momento da contratação e abertura do processo

Observa-se o relatório de prestação de serviços emitido pelo Detran RS, em que consta o valor da remuneração total paga pelo DETRAN à Impugnante e a estimativa dos valores com aulas teóricas e práticas recebido pela Impugnante, conforme data de execução das aulas:

(...)

Coluna (a) – valores de prestação de serviços de aluguel de veículo para aulas das categorias C, D e E, recebidos pela Impugnante, conforme data de execução das aulas práticas e coluna (b) – valores de prestação de serviços de aluguel de veículos para provas de todas as categorias, recebido pela Impugnante, conforme a data de execução da prova prática:

(...)

Comparando os livros Caixa apresentados, as receitas declaradas no Simples Nacional e os valores informados no Relatório do DETRAN/RS observam-se enormes discrepâncias:

(...)

Destaque-se, conforme expôs a Fiscalização, que em relação a 2018, as entradas no livro Caixa permaneceram no mesmo padrão dos anos anteriores, assim como a estimativa baseada nos dados do Detran/RS, alterando-se apenas o padrão das receitas declaradas que no segundo semestre de 2018 ficaram praticamente iguais ao valor estimado com base nos dados do Detran/RS.

Tal fato reforça a afirmação, constante do relatório do DETRAN, de que as informações, considerando uma temporalidade anual, compreendem o Faturamento mínimo dos CFCs e não o faturamento máximo, como alega a Impugnante.

Mais uma vez, deve ser destacado o que consta do Anexo VII da Portaria Detran/RS nº 181/2016, já citado acima, de que caberia à Impugnante reportar imediatamente eventuais discrepâncias referentes aos serviços e valores de remuneração para fins de averiguação. O que como visto, não o fez. Apenas, em

sua defesa, apresentou afirmações genéricas de que existiram discrepâncias e que os valores informados ao DETRAN – com base nos quais o referido órgão público estadual remunera e fiscaliza os Centros de Formação de Condutores – não corresponderiam à realidade. Neste sentido, fica comprovada a omissão de receitas.

Outrossim, pode-se concluir através da análise dos autos, que a Recorrente, não trouxe aos autos a comprovação das diferenças apuradas com os valores declarados no Simples Nacional nos anos calendário de 2016, 2017 e 2018, desta feita, o lançamento deve ser mantido em sua totalidade, não merecendo reparo a decisão recorrida neste tópico.

Da Multa Aplicada

Alegou a Recorrente que a multa de 75% não é devida, isto porque, como houve declaração da receita e recolhimento dos impostos devidos sobre ela, devido é apenas a diferença de tributação para o Lucro Presumido acrescida de juros, atualização e da multa pelo atraso no recolhimento, não multa por infração.

Asseverou que a multa qualificada de 150%, é excessiva, vez, não se trata de dolo, ou seja, de intenção de não recolher os tributos, ao contrário, o que ocorreu foi erro em relação a receita tributável, assim, inaplicável a multa qualificada em relação ao imposto devido

Sustentou que as multas tributárias estão sujeitas aos limites constitucionais do Poder de Tributar, notadamente em relação ao não-confisco e a capacidade contributiva, além de outros princípios dispersos, mas com igual densidade normativa, como o da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação, da finalidade, do interesse público, da gradação, da subjetividade, da não-propagação, da pessoalidade, da tipicidade e, como não poderia deixar de ser, da ampla defesa e do contraditório.

Pois bem.

Insta elucidar, que a multa aplicada pela fiscalização, foi a multa de ofício disposta no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96 qualificada pela autoridade fiscal conforme preconizam os arts. 71 da Lei nº 4.502/1964 diante do ilícito tributário de sonegação cometido pela contribuinte.

Deve se destacar que enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

No que tange a alegação que a multa aplicada violou os princípios constitucionais do não-confisco e a capacidade contributiva, além de outros princípios como o da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação, da finalidade, do interesse público, da

gradação, da subjetividade, da não-propagação, da pessoalidade, da tipicidade e, da ampla defesa e do contraditório.

Cabe destacar, que esta Turma de Julgamento não pode apreciar tais questões, conforme determina a Súmula CARF nº 2, vinculante a todos os conselheiros julgadores, senão vejamos o teor da referida Súmula:

"não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Desta feita, não se que se falar na ilegalidade da penalidade aplicada, conforme pleiteia a contribuinte, eis que a multa de ofício foi qualificada pela autoridade fiscal diante da comprovação da sonegação.

Da Retroatividade Benigna

Com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada passou a ter seu percentual limitado ao teto de 100%:

"Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 44.

.....

§ 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 dada pela Lei nº 11.488, de 2007 § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023).”

Isto Posto, deve ser reduzida a multa qualificada aplicada, de 150% para 100%, com suporte no artigo 106, II, “c”, do CTN, conforme dispõe a nova redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Da Aplicação do Artigo 112 do CTN

Alegou a Recorrente que havendo dúvida na aplicação da penalidade, deve ser a mesma aplicada de maneira mais favorável a empresa, conforme preceitua o artigo 112 do CTN.

Pois bem.

Insta aclarar, que não há dúvida quanto à natureza e a circunstância material do fato ou extensão de seus efeitos, a questão, em debate, se resolveu pelo exame do mérito, sendo constatada a omissão de receita, foi efetuado o lançamento da parcela omitida.

Desta feita, não deve prosperar o pleito da contribuinte de aplicação do artigo 112 do CTN.

Dispositivo

Isto posto, voto em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, reduzindo o percentual da multa qualificada aplicada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator