



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720830/2019-95
ACÓRDÃO	1201-007.200 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	GDRW COMERCIO DE NÃO FERROSOS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2016

OMISSÃO DE RECEITAS. COMPROVAÇÃO. PRESUNÇÃO SIMPLES.

A omissão de receita que não foi pautada pela força da presunção legal demanda maior investigação para a adequada fundamentação do lançamento fiscal.

MULTA REGULAMENTAR. APRESENTAÇÃO. ESCRITURAÇÃO DIGITAL. VERDADE MATERIAL.

A regular apresentação dos arquivos magnéticos da escrituração digital pelo sujeito passivo, em pronto atendimento ao comando que lhe foi dado por via de intimação, repele a imposição da multa regulamentar por falta de apresentação ou apresentação com vícios, sempre que a autoridade fiscal atestar a aparente regularidade do seu teor. Descabida a exigência da transmissão eletrônica, no curso de procedimento fiscal, para fins de imposição da multa em comento, uma vez que a forma não deve prevalecer sobre a substância.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. ART. 124, I, DO CTN.

A responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN, não deve ser aplicada de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara entre a conduta praticada pelo responsável solidário e a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, devendo a autoridade tributária lançadora efetuar a subsunção entre a conduta do responsável solidário no plano fático a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária, demonstrando o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. A ausência dessa vinculação acarreta a exclusão do vínculo de responsabilidade solidária imputada no lançamento tributário.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. ART. 135, III, DO CTN.

A imputação da responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, impõe a Autoridade Tributária a obrigação de efetuar a subsunção do plano fático ao plano jurídico ao responsabilizar o sócio administrador, demonstrando e comprovando quais os atos foram por esse praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, relacionando referido(s) ato(s) a lei e/ou dispositivo do contrato social ou estatuto violados, devendo ser afastada quando o “Termo de Verificação Fiscal” se revela deficiente ou ausente de subsunção.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, José Eduardo Genero Serra (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Antonio Biancardi.

RELATÓRIO

Trata, o presente processo, de lançamentos formulados contra a recorrente.

Por bem discorrer sobre os fatos ocorridos, até a data de sua prolação, sirvo-me do relatório da decisão recorrida, valendo a transcrição do seguinte:

Trata-se de impugnação apresentada em face da lavratura dos **Autos de Infração** descritos a seguir, **relativos ao período de apuração 2016**:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
10314-720.830/2019-95	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 88.956.332,38
10314-720.830/2019-95	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 32.042.456,67
10314-720.830/2019-95	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	R\$ 28.526.249,17

A Autoridade Tributária lançadora aplicou **multa de ofício** de 75% em virtude do disposto no inciso I, artigo 44, da Lei nº 9.430/96, a qual foi **qualificada**, com fundamento no artigo 44, § 1º, de referenciado diploma legal.

De acordo com o "Termo de Verificação Fiscal" (TVF), parte integrante do auto de infração lavrado, fls. 206/244, em síntese, no decorrer do procedimento fiscal **foi identificada omissão de receitas** pelo contribuinte **quando realizada a “[...] comparação da Receita Bruta obtida através das Notas Fiscais Eletrônicas [de entrada emitidas por terceiros] quando comparada com o valor declarado na ECF –Escrita Contábil Fiscal, onde é feita a apuração do Resultado do Período Fiscal e demonstrado o Lucro Real”**.

De acordo com a Autoridade Tributária (ipsis litteris) (...):

7. Na análise das Notas Fiscais Eletrônicas do contribuinte, verificamos que **houve a emissão de Notas Fiscais de Entrada, pelos clientes da GDRW, com CFOP 1102 – Compra para Comercialização, e CFOP 1101 – Compra para Industrialização, tendo o contribuinte por beneficiário (Participante) e que representam, em verdade, vendas do contribuinte e para as quais não houve emissão de Notas Fiscais de Venda pela GDRW, de modo que não foram computadas como tal para a apuração da Receita Bruta, configurando omissão de receitas, com seus reflexos no IRPJ/CSLL.**

8. **O total de Notas Fiscais de Compras emitidas pelos clientes do contribuinte (o contribuinte na condição de Participante) totalizam R\$ 126.433.734,91, em ambos os CFOP, e se encontram distribuídas nos Docs. 10 e 11, separadas por “Sucatas”, no valor de R\$ 3.449.412,40 (Doc. 10, num total de 230 Notas Fiscais) e por “Produtos Acabados”, no valor de R\$ 122.984.322,51 (Doc. 11 - Não-Sucatas, num total de 550 Notas Fiscais), [...]. Para essas operações, compostas por um total de 780 Notas Fiscais de Compra emitidas pelos clientes da GDRW, [...], foram encontradas somente 2 (duas) Notas Fiscais de Venda do contribuinte dando cobertura a 2 (duas) dessas operações comerciais, as quais, descontadas do valor total emitido pelos clientes da GDRW, reduzem o valor em R\$ 123.943,70, restando configurada OMISSÃO DE RECEITAS no valor total de R\$ 126.309.791,21, cuja relação de Notas Fiscais se encontra no Doc. 12:**

NF emitidas por grupo	Valor emitido	(-) Ajustes	(=) Total da Omissão
NF de Compra Prod. Acabados	122.984.322,51	-----	122.984.322,51
NF de Compra Sucatas	3.449.412,40	123.943,70	3.325.468,70
Totais	126.433.734,91	123.943,70	126.309.791,21

(...)

13. Como já explicado, essas NF de Compras representam vendas da GDRW para seus clientes, mas não foram computadas como tal. Essas NF de Compras foram emitidas pelas seguintes empresas:

- a) Infiniti Tecnologia em Fundicao Ltda, CNPJ 13.146.331/0001-86 –Valor: R\$ 101.176.430,20;
- b) Kinusi Usin. e Forj. de Metais Eireli, CNPJ 11.111.545/0001-91 – Valor: R\$ 20.978.430,00;
- c) Lokal Comercial Ltda, CNPJ 10.650.880/0001-03 – Valor: R\$ 437.385,00;
- d) W.M. Comercial Eireli, CNPJ 10.855.315/0001-74 – Valor: R\$ 390.521,56;
- e) ACDC Comercio e Exportação Ltda., CNPJ 03.447.304/0001-90 –Valor: R\$ 1.555,75.

A fiscalização afirma que intimou o contribuinte a se manifestar sobre as notas fiscais de entrada emitidas por terceiros, quando, naquela oportunidade, **foi respondido que:**

15. [...] estes “documentos fiscais foram emitidos conforme artigo 392 do RICMS SP, onde **a pessoa da época confundiu o emitente do documento, onde deveria constar o mesmo nome do emitente e não de outras empresas**, (valores este [sic] não devem ser considerados como venda nas outras empresas, **por se tratar de compra de sucatas**), pois se trata de um documento de entrada **previsto na legislação estadual, conforme segue abaixo:**”

Em relação a resposta apresentada, a fiscalização argumentou que:

16. [...] o conteúdo descrito nas Notas Fiscais em apreço (campo Descrição das Mercadorias), bem como as NCM utilizadas para enquadramento dos produtos, **mostra inequivocamente que não se tratam de desperdícios ou sucatas** de que trata o artigo 392 do RICMS. De qualquer modo, ainda que sucatas fossem, este preceito legal apenas estabelece condições e o momento da emissão de Nota Fiscal para a aquisição de sucatas, com diferimento do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, que passa da saída do remetente, para a entrada no adquirente, em nada alterando as questões relativas aos impostos federais. (grifo original)

17. Mesmo no caso de venda de desperdícios, resíduos ou sucatas, entre pessoas jurídicas, para efeito dos tributos federais, o tratamento é de uma venda normal, com todas as suas consequências sobre o faturamento da empresa e os impostos que dele decorrem, como se vê, inclusive, da Resposta à Consulta 5816/2015, de 27/11/2015, sobre o ICMS, com grifos nossos:

[...]

18. Ou seja, na acepção do artigo 392, os resíduos, desperdícios ou sucatas com valor comercial **são vendas normais**, sendo que apenas o ICMS é diferido para o momento da entrada da sucata no estabelecimento comprador, que emite Nota Fiscal específica para esse fim. Mas o vendedor **deve emitir Nota Fiscal de Venda** e a receita assim obtida computa normalmente para o faturamento da empresa, com as repercussões próprias no IRPJ/CSLL.

Frisou a fiscalização que as notas fiscais de compra emitidas pelos clientes da GDRW sequer estão descritos ou classificados como sucatas, mas como “[...] NCM de produtos diversos de sucatas, como barras, perfis, chapas, polímeros, que são produtos acabados, ainda que sirvam como insumos em outro processo produtivo. A descrição das mercadorias também é condizente com as NCM informadas, como barra chata de cobre, barra redonda de cobre, barra sextavada de latão, lingotes de bronze, cobre ou latão, tarugo de latão, vergalhões, além do polipropileno em diversas formas, o que demonstra não se tratar de mero erro na escolha de cada NCM. E, muito importante, são justamente esses os produtos comercializados pela GDRW” (...).

De acordo com a fiscalização o contribuinte foi intimado novamente a se manifestar a respeito das notas fiscais na intimação fiscal 02/2019, em seu item 04; porém, em sua resposta, o contribuinte “[...] não fez qualquer menção a este item”.

Argumenta a fiscalização que as empresa emitentes das notas fiscais possuem relações societárias com o contribuinte, bem como que “[...] na época dos fatos, todas as empresas [...] foram administradas por Tiago Rodrigo Dettilo e Weber Micael da Silva, diretamente ou através de suas empresas de participação [...]”:

(...)

A autoridade tributária observou que “[...] o contribuinte, a exemplo do que ocorreu com seus clientes, também emitiu diversas Notas Fiscais de Compra com CFOP 1102 – Compra para Comercialização, para acobertar operação comercial que, em verdade, eram vendas de seu fornecedor, a Infiniti Tecnologia em Fundação Ltda., com a qual mantém relação societária, no valor total de R\$ 99.265.817,89, conforme Doc. 09. [...]”.

Apresentou a fiscalização, ainda, os seguintes fatos:

- A escrituração contábil (ECD) do contribuinte apresentava registros somente para o período de 01/11/2016 a 31/12/2016;
- O contribuinte apurou o IRPJ trimestralmente pelo lucro real;
- Não há que se falar em deduzir eventuais recolhimentos de IRPJ e CSLL ocorridos no período, pois o imposto devido foi apurado sobre omissão de receitas;

• Considerando a omissão de receitas propiciada pela emissão de Notas Fiscais de Compra pelos clientes do contribuinte, para as quais não houve emissão de NF de Venda por parte do contribuinte, que em verdade são suas vendas e que não foram computadas como tal, chegamos aos valores devidos acima, de R\$ 31.559.447,80 para o IRPJ e de R\$ 11.367.881,21 para a CSLL, sem os acréscimos legais (grifos do autor).

(...)

A multa de ofício foi qualificada, pois “[...] o contribuinte reduziu substancialmente os tributos devidos em 2016 pela prática das omissões de receitas [...]]. Como vimos, essas omissões de receitas foram propiciadas pela emissão de Notas Fiscais de Compra por clientes da GDRW, quando a verdadeira operação comercial que se dissimulou foram vendas da GDRW para seus clientes.”.

De acordo com a fiscalização, não seria qualquer cliente que se submeteria a tal proposição, cujas prática configuram, em tese, Crime Contra a Ordem Tributária. As empresas que se expuseram a tal prática tinham interesse comum na redução de tributos e são empresas controladas pelos mesmos sócios.

Das notas fiscais omitidas, “[...] apenas o valor de R\$ 112.955,75 não se refere a empresas do grupo econômico [...]”.

(...)

De acordo com a fiscalização, os fatos apresentados no TVF:

66. [...] demonstra, de forma inequívoca, que as práticas do contribuinte, de forma reiterada ao longo de praticamente todos os meses do ano de 2016, de emitir Notas Fiscais de Compra (no caso da Infiniti Tecnologia em Fundação Ltda.), encobrindo a verdadeira operação comercial, que são vendas de seus fornecedores para o contribuinte, bem como de omitir operações de vendas, através da emissão de Notas Fiscais de Compra pelos seus clientes para justificar as operações, em ambos os casos empresas com as quais mantém relações societárias formando grupo econômico dirigido e administrados pelas mesmas pessoas, além da apresentação de declarações acessórias obrigatórias incompletas, faltando 10 meses do ano, **caracterizam a intencionalidade, de suas ações com o fim exclusivo da redução dos tributos devidos** o que tipifica a prática de **SONEGAÇÃO FISCAL**, mediante as condutas de **FRAUDE**, por tentar a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, e **CONLUIO**, por tentar fazê-lo através de ajuste doloso entre empresas do mesmo grupo econômico, dirigidas pelos mesmos sócios, visando a redução dos tributos devidos, nos termos dos artigos 71, inciso I, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488, de 15.06.2007: (grifos do TVF)

Foram imputadas responsabilidade tributária as seguintes pessoas jurídicas, com base no art. 124, inciso I, do CTN: a) Infiniti Tecnologia em Fundação Ltda, CNPJ 13.146.331/0001-86; b) Kinusi Usinagem e Forjaria de Metais Eireli, CNPJ 11.111.545/0001-91; c) Lokal Comercial Eireli, CNPJ 10.650.880/0001-03; e d) W.M. Comercial Eireli, CNPJ 10.855.315/0001-74, atual W.M. Laminação e Fundação Ltda.

De acordo com a fiscalização:

68. Os fatos narrados até aqui demonstram inequivocamente que houve prática de atos com infração a lei por parte dos sócios da GDRW Comércio de Não Ferrosos Ltda., bem como que atuaram para o resultado obtido empresas dos mesmos sócios, que formam grupo econômico, pela emissão de Notas Fiscais de Compra que encobriram a verdadeira operação comercial, que eram vendas da GDRW, [...]:

[...]

69. Por estes motivos, responsabilizamos solidariamente as referidas empresas, por terem interesse comum nas situações descritas, ou seja, na redução dos tributos devidos, **bem como responsabilizamos pessoalmente os sócios dirigentes** pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes dos atos praticados, com infração a lei, como narrados nos tópicos precedentes, **em obediência aos artigos 124, inciso I e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional,** Lei 5.172/66, que assim dispõe:

[...]

Por sua vez, **os sócios administradores foram responsabilizados** de acordo com o excerto abaixo:

71. Assim, os sócios dirigentes Tiago Rodrigo Dettilio e Weber Micael da Silva continuaram a comandar de fato a GDRW, apenas atuando, juridicamente, através de suas empresas de participações, numa possível tentativa de não serem responsabilizados pessoalmente pelos atos praticados.

72. Portanto, relacionamos como responsáveis pessoais, em atendimento ao artigo 135 do CTN, por infração a lei, pelos créditos tributários decorrentes do presente Auto de Infração a que este Termo se refere, os sócios administradores a seguir qualificados, nos seguintes períodos:

a) **Na condição de sócios administradores** no período de 01/01/2016 a 01/09/2016:

1. Tiago Rodrigo Dettilio, CPF 302.963.478-76 – Endereço: Rua Nossa Senhora dos Anjos, 403 – Chácara Mafalda – São Paulo – SP – CEP 03370-055;

2. Weber Micael da Silva, CPF 198.487.858-17 – Endereço: Rua Antonio de França e Silva, 1.155 – Jardim São Roberto – São Paulo – SP – CEP 03978-540;

b) **Na condição de sócios administradores de fato**, atuando através de empresas de participação cujos únicos sócios são os próprios atuantes, no período de 02/09/2016 até o presente:

1. Tiago Rodrigo Dettilio, CPF 302.963.478-76 – Endereço: Rua Nossa Senhora dos Anjos, 403 – Chácara Mafalda – São Paulo – SP – CEP 03370-055;

2. Weber Micael da Silva, CPF 198.487.858-17 – Endereço: Rua Antonio de França e Silva, 1.155 – Jardim São Roberto – São Paulo – SP – CEP 03978-540;

72. E em cumprimento ao artigo 124, inciso I do CTN, relacionamos como solidariamente responsáveis pelos créditos decorrentes da presente autuação, **sem benefício de ordem, pelo interesse comum que tiveram na situação (solidários de fato), as seguintes empresas:**

a) No período de 02/09/2016 até o presente:

1. Dettilio Participações Eireli, CNPJ 24.892.056/0001-66 – Endereço: Rua Jaime Ribeiro Wright 60 – Bairro Colônia – São Paulo – SP – CEP 08260-070; e, 2. WMS Participações Eireli, CNPJ 25.213.835/0001-50 – Endereço: Rua Jaime Ribeiro Wright 60 portão 01B – Bairro Colônia – São Paulo – SP – CEP 08260-070.

b) No período de 01/01/2016 até o presente:

1. Infiniti Tecnologia em Fundição Ltda, CNPJ 13.146.331/0001-86 – Endereço: Rua Forte dos Franceses, 322 – Lote 3 – Parque São Lourenço – São Paulo – SP – CEP 08340-150;

2. Kinusi Usinagem e Forjaria de Metais Eireli, CNPJ 11.111.545/0001-91 – Endereço: Rua Forte dos Franceses, 452 – Lote 3 – Parque São Lourenço – São Paulo – SP – CEP 08340-150;

3. Lokal Comercial Eireli (antes Ltda.), CNPJ 10.650.880/0001-03. Endereço: Rua Raguebi Chohfi 3571 – Parque Boa Esperança – São Paulo – SP - CEP 08341-420; e, 4. WM Comercial Ltda. (atual W.M. Laminação e Fundição Ltda.), CNPJ 10.855.315/0001-74 – Endereço: rua Jaime Ribeiro Wright 60, portão 01 – Bairro Colônia – São Paulo – SP – CEP 08260-070.

Por fim, **foram lavradas multas isoladas (MULDI) em razão da apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e da Escrituração Contábil Digital (ECD) com incorreções e omissões.**

As seguintes pessoas físicas e jurídicas apresentaram impugnação:

(...)

Após a ciência do lançamento, a **fiscalizada apresentou impugnação**, segundo a qual, em síntese, argumenta:

- Pela tempestividade e possibilidade jurídica;

(...)

- Que a **fiscalização “[...] não provou [...] de forma substancial e principalmente categórica, que a alegada “venda” pela autuada ocorreu, baseando-se exclusivamente em notas de entrada emitidas por terceiros, sequer DILIGENCIADOS e ou INTIMADOS no decorrer do trabalho fiscal!”**;
- Que “[...] as **“clientes” citadas no TVF são empresas** que apesar de terem em determinados momentos de suas atividades sócios empresariais comuns, evidentemente são empresas terceiras, **com personalidade jurídica própria e autonomia**, atuando cada qual, de forma isolada em seus interesses comerciais, sem qualquer ingerência da autuada, tanto que além da singela alegação de mesmo “quadro societário”, nenhum outro elemento fático ou jurídico restou exitoso no TVF, que nada mais trouxe neste sentido”;
- Que “[...] a **compra de insumo pela terceira empresa ensejou a emissão de uma nota fiscal de entrada (fato incontroverso), porém porquanto erroneamente emitida**, a fiscalização presumiu que se tratava de uma “venda” omitida pela autuada, pelo simples fato de lá erroneamente constar sua razão.”;
- Que a **fiscalização deveria, com a finalidade de afastar as presunções, certificar e dar substância a autuação** realizando, exemplificadamente (...):
 - i) **intimar as emitentes das notas de entrada/compra**;
 - ii) **diligenciar nas emitentes das notas** fiscais de entrada/compra;
 - iii) **intimar todas as empresas citadas no TVF para apresentação de inventário e eventual integração do ativo circulante, conhecendo origem e destino e se de fato as mercadorias saíram e ou entraram de onde alega a fiscalização**;
 - iv) **verificar** outros elementos, como **extratos e movimentação financeira possivelmente existentes entre as empresas**, a fim de minimamente indiciar uma suposta relação comercial de compra e venda omitida como alegada;
 - v) **verificar** junto ao registro de saída das empresas taxadas como “clientes” e verdadeiras emitentes das notas fiscais de entrada, **se os produtos foram revendidos e caso positivo, com quem foram contratados**, para quem foram feitos os pagamentos, etc.;
 - vi) **verificar os livros de Registro de Entrada** e compatibilidade porquanto citadas no RICMS não observado;
 - vii) **verificar junto ao registro de entrada da empresa autuada e principalmente daquelas taxadas como “clientes”, etc.**

- Que no “[...] decorrer da verificação, apresentadas as indagações, foram prestados os devidos esclarecimentos e documentos, ignorados e não diligenciados por comodidade.”;
- Que “[...] negada a venda as informações não poderiam constar no ECD, como concluiu a fiscalização, frisando que as notas foram emitidas por terceiros, e não pela autuada.”;
- Que a multa agravada é improcedente, pois a “[...] autuação partiu da premissa de Insuficiência de Contabilização. No mais, se há recolhimento e a contabilização entendeu-se insuficiente ou parcialmente ausente, que por si só, já não justificaria a aplicação da penalidade agravada, **ausente conduta dolosa ou ato praticado com excesso de poderes**, nada decorrido neste sentido além de genérica imputação.”;
- Que “A Sujeição Passiva restou fundamentada na suposta Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração a Lei, Contrato Social ou Estatuto, ou ainda, apenas porque nas empresas figuraram o mesmo quadro societário, com destaque genérico aos artigos 121, 124, 135 e 136 do CTN, desprovida de qualquer narrativa e ou fundamentação, ou descrição de conduta individual e pormenorizada, menos ainda, de interesse ou benefício individual, o que não se pode admitir, claramente, ao simples fato de serem sócios ou titulares. Tal matéria será impugnada pelos interessados, ausente interesse próprio da autuada.”;
- Que a possibilidade de produção de provas é na verdade um efeito inexorável das obrigações jurídicas e “Ao proceder a lançamento, com o máximo e devido respeito ao trabalho dispendido e ao dever funcional, **equivocou-se a fiscalização, visto que partiu de presunções incorretas porquanto HAVIAM elementos proporcionados a sua análise mais aprofundada bem como diligências comprovadamente não exauridas**, por comodidade.” (grifos da impugnação);
- Que o TVF “[...] baseia-se **EXCLUSIVAMENTE nas notas fiscais, de entrada, emitidas por TERCEIROS E NÃO PELA AUTUADA**, ainda que tivesse pleno poder dever de cumprir e diligenciar junto às terceiras taxadas como clientes, para uma aprofundada verificação [...]” (grifos da impugnação);
- Que “[...] Referidos materiais entraram lá no estabelecimento da terceira, e não saíram da autuada. Não há tributação e ou omissão de receita. O erro no destinatário, não descaracteriza a operação, porquanto há diversos outros elementos sequer diligenciados e aprofundados pelo fisco, ônus do qual não se desincumbiu.” (grifos da impugnação);
- Que “O TVF destaca e comprova que a operação foi de entrada, sendo que o único elemento “erro” de emissão que se ampara a fiscalização, foi no campo destinatário constar “GDRW, ao invés da própria emitente, não a autuada que sequer dela participou” (grifos da impugnação);

- Que “**No caso de não existência de correlação entre fato conhecido e fato desconhecido, a consequência jurídica ao fato conhecido NÃO SERÁ POR PRESUNÇÃO, MAS POR FICÇÃO.**” (grifos da impugnação);
- Que “A própria FISCALIZAÇÃO cita por diversas vezes o processo 10314.720.471/2019-76 no TVF, mas omite o desfecho, valendo transcrevê-lo a demonstrar que o argumento utilizado para manutenção da autuação, não convence [...]”. Que a impugnação apresentada a referido processo foi julgada procedente e o crédito tributário exonerado;
- Pela **não incidência de juros sobre as multas, por que “[...] é inexistente a permissão legal de incidência**, pois o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 determina que a SELIC incidirá sobre os "os débitos para com a União", portanto, não se pode estender aos tributos + penalidades, mas apenas "tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal".";
 - Que multa não é tributo e menos ainda contribuição;
- Que “As taxas de juros devem ser aplicadas até o limite da taxa Selic e a multa sobre o valor básico do tributo eventualmente devido sem a incidência de qualquer correção. [...]” e pela ilegalidade da inclusão da multa na base de cálculo dos juros;
- Pela **inadmissibilidade da multa qualificada, pois “Não há dolo presumido, o dolo deve ser provado**. E o intuito da fraude, não dispensa o dolo. Se não há elementos certos quanto ao comportamento (credito constituído indevidamente e insuficiência de recolhimento), clarividente que não há dolo.”
 - Que “Na remota hipótese de se entender plausível a manutenção da autuação, é medida de direito a redução da multa em face da notória boa-fé do contribuinte. Inversamente, **a má-fé não restou comprovada sequer indiciada ou discorrida, ônus o qual o Fisco não se desincumbiu e que lhe era pertinente**”.
 - Que **não houve embaraço à fiscalização**.
 - Que “O simples fato, ainda, de terem algumas empresas a mesma composição societária, não é o bastante, porque partiria como partiu, novamente, de uma presunção. Necessária demonstração inequívoca da mácula ou conluio da autuada, o que inexistente nos autos porque sequer aprofundado.”.
 - Que “[...] o alegado interesse comum, diga-se inexistente, não é o bastante, porque se admitido fosse, in casu, seria econômico, que sabido é, também não é o bastante. Novamente o TVF é bastante modesto e econômico neste sentido”.
 - Que “Nesse contexto, impõe-se reconhecer que a fiscalização não logrou demonstrar perfeitamente a ocorrência do dolo, não se

justificando, portanto, a aplicação da penalidade no percentual de 150%. Essa é a inteligência da Súmula CARF n. 14 [...]”.

- Pela **improcedência da multa isolada (MULDI), a qual seria teratológica.**

- Que o TVF, por si só, destoa a incidência da multa aplicada:

80. Porém, quando intimado, o contribuinte apresentou os arquivos da ECF e da ECD à fiscalização e vimos, até onde foi possível verificar, que estão completos com todos os meses, mostrando que possuía os arquivos à disposição da Receita Federal do Brasil. Passamos a comentar cada caso especificamente.

- Que, “[...] com a devida vênia e respeito, **a fiscalização comprovou e destacou que, quando intimada, a contribuinte (não o sujeito passivo solidário), apresentou os arquivos, sendo constatado que estavam completos, reconhecendo que possuía os arquivos a disposição da fiscalização**”.
- Que “Admitir a sujeição passiva na multa isolada por descumprimento pela autuada de obrigação acessória é rechaçável e beira o absurdo, sendo que sua manutenção é teratológica e se assim admitida”.
- Que “No mais, sabido é que **a exigência de MULTA REGULAMENTAR CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO é matéria bastante controvertida**, que não merece sustentar. **Se das informações inexatas originaram autos de infração das contribuições com as respectivas multas de ofício, não cabe a aplicação concomitante da multa por informações inexatas**” e “[...] mutatis mutandis, explanado no PARECER PGFN/CAT/Nº 433/2009 ao analisar a aplicação da multa prevista na Lei nº 8.212/2001 para informações inexatas nas declarações de contribuição previdenciárias [...]” (...);

[...]

34. Registre-se que tal multa, dirigida a punição de ambas as condutas, não deve ser cumulada com outra penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória decorrente da não entrega, ou da entrega inexata, da mesma declaração (a exemplo da multa do art. 32-A, II já referido), sob pena de inaceitável bis in idem. A multa prevista nos dispositivos acima descritos deve ser aplicada nos caso de apresentação de declaração com informação omitida, inexata ou incompleta para a qual não seja efetuado lançamento de ofício do tributo devido cominado com a multa estabelecida no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96.

- Pela **observância da teoria da absorção, segundo a qual “[...] a acusação fiscal de natureza mais grave absorve a de grau mais leve**, para assim, reduzir a presente autuação fiscal. Os tribunais administrativos sabiamente têm proferido decisões em que imperioso é o cancelamento de uma das penalidades diante da interconexão dos fatos, requisito observado no presente caso, já que a aplicação da multa agravada junto a multa isolada

preenche um dos requisitos básicos para que a teoria leve ao cancelamento de infrações tributárias”.

- Assim, o afastamento da multa agravada ou da multa isolada, é medida que se impõe, acolhendo-se a teoria da absorção, e o conseguinte cancelando integral da multa.

(...)

Os responsáveis tributários Infiniti Tecnologia em Fundação Ltda, Kinusi Usinagem e Forjaria de Metais Eireli, Lokal Comercial Eireli e W.M. Laminação e Fundação Ltda apresentaram impugnação com argumentações semelhantes entre si, bem como com a impugnação apresentada pelo contribuinte GDRW Comércio de Não Ferrosos Ltda.

Desta forma, este relatório limitar-se-á a apresentar as argumentações distintas que irão influenciar diretamente o litígio.

Os responsáveis tributários argumentam:

- Pela nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária em razão da preterição ao direito de defesa dos sujeitos passivos solidários, pois ao deixar de lavrar um PAF para cada sujeito incluído, a fiscalização levou meses para promover o lançamento, restando ao sujeito passivo solidário exíguo prazo de 30 (trinta) dias para a defesa.
 - Que a Autoridade Tributária deixou de intimar todos os responsáveis solidários da integralidade dos termos de lançamento, malferindo o princípio do devido processo legal, mais precisamente da ampla defesa e contraditório, esculpido no inciso LV, art. 5º. da Constituição Federal, bem como inobservando os art. 26 e 28 da Lei nº 9.784/99:

Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência da decisão ou a efetivação de diligências.

Art. 28. DEVEM ser objeto de intimações os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direito e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse.
 - Que não restam dúvidas quanto a nulidade prevista no inciso II, art. 59, do Decreto nº 70.235/72.
 - Que todos os responsáveis solidários deveriam ter sido intimados da integralidade dos documentos de constituição do crédito tributário.
- Pela improcedência da multa qualificada, em razão de a Autoridade Tributária não ter logrado “[...] descrever e principalmente comprovar a subsunção, em tese, da conduta do contribuinte ao tipo sancionador, ou seja, de que houve de forma cabal e incontroversa, ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou

retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.”.

- Que **“Inexiste nos autos prova de conduta deliberada que encerre evidente elemento volitivo e por intermédio do qual o agente tenha desejado e produzido o resultado almejado”.**
- Que **o termo de Sujeição Passiva Solidária é impreciso quando ao elemento subjetivo do tipo, apresenta fundamentação imprecisa e deficiente e, desta forma, estariam afrontados os princípios da ampla defesa e do contraditório.**
 - Que **“A fiscalização não logrou êxito em demonstrar QUALQUER comportamento do sujeito passivo solidário, senão a existência de algumas operações entre elas.** Não descreve UM comportamento pessoal ou personalíssimo sequer, ou mesmo, qual o ato praticado ou a infração a lei, contrato ou estatuto. Mesmo porque, sequer se deu ao trabalho de diligenciar nas empresas tidas por sujeição, a fim de enriquecer seus argumentos e demonstrar um mínimo de contribuição ao resultado”.
 - Que **“O agente fiscal não logrou êxito em comprovar, de forma substancial, precisa e categórica, a conduta dolosa da empresa e, menos ainda, de seus sócios e ou administradores, que pelo simples fato de serem os mesmos, não convencem”.**
- Que **o termo de sujeição passiva solidária não apresenta individualização das condutas e precisão dos fatos caracterizadores.**
- Que **“[...] houve ainda VIOLAÇÃO AO DISPOSTO na PORTARIA RFB 2284/2010, onde, na identificação de pluralidade de sujeitos passivos, o fisco na formalização da exigência, DEVERÁ (!) reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado [...]”.**
- Que houve sujeição passiva em relação a multa isolada (MULDI).

(...)

Os responsáveis tributários Dettilio Participações Eireli e WMS Participações Eireli apresentaram impugnação com argumentações semelhantes entre si, bem como com as demais impugnações já apresentadas anteriormente.

Desta forma, este relatório limitar-se-á a apresentar as argumentações distintas que irão influenciar diretamente o litígio.

Os responsáveis tributários **argumentam** que (...):

O fisco federal SE APROVEITA da redação pouco clara do art. 124, do CTN para tentar imputar a responsabilidade de débitos tributários da pessoa jurídica atuada a terceiros que não realizaram o fato gerador tributário ou

que não se vinculam a ele diretamente. Contudo, **o fato de ser uma empresa sócia de uma empresa, ou uma relação financeira, de grupo econômico ou a realização de negócios jurídicos, simplesmente, NÃO É HÁBIL para impor solidariedade tributária**, pois o dispositivo aludido não tem a extensão e alcance pretendidos.

No Direito Tributário, A SOLIDARIEDADE NÃO PODE SER PRESUMIDA NEM PODE DECORRER DA VONTADE DAS PARTES, mas sempre advém de norma expressa da legislação

[...]

A interpretação mais adequada do art. 124, I para fins de existência de solidariedade tributária é aquela que considera que **O INTERESSE COMUM NÃO É ECONÔMICO (efetivação do negócio), e sim que se trata de um interesse jurídico.**

Desta forma, **o interesse comum SE REFERE A PESSOAS QUE TENHAM PARTICIPAÇÃO NO FATO GERADOR, OU SEJA, QUE O TENHAM PRATICADO CONJUNTAMENTE.** Embora possam possuir interesse econômico, não têm interesse jurídico no fato gerador.

(...)

Os responsáveis tributários Tiago Rodrigo Dettilio e Weber Micael da Silva apresentaram impugnação com argumentações semelhantes entre si, bem como com as demais impugnações já apresentadas anteriormente.

Desta forma, este relatório limitar-se-á a apresentar as argumentações distintas que irão influenciar diretamente o litígio.

Os responsáveis tributários **argumentam** que:

Vale desde já destacar que **o processo administrativo SEQUER foi incluído no ECAC para que pudesse o sujeito passivo solidário acessar TODOS os fatos e documentos, bem como suas particularidades.** Tal afirmação poderá, senão deverá, sob pena de afronta aos princípios do devido processo legal administrativo, ampla defesa e contraditório, ser certificada preliminarmente ao julgamento.

Em sessão de julgamento realizada em 22 de abril de 2021, a 5ª Turma de julgamento da DRJ02 deu procedência parcial à impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2016

Ementa:

IRPJ. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA EMITIDAS POR EMPRESAS COM SÓCIOS EM COMUM. AUSÊNCIA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE SAÍDA NA FISCALIZADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PROCEDÊNCIA.

Constatada pela fiscalização a reiterada emissão de notas fiscais de entrada realizada por diversas empresas que apresentam em seu quadro societário pessoas físicas ou jurídicas que também integram o quadro societário da empresa fiscalizada, sem a emissão de nota fiscal de saída por essa, e não comprovado nos autos pelo fiscalizado e pelos emitentes das notas fiscais que essas, embora emitidas apresentando o contribuinte fiscalizado como remetente, possuíam outro(s) remetente(s), fica caracterizada a omissão de receitas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

Ementa:

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário deve observar os preceitos do artigo 142 do CTN combinado com os preceitos constantes do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72. Os casos de nulidade do auto de infração estão previstos no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. Portanto, ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, não havendo vício no lançamento e nem afronta ao art. 142 do CTN quando os fatos que motivaram a autuação estão precisamente descritos no relatório de fiscalização, demonstrados, acompanhados da fundamentação legal e efetivado por autoridade competente.

PROCEDIMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Súmula CARF nº 46, vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Identificados pela autoridade tributária lançadora elementos que caracterizem a prática de sonegação, fraude e/ou conluio, em conformidade com os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, mediante conduta dolosa, direta ou indireta, nasce para essa o poder-dever de realizar a qualificação da multa, na forma do comando legislativo previsto pelo art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, em virtude da sua atividade se encontrar vinculada por força do disposto no art. 3º, da Lei nº 5.172/1966 (CTN).

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. ART. 124, I, DO CTN.

A responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN, não deve ser aplicada de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara entre a conduta praticada pelo responsável solidário e a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, devendo a autoridade tributária lançadora efetuar a subsunção entre a conduta do responsável solidário no plano fático a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária, demonstrando o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. A ausência dessa vinculação acarreta na exclusão do vínculo de responsabilidade solidária imputada no lançamento tributário.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. ART. 135, III, DO CTN.

A imputação da responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, impõe a Autoridade Tributária a obrigação de efetuar a subsunção do plano fático ao plano jurídico ao responsabilizar o sócio administrador, demonstrando e comprovando quais os atos foram por esse praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, relacionando referido(s) ato(s) a lei e/ou dispositivo do contrato social ou estatuto violados, devendo ser afastada quando o “Termo de Verificação Fiscal” se revela deficiente ou ausente de subsunção.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é um débito para com a Fazenda Nacional e, nessa condição, é passível de juros de mora a partir do seu vencimento, de acordo com o estabelecido na Súmula CARF nº 108.

TEORIA DA ABSORÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A observância da teoria da absorção emprestada do direito penal para afastar multa prevista na legislação tributária foge a competência do contencioso administrativo, em razão de ausência de permissivo legal.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2016

Ementa:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ECD e ECF. INEXATIDÕES, INCORREÇÕES OU OMISSÕES

Identificado pela autoridade tributária no decorrer do procedimento fiscal que a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) apresentam inexatidões, incorreções ou omissões, é válido o auto de infração lavrado com a finalidade de exigir a multa estabelecida pela legislação tributária.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ECD. APRESENTAÇÃO NO DECORRER DO PROCEDIMENTO FISCAL À FISCALIZAÇÃO.

A apresentação da Escrituração Contábil Digital (ECD) tão somente à fiscalização, não a transmitindo ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, não tem o condão de afastar a multa estabelecida pelo art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, em razão de se encontrar em discordância com a com a Instrução Normativa RFB nº 1.420/2013 (ECD), em vigência à época dos fatos, art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 1.181 do Código Civil, c/c art. 39, inciso I, art. 39-A e art. 39-B da Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994, art. 78-A, caput e parágrafos, do Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996, e art. 2º do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, os quais estabelecem que os livros obrigatórios devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis, autenticação essa que poderá ser comprovada mediante recibo de entrega da ECD emitido pelo SPED, e que a escrituração deve ser encaminhada ao SPED na forma, prazo e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ECF. LUCRO REAL. APRESENTAÇÃO NO DECORRER DO PROCEDIMENTO FISCAL À FISCALIZAÇÃO.

A apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) tão somente à fiscalização, não a transmitindo ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, não tem o condão de afastar as multas previstas no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, em razão de se encontrar em discordância com o inciso I e § 3º, art. 8º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e Instrução Normativa (IN) RFB Nº 1422, de 19 de dezembro de 2013 (ECF), os quais estabelecem que, para os contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica pela sistemática do lucro real, a ECF é o Livro de Apuração do Lucro Real e deve ser encaminhada em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, conforme disciplinado em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O presidente daquele colegiado recorreu de ofício.

Regularmente citados, os responsáveis solidários não apresentaram contrarrazões ao recurso de ofício.

Cientificado em 03/06/2021 (fls. 873), o contribuinte interpôs, na mesma data, o recurso voluntário de fls. 879 e ss. Após, trouxe aos autos os memoriais de fls. 963 e ss, bem assim a petição de fls. 993 e ss.

A defesa reprisou as razões impugnatórias e, quanto à decisão recorrida, argumentou, em síntese:

- que “*não há nenhuma prova nos autos de que a GDRW tenha realizado tais vendas: (i) não há comprovação de recebimento, da GDRW, pelas vendas; (ii) não há comprovação de saída, dos estabelecimentos da GDRW, das sucatas*”

e produtos supostamente por ela vendidos, tanto via estoque (ou inventário) quanto via transporte; e (iii) não há comprovação do recebimento, pela GDRW, de recursos advindos desses terceiros”;

- *que “a GDRW não vendeu nada a essas empresas (...), houve erro na informação, prestada por esses terceiros (“clientes”), relativa ao remetente das mercadorias, uma vez que as notas-fiscais eram de compras realizadas de terceiros alheios à GDRW”;*
- *que “como a GDRW, desde o princípio da fiscalização, alegou que houve erro na informação do vendedor das sucatas e produtos, a fiscalização deveria, com a devida vênia, realizar diligência ou fiscalização nos supostos clientes da GDRW (apenas 2 empresas representam 96,71% do total das notas de compras), para confirmar quem verdadeiramente vendeu as sucatas e produtos a eles”;*
- *que “a hipótese de presunção simples de omissão de receitas, utilizada pela fiscalização para fundamentar a autuação fiscal, não permite o deslocamento do ônus da prova [negativa] para a contribuinte”;*
- *que “com base nos lançamentos contábeis que representam a movimentação financeira da empresa, que a GDRW não recebeu recursos que poderiam decorrer das supostas vendas imputadas a ela, uma vez que os ingressos de recursos advindos de terceiros (excluídos, por exemplo, as transferências de mesma titularidade, os resgates de aplicações e de poupança) são perfeitamente compatíveis com as receitas declaradas pela empresa em época própria”;*
- *que se “as vendas tivessem sido realizadas pela GDRW, o que se admite apenas para argumentar, os valores das omissões somados aos valores das receitas já declaradas pela empresa resultariam em um lucro kafkiano, na proporção de, aproximadamente, 50% do total das receitas auferidas pela empresa, algo inimaginável em qualquer mercado e em qualquer atividade empresarial”;*
- *que, fosse verdadeira a acusação, todo o contexto tornaria “a contabilidade imprestável para apurar o verdadeiro lucro real, o que obrigaria a fiscalização, na época, a apurar o IRPJ e a CSLL pelo lucro arbitrado, visto que o arbitramento do lucro é medida obrigatória, e não facultativa, baseada em condições postas pela lei”;*
- *que “a menção ao dispositivo do RICMS/SP (caput do art. 392) que permite o diferimento do ICMS para a momento da entrada das sucatas no estabelecimento do adquirente industrial, e de seu parágrafo 2º, que permite a emissão de apenas 1 nota fiscal, ao final do dia, em relação às aquisições*

de sucatas cujo peso é inferior a 200 kg, é apenas um argumento para justificar o motivo pelo qual as adquirentes das sucatas e produtos emitiram as notas fiscais de entrada. Por outro lado, se as empresas emitiram notas fiscais de compra de produtos acabados, e não de sucatas, com base no referido dispositivo legal e em seu parágrafo 2º, e se verdadeiramente tivessem adquiridos produtos, e não sucatas, esse seria um fato a ser avaliado na emitente das notas fiscais, e não na GDRW”;

- *que “com base nos históricos dos lançamentos a débitos nas (...) contas bancárias (...), realizamos somatório por histórico, chegando à conclusão de que os ingressos de recursos advindos de terceiros eram totalmente compatíveis com a receita declarada, em época própria, pela empresa. Assim, não há dúvidas de que a empresa não recebeu valores decorrentes das vendas que lhe foram imputadas pela fiscalização”;*
- *que, fossem os fatos verídicos, o arbitramento do lucro seria obrigatório, razão pela qual, “subsidiariamente ao pedido de improcedência do lançamento fiscal em razão da utilização de presunção sem amparo legal e sem comprovação inequívoca da realização de fato gerador do IRPJ e da CSLL, e mesmo após se demonstrar que a empresa não recebeu numerários equivalentes às vendas supostamente realizadas por ela, pleiteia-se pelo reconhecimento de ofício da nulidade do lançamento fiscal em razão da inadequação do lançamento fiscal com base no lucro real”;*
- *que, na linha do arbitramento do lucro, “a própria fiscalização sinaliza a imprestabilidade dos livros contábeis e fiscais da empresa, ao aplicar multa por omissões de informações nos arquivos da ECF e da ECD”;*
- *que, quanto à multa de ofício qualificada, “não restou comprovado cabalmente os indispensáveis elementos qualificadores de fraude, sonegação e omissão, restando ainda notoriamente controvertida e plenamente discutível a conduta da recorrente na forma como lançada”;*
- *que, quanto à multa regulamentar, “no item “80” do TVF (fl. 238), a fiscalização confirmou que, até onde foi possível verificar, os arquivos que foram entregues durante o procedimento fiscal estavam, sim, completos”;*
- *que “em relação à multa da ECF, pedimos pelo reconhecimento de ofício de nulidade do lançamento fiscal. A fiscalização, equivocadamente a nosso ver, fundamentou a multa, que deveria ser aplicada por erro na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) constante na ECF, [fundamentou] equivocadamente no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que trata da multa do e-LALUR (Livro eletrônico de Apuração do Lucro Real)”;*

- que, “*mesmo que se entenda possível aplicar a referida multa, importa observar que, no momento da autuação fiscal (em 11/2020), e em razão da retroatividade benigna determinada pelo art. 106, II, “c”, do CTN, o cálculo da multa deve observar o teor do inciso II c/c parágrafo único, do art. 12, da Lei n’ 8.218/1991, uma vez que a ECF é obrigação acessória entregue no ambiente do SPED. Assim, o valor da multa deveria se limitar a 1% da receita bruta de cada trimestre, separadamente, que é o período a que se refere a escrituração que serve para apurar o IRPJ objeto de autuação fiscal (por trimestre)*”;
- que é cabível a “*aplicação do redutor de multa, de 75% do valor total, previsto no inciso II do parágrafo único do art. 12, da Lei n’ 8.218/1991, uma vez que a empresa retificou a ECF e entregou à fiscalização, durante o procedimento fiscal, promovendo o acesso mais célere às informações fiscais e contábeis da empresa*”;
- que, o referido nos dois argumentos acima, também se aplica à ECD;
- que junta seus extratos bancários, pelos quais “*comprova que não recebeu recursos, das empresas que informaram terem adquirido mercadorias e produtos da GDRW, compatíveis com os valores que foram considerados na base de cálculo do lançamento fiscal por omissão de receitas*”;
- que junta a “*Planilha “ECD CONTA CAIXA E BANCOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS COM HISTÓRICO 1 2 E 3 TRIMESTRES”, que representa todos os lançamentos contábeis, com contrapartida, constantes nas contas “caixa” e “bancos”, cujos históricos estão segregados por cor (mais adiante apresentaremos planilha que resume os lançamentos por histórico, para fins de comprovar que a movimentação financeira da empresa, decorrente de recursos advindos de terceiros, é compatível com a receita declarada pela empresa em época própria)*”;
- que junta a “*Planilha “EXTRATOS BANCARIOS RECEBIMENTOS DE INFINITI KINUSI LOKAL E W M 1 2 e 3 TRIMESTRES 2016”*”: nesta planilha, destacamos, em cores (amarelo, para empresa Infiniti, e verde para a empresa Kinusi), apenas os lançamentos decorrentes de recursos ingressados nas contas bancárias da GDRW que tiveram origem nas empresas que emitiram notas de compras indicando a GDRW como vendedora”;
- que junta as “*planilhas “EXTRATOS BANCARIOS RECEBIMENTOS X OMISSAO DE RECEITAS” e “MOVIMENTACAO FINANCEIRA X RECEITA DECLARADA 1 2 E 3 TRIMESTRES”*”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator:

O recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade, inclusive quanto ao que dispõem o artigo 34 do Decreto nº 70.235/72 e o artigo 1º da Portaria MF nº 02/23. Logo, dele conheço.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos legais. Assim, merece, igualmente, ser conhecido.

O objeto do recurso de ofício é a exclusão dos responsáveis solidários do pólo passivo.

Sobre o tema, assim se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância:

Inicialmente, insta observar que **a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN, não deve ser aplicada de forma indiscriminada**, sem uma delimitação clara entre a conduta praticada pelo responsável solidário e a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, **devendo a autoridade lançadora efetuar a subsunção entre a conduta do responsável solidário no plano fático a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária**, demonstrando o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

O simples fato de empresas integrarem grupo econômico e/ou possuírem sócios em comum não permite a responsabilidade tributária com base no art. 124, inciso I, do CTN.

Por sua vez, **é possível observar dos argumentos apresentados pela d. Autoridade Tributária que este não trouxe aos autos os elementos disciplinados no Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018**; o qual, em síntese conclusiva, expõe que:

(...)

A argumentação de que o interesse comum nas situações descritas decorre da redução dos tributos devidos se revela deficiente para a imposição da responsabilidade solidária estabelecida pelo art. 124, inciso I, do CTN, **em razão de a redução da carga tributária recair tão somente sobre o contribuinte que omitiu a receita**.

A tais fatos deve ser acrescentado que **as empresas do grupo econômico emitentes das notas fiscais de entrada o fizeram apresentando a fiscalizada como remetente e, portanto, não houve uma conduta no sentido de omitir o real remetente**.

Desta forma, voto no sentido de afastar a aplicação do art. 124, inciso I, do CTN, as pessoas jurídicas, em virtude da deficiência argumentativa e probatória na imposição do vínculo de responsabilidade.

Por sua vez, a **imputação da responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, impõe a Autoridade Tributária a obrigação** de efetuar a subsunção do plano fático ao plano jurídico ao responsabilizar o sócio administrador, **demonstrando e comprovando quais os atos foram por esse praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, relacionando-os a(s) lei(s) e/ou dispositivo(s) do contrato social ou estatutos que foram violados**; devendo ser afastada quando o “Termo de Verificação Fiscal” se revela deficiente ou ausente de subsunção.

In casu, a d. Autoridade Tributária deixou não somente de delimitar o fato típico indesejado pelo ordenamento jurídico que fora praticado pelo responsável tributário, **mas também de realizar a subsunção deste fato à(s) lei(s) e/ou dispositivo(s) do contrato social ou estatuto que fora(m) violado(s)**; deixando, ainda, de balizar quais as leis e/ou dispositivo(s) do contrato social ou estatuto que deixaram de ser observados pelo responsável tributário.

Em face do exposto, embora possível o vínculo de responsabilidade tão somente com o elemento subjetivo dolo gênero, e não dolo espécie ao sócio administrador, voto no sentido de afastar a aplicação do art. 135, inciso III, do CTN, aos sócios administradores, em virtude da deficiência argumentativa e probatória na imposição do vínculo de responsabilidade. (Grifos do original omitidos. Grifei)

E, mais adiante, disse aquele relator:

Em que pese já haver manifestação neste voto no sentido de afastar a responsabilidade tributária que fora imputada pelo lançamento, referido afastamento será submetido à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, razão pela qual poderá ser afastada por àquele E. Tribunal Administrativo e, desta forma, este relator irá se manifestar sobre a imputação da multa isolada aos responsáveis tributários.

De fato assistem razão os responsáveis tributários. In casu, foi imputada aos responsáveis tributários a responsabilidade pelo descumprimento de uma obrigação acessória; a qual, de per si, além de não ser responsabilidade destes, estes não contribuíram para o inadimplemento de referida obrigação acessória.

Desta forma, voto no sentido de **afastar a responsabilidade tributária imputada aos responsáveis tributários em relação a multa isolada (MULDI)**. (Grifos do original omitidos. Grifei)

Irretocável a decisão recorrida.

As imputações de interesse comum e de violação à lei ou ao estatuto foram formuladas sob insuficiente escopo acusatório – meramente indiciário –, não devendo, por conseguinte, serem mantidas.

A imposição de responsabilidade tributária solidária é medida de elevada repercussão pernóstica na esfera patrimonial do responsabilizado, não podendo subsistir ao amparo da dúvida.

A decisão de primeira instância foi precisa ao apontar as lacunas acusatórias, quanto à matéria, no respeitável procedimento fiscal. Por tal razão, o entendimento lá consignado há de ser mantido por seus próprios fundamentos.

Acertado, pois, o afastamento da responsabilidade solidária daqueles sob tal condição arrolados.

De outro lado, o mérito da infração tributária resistiu ao julgamento da instância de piso, motivo pelo qual foi objeto de recurso voluntário.

Consoante o relatado, a recorrente foi acusada de omissão de receita ante a identificação de notas fiscais de entrada, emitidas por outras sociedades. Daqueles documentos, constavam a recorrente como a fornecedora dos produtos lá descritos.

A constatação se deu mediante o cotejo eletrônico entre (i) o somatório de notas fiscais – de saída (emitidas pela recorrente) e de entrada (emitidas por terceiros) – (ii) e a receita oferecida à tributação pela recorrente.

Diante de tal quadro fático, a recorrente foi intimada a esclarecer a divergência de valores.

Em atendimento ao comando persecutório, a recorrente, em síntese, afirmou não ter sido a fornecedora dos produtos objeto das notas fiscais, aventando que a legislação tributária estadual atribui tratamento diferenciado a “*sucatas*”. Concluiu, assim, que a emissão daquelas notas, pelos terceiros, poderia ter sido providência nesse sentido, porém com erro na identificação do fornecedor, que, nesses casos, deveria ser o próprio emitente das notas.

Pois bem.

Ainda que, na prática, a condução monocórdica do procedimento fiscal não se revele a mais eficiente, é preciso admitir que a doutrina clássica e a jurisprudência dominante ainda têm a fase pré-processual como inquisitorial. Por tal razão, a participação do sujeito passivo, nessa etapa, é regra geral dispensável (com exceções, tais como ilustra o RIR/18, em seus artigos 66, § 1º; 603, incisos II, IV e VII; 772; 913), sendo mera possibilidade com a qual o Poder Público, no cumprimento do seu mister, pode contar para o melhor esclarecimento dos fatos.

Entretanto, como sói ser em todo o proceder da Administração Pública, o atuar estatal deve se amoldar à legalidade. Especificamente em matéria tributária, o artigo 142 do CTN, em seu parágrafo único, impõe que “*a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória (...)*”. Evidentemente, a vinculação a que alude a norma é a adstrição à lei.

Nesse contexto insta observar que o RIR/2018 assim determina:

Art. 902. **O lançamento será efetuado, de ofício, quando o sujeito passivo** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77 ; Lei nº 2.862, de 4 de setembro de 1956, art. 28 ; Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 149 ; Lei nº 8.541, de 1992, art. 40 ; Lei nº 9.249, de 1995, art. 24 ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 12):

I - não apresentar declaração a que esteja obrigado;

II - **deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;**

III - fizer declaração inexata, assim entendida como a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou o recolhimento do imposto sobre a renda devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos; e

VII - tenha apresentado declaração de compensação considerada não declarada e o débito não tenha sido confessado.

Parágrafo único. O lançamento de ofício, além das hipóteses previstas neste artigo, será aplicado àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto sobre a renda, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

(...)

Art. 909. **Será feito o lançamento de ofício**, inclusive (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79, caput e alíneas “a” ao “c”):

I - arbitrando-se os rendimentos a partir dos elementos de que dispuser, nas hipóteses de falta de declaração;

II - abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e **fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;** e

III - computando-se as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimento tributável de acordo com os elementos de que dispuser, nos casos de declaração inexata.

§ 1º **Os esclarecimentos prestados só poderão ser refutados pela autoridade administrativa lançadora com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou de inexatidão** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79, § 1º).

§ 2º Se ocorrer a inexatidão, quanto ao período de apuração de competência de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento do lucro, será observado o disposto no art. 285. (Grifei)

O que se observa, portanto, é que, de fora a parte as situações em que a norma impõe a intimação do contribuinte no curso do procedimento fiscal, tal medida é facultativa e de iniciativa da autoridade que preside a investigação tributária.

A aludida faculdade se concretiza quando os elementos colacionados unilateralmente pela fiscalização se revelam insuficientes para que, fora de dúvida razoável, se efetue o lançamento. Trata-se de aplicação, *a contrario sensu*, a súmula nº 46 deste Tribunal administrativo.

Não obstante, uma vez intimado o sujeito passivo – seja por imposição legal ou por opção da autoridade fiscal –, o procedimento administrativo só deve prosseguir em curso inalterado nas seguintes hipóteses legais: (i) ausência de resposta (recusa ou silêncio deliberado); ou (ii) resposta não satisfatória.

A primeira hipótese é de falta de consequência óbvia. Afinal, não haveria como a autoridade fiscal, reagindo a resposta incorrente, encontrar motivos para realinhar a ação fiscal.

Porém, diante do elevado grau de subjetivismo da segunda hipótese (resposta do contribuinte avaliada como incipiente), o legislador houve por bem impor critério normativo para que se afirme o caráter não satisfatório dos esclarecimentos prestados: a existência de elemento seguro de prova ou de indício veemente de falsidade ou inexatidão da resposta.

Assim, tendo sido requerido esclarecimentos ao sujeito passivo, o lançamento só pode ser efetuado acaso a autoridade fiscal logre demonstrar a falsidade ou a inexatidão da resposta que lhe fora ofertada.

Evidentemente, que não se presta aos papéis de “elemento seguro de prova” e nem de “indício veemente”, o mesmo fato que ensejou dúvida na autoridade fiscal, ao ponto de incliná-la a demandar esclarecimentos do investigado. O mesmo se diga – apenas para registro – quanto aos esclarecimentos fruto de previsão legal de intimação prévia, situação em que a dúvida apenas se desloca do racional executivo para o legislativo.

Malgrado, foi exatamente o que se deu no caso presente.

A existência de notas fiscais de entrada, emitidas por terceiros, apontando a recorrente como fornecedora de produtos, foi o fato que impulsionou o Fisco a inquiri-la sobre a efetiva ocorrência das correspondentes operações comerciais.

Contudo, diante da resposta negativa da recorrente, quanto a sua participação no negócio jurídico, a fiscalização não adotou medidas suficientes para desqualificar o afirmado pela investigada. E tal proceder atrai duas consequências: (i) na fase procedimental, vício formal, por descumprimento do já transcrito artigo 909, § 1º, do RIR/18; e (ii) na fase processual, a

insubsistência material da acusação, por ausência de provas, resultante da inobservância do artigo 373 do CPC.

Isso porque, em síntese do caso em tela, a fiscalização impugnou o esclarecimento da investigada quanto ao teor das notas fiscais, com amparo no próprio teor que, antes, lhe apôs dúvida.

Dito de outra forma, na avaliação da mesma autoridade fiscal, os elementos que *prima facie* eram insuficientes para a concretização do lançamento, passaram, após os esclarecimentos da recorrente – com alegações de efetiva potencialidade defensiva, diga-se –, a serem suficientes, não apenas para infirmar as respostas da interessada, como para fundamentar o lançamento.

É bem verdade que o teor das notas fiscais não foi o bastante para a autoridade fiscal. Circunstâncias periféricas compuseram a teia de fatos que baseou a *opinio delicti*, dentre elas o fato de a recorrente comercializar os produtos relacionados nas notas fiscais, a existência de elementos comuns nos quadros societários (sugestiva de grupo econômico) e a falta de declaração, pela recorrente de rendimentos tributáveis no período de emissão das notas fiscais.

Inegavelmente, a existência das notas fiscais de entrada emitidas por terceiros, acompanhada pelas circunstâncias acima, faz nascer uma presunção simples de mera possibilidade de omissão de receitas.

Mas o *standard* probatório é claro no direito tributário: excetuando-se as situações de inversão do ônus e de presunção legal – hipóteses em que o caso concreto não se encaixa – a prova da omissão de receitas incumbe ao Fisco, ao passo que a prova da existência da despesa dedutível é atribuição do contribuinte.

Tampouco assim não fora, a fiscalização contentou-se com a presunção simples que exalou dos autos, sem nem mesmo atentar que a falta de escrituração de receitas, num cenário em que também ausentes notas fiscais de venda, é circunstância constrói coerência em favor do contribuinte, ao teor do artigo 226 do Código Civil. Afinal, a ele não incumbe escriturar suposta operação documentada exclusivamente por outro ente civil, com personalidade jurídica própria.

É de se destacar que poucas medidas investigativas teriam bastado para a elucidação do caso, tal como a circularização da ação fiscal sobre apenas duas sociedades “*clientes*” da recorrente, já que nelas concentravam-se mais de 90% das notas fiscais de entrada.

Diante de tal quadro, a questão seria de uma espécie de “*absolvição imprópria*” (por falta de provas) na esfera tributária, não fosse a recorrente lograr demonstrar notória compatibilidade entre a receita que constou em DRE e foi oferecida à tributação – R\$ 197.255.226,65 – e o tal de valores que ingressaram em suas contas bancárias – R\$ 203.820.389,88 –, consoante a documentação que acostou à petição de fls. 993 e ss, cuja tabela ao final das fls. 1.000 bem sintetiza.

Como se vê, além de quase 97% do ingresso de valores de “clientes” ter sido regularmente declarado ao Fisco, não seria crível que os R\$ 126.309.791,21 (conforme TVF, fls. 208, 220 e 223) supostamente omitidos houvessem circulado “por fora” das contas bancárias.

Relevante notar, ainda, que a recorrente não nega a existência de relações comerciais com as “clientes” apontadas pela fiscalização. Porém, isso se dá em monta financeira consideravelmente menor que aquela aventada pelo Fisco, vale dizer, apenas 10,39% (tabela de fls. 997) do fluxo que foi atribuído no auto de infração.

Sob tal quadro de ideias, além de restar incorrente a omissão de receitas auçada, goza de elevada verossimilhança a versão apresentada pela defesa, no que tange ao erro de preenchimento das notas fiscais de entradas pelos terceiros que lhe são vinculados.

Há mais razão para a tese defensiva quando se observa o comando do § 2º do artigo 392 do RICMS/SP (“§ 2º - Na entrada de mercadoria de peso inferior a 200 Kg (duzentos quilogramas), adquirida de particulares, inclusive catadores, **fica dispensada a emissão da Nota Fiscal referida no item 1 do parágrafo anterior para cada operação; deverá o contribuinte, ao fim do dia, emitir uma única Nota Fiscal pelo total das operações, para escrituração no livro Registro de Entradas.**”). De tal modo, era indispensável a realização de diligência para que se apurasse se o peso das mercadorias que ingressaram estaria dentro do limite de nota única, naturalmente com a identificação ficta do adquirente como sendo o fornecedor.

Não é por outra razão que no processo nº 10314.720471/2019-76, que trata dos mesmos fatos, porém contendo lançamento contra outro sujeito passivo, as decisões de primeira e segunda instâncias foram desfavoráveis à Fazenda.

Naquele processo, assim consta do voto condutor de primeira instância:

(...)

Contudo, mister se faz ressaltar que o caso em tela não se enquadra em nenhuma das duas hipóteses supracitadas. Conclui-se assim, que a Autoridade Fiscal efetuou os lançamentos tributários em questão com base em presunção simples ou comum, a qual, por si só em nada os desabona, pois são os indícios, ou fatos conhecidos, as bases da presunção simples. Em face de indícios veementes no sentido de que o fato jurídico tributário ocorreu, o lançamento deve ser formalizado.

Entretanto, efetuado o lançamento nessas condições, incumbiria à Fiscalização a demonstração inequívoca dos fatos elegidos como indícios de omissão de receitas, bem como a seriedade e consistência do vínculo com a infração, para que esta reste provada.

Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda deve estar fundada na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores se supõem presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se

algum elemento se ressentir de certeza, incumbe à Fazenda, o ônus de comprovar a sua existência.

No entanto, não foi isso que ocorreu.

Sobre o caso concreto, verifica-se que o fisco não juntou prova alguma de que as notas fiscais de entradas de compras efetuadas por terceiros onde a contribuinte aparece como participante correspondem às receitas da atividade da autuada.

A suposta omissão de receita está calcada unicamente na comparação efetuada pela fiscalização entre as contas contábeis de receita da impugnante com um levantamento de notas fiscais de entrada emitidas por terceiros (empresas com o mesmo quadro societário da fiscalizada).

A contribuinte, por sua vez, alega erro de preenchimento das notas fiscais quanto ao destinatário, uma vez que afirma tratar-se de entrada de mercadorias no seu próprio estabelecimento.

Outrossim, devo ressaltar que a omissão de receita que não foi pautada pela força da presunção legal demanda maior investigação fiscal para que a autuação se sustente. No caso, deveria a fiscalização ter provado, por exemplo, que as mercadorias efetivamente ingressaram no estabelecimento do destinatário das notas fiscais ou que houve pagamento pela compra desses produtos pelas empresas que emitiram as notas fiscais.

Desse modo, devo reconhecer que a omissão de receitas não foi comprovada, pelo fato de não ter o fisco reunido indícios suficientes que tivessem o condão de sustentar a autuação pautada em dispositivos que não trazem em seu bojo a força da presunção legal.

Assim, entendo que cabe razão à contribuinte. Pelo exposto, voto pela procedência da impugnação.

Não destoou do entendimento acima, o colegiado de segunda instância, valendo conhecer o seguinte trecho do voto do i. Relator do caso:

A controvérsia reside na alegada omissão de receita pela contribuinte, com base em Notas Fiscais Eletrônicas (NFEs) de entrada emitidas por terceiros que a indicam como vendedora de mercadorias. A recorrente sustenta que houve erro no preenchimento dessas notas fiscais e que não realizou as vendas.

Inicialmente, cumpre ressaltar que o ônus da prova da ocorrência do fato gerador do tributo recai sobre o Fisco, conforme o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN). No caso em tela, a Autoridade Fiscal utilizou-se de presunção simples para fundamentar a autuação, o que, por si só, não desloca o ônus da prova para a contribuinte.

A presunção simples, como meio de prova indireta, exige a presença de indícios concretos que a sustentem. No presente caso, a mera existência de NFEs de entrada emitidas por terceiros, sem a devida investigação sobre a efetiva ocorrência das operações, não constitui prova robusta da omissão de receita.

Ademais, a análise da movimentação financeira da recorrente, apresentada em seu memorial, demonstra haver de fato compatibilidade entre os ingressos de recursos e as receitas declaradas, o que fortalece a tese de que a empresa não recebeu valores relativos às supostas vendas omitidas.

Por fim, a aplicação da multa qualificada se mostra descabida, pois não restou comprovado o dolo ou a má-fé da contribuinte. A mera omissão de receita, ainda que comprovada, não configura, por si só, motivo para a qualificação da multa, conforme entendimento consolidado nas Súmulas nº 14 e nº 25 do CARF.

Diante do exposto, considerando a ausência de provas inequívocas da omissão de receita e a fragilidade da presunção utilizada pela fiscalização, voto pelo não provimento do Recurso de Ofício, mantendo a decisão da DRJ que julgou procedente a impugnação e exonerou o crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL.

Por todo o exposto, devem ser afastados os lançamentos de IRPJ e CSLL.

Prejudicadas as questões decorrentes, quanto à qualificação da multa de ofício e da incidência dos juros sobre a multa. Se assim não fosse, estes seriam mantidos, por se tratar de matéria sumulada; aquela seria afastada, ante a impossibilidade deste relator vislumbrar dolo onde nem sequer identificou infração à lei.

Quanto ao lançamento de multa regulamentar, assim se manifestou a fiscalização:

REGISTROS CONTÁBEIS

37. Verificamos que **a contabilidade da empresa, registrada no SPED-Contábil com a numeração abaixo, não contempla os lançamentos contábeis do ano todo de 2016, mas iniciam-se em 01/11/2016 e vão até 31/12/2016**, abordando, portanto, dois meses de registros. A ECF – Escrita Contábil Fiscal também só apresenta registros referentes aos dois últimos meses do ano. Anexamos ao presente processo cópias de diversas contas contábeis como prova dos fatos (Docs. 04 a 07), bem como o Demonstrativo do Resultado Líquido do Período Fiscal, da ECF (Doc. 08). A descrição pormenorizada desses fatos, bem como as justificativas do contribuinte, se encontram no tópico “Das multas isoladas (MULDI)” mais adiante. As declarações junto ao SPED têm as seguintes identificações:

(...)

DAS MULTAS ISOLADAS (MULDI)

76. O contribuinte apresentou ECD – Escrita Contábil Digital e ECF – Escrita Contábil Fiscal de 2016 contemplando apenas dois meses de registros das operações da empresa (novembro e dezembro de 2016).

77. Intimado sobre a ECF, através das Intimações Fiscais 01/2019, 02/2019, 07/2020 e 08/2020, **o contribuinte se justificou alegando que foi efetuada mudança de contador, por desacordo comercial, em 01/10/2016, e que os**

arquivos foram apresentados parcialmente para correção futura, mas que não foi possível fazer as correções em função do que dispõe o Ato Declaratório 53/2018, que reproduz o texto da IN 1.774/2017, que no parágrafo 4º do artigo 7º estabelece que somente é “admitida a substituição da ECD até o fim do prazo de entrega relativo ao ano calendário subsequente”. E conclui o contribuinte alegando que, como não foi possível retificar a ECD, também não foi possível retificar a ECF, pois o ECD é a base de informações para a ECF (Resposta às Intimações Fiscais 01/2019 e 07/2020).

78. O prazo normal de entrega da ECD estabelecido pela IN 1.594/15 era até o último dia útil de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a declaração, de modo que a retificação poderia ocorrer até o ano seguinte a esse limite, ou seja, último dia útil de maio de 2018, que ocorreu no dia 31. Ou seja, pela legislação o contribuinte tem um ano após o término do prazo regulamentar para fazer as alterações ou complementações que julgar necessárias na ECD e não o fez, e alega esse fato para não ter retificado a ECF. Na Intimação Fiscal 07/2020, item 02, solicitamos que o contribuinte informasse quais as providências que foram tomadas para a solução do problema. O contribuinte juntou cópia de tela de email enviado ao faleconosco-sped-ecd@receita.fazenda.gov.br, que dá a entender que enviou à Receita Federal, em anexo, cópia das telas demonstrando o erro na transmissão dos arquivos. Mas não apresentou a esta fiscalização essas cópias de telas demonstrando erro de transmissão, nem apresentou qualquer resposta oficial ao e-mail enviado.

79. **O próprio texto do contribuinte em resposta a nossa intimação não fala em erro de transmissão, mas que enviou parcialmente para correção futura, de modo que o problema não ocorreu por questões alheias à sua vontade.** Também não demonstrou ter aberto qualquer processo ou protocolado qualquer pedido junto à Receita Federal para a solução do problema. Portanto, as pendências junto ao SPED-ECD e SPED-ECF permanecem até o presente momento desta auditoria, sendo que nenhuma outra providência o contribuinte tomou para buscar solução para o problema.

80. **Porém, quando intimado, o contribuinte apresentou os arquivos da ECF e da ECD à fiscalização e vimos, até onde foi possível verificar, que estão completos, com todos os meses, mostrando que possuía os arquivos à disposição da Receita Federal do Brasil.** Passamos a comentar cada caso especificamente.

ECF – Escrita Contábil Fiscal

81. A ECF foi apresentada junto ao SPED constando apenas dois meses de informações econômicas-fiscais da empresa. **O prazo normal de entrega da ECF estabelecido pela IN 1.633/16 era até o último dia útil de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a declaração. Não há prazo para a retificação. De qualquer modo, a multa é cabível pela apresentação da ECF com incorreções e omissões**, conforme determina a IN RFB 1.422/13, artigo 6º, com redação dada pela IN RFB 1.574/15, conforme abaixo:

(...)

82. De sua parte, o Decreto-Lei 1.598/77, com redação pela Lei 12.973/14, assim dispõe:

(...)

83. Posteriormente, em resposta a Intimação Fiscal, como já comentado, nos foi apresentada declaração completa em arquivo de segurança. Essa versão da ECF não foi apresentada junto ao SPED, vale dizer, não foi declarada. A multa foi aplicada sobre as diferenças de valores entre as duas declarações.

84. Portanto, aplicamos a multa sobre as diferenças dos principais valores autônomos declarados no Bloco L300 – Demonstração do Resultado Líquido do Período Fiscal, declaração componente do e-Lalur. Por autônomos, entendemos aqueles valores que não são resultados de contas aritméticas feitas no interior do próprio demonstrativo, como são o valor da Receita Bruta ou das Despesas Operacionais, deixando de aplicar multa naqueles valores que são consequência de somas ou subtrações aritméticas, como a Receita Líquida, por exemplo. **Os cálculos da multa sobre a ECF encontram-se no Doc. 14 e importou em R\$ 12.857.602,90, tendo por data do fato gerador o dia 31/07/2017, data de entrega desta declaração junto ao SPED, conforme Doc. 17, onde também consta o HASH CODE do arquivo considerado. As duas declarações que foram comparadas encontram-se no Doc. 08 e estão completas, porém filtradas por conta contábil para melhor visualização. Não houve o benefício da redução de 50%, pois até o encerramento deste trabalho, a pendência continuava a existir. Não foi aplicada multa pelo artigo 12 da Lei 8.218/91 pois esta, por não ser a multa aplicável à época dos fatos pela legislação então vigente, somente seria cabível se mais favorável ao contribuinte, o que não é o caso.**

(...)

ECD – Escrita Contábil Digital

86. Como comentado, o contribuinte entregou, junto ao SPED, a ECD com apenas dos meses do ano, novembro e dezembro, alegando que faria a retificação posterior, mas que não o fez. **Intimado, entregou a fiscalização o arquivo de segurança, que pudemos abrir e verificar que, em princípio, trata-se da escrituração completa, mostrando possuir a disposição da Receita Federal o arquivo magnético quando solicitado.**

87. Para estes casos, ou seja, apresentar declaração contendo incorreções ou omissões, a IN RFB 1.420/13, vigente à época dos fatos, assim dispunha:

(...)

88. Por isso, aplicamos aos referidos erros e omissões a multa do artigo 57 da MP 2.158/35-01, que assim dispõe (com redação dada pela Lei 12.873/13 e grifos nossos):

(...)

89. Por sua vez, o artigo 16 da Lei 9.7719/99 apenas confere à Receita Federal a atribuição de normatizar sobre as declarações acessórias:

(...)

90. Assim, relacionamos as principais transações comerciais da empresa, como compras de matérias primas e mercadorias, compra de máquinas, vendas de produtos e pagamento de despesas que foram localizadas na contabilidade e aplicamos o percentual da multa sobre a diferença entre o valor constante na declaração que se encontra no SPED e a declaração apresentada à fiscalização, o que **resultou numa multa de R\$ 15.668.646,27 para a ECD**, demonstrada também no Doc. 14, **tendo por data do fato gerador o dia 30/05/2017, data de entrega desta declaração junto ao SPED**, conforme Doc. 17. As contas contábeis objeto das multas encontram-se nos Docs. 15 e 16, em seus valores originais junto ao SPED e posteriormente alterados, no arquivo entregue à fiscalização, respectivamente. **Não foi aplicada multa pelo artigo 12 da Lei 8.218/91 pois esta, por não ser a multa aplicável à época dos fatos pela legislação então vigente, somente seria cabível se mais favorável ao contribuinte, o que não é o caso.** (Grifei)

De início, com bem assentado pela decisão recorrida, a absorção entre multas tributárias é instituto carente de previsão legal específica, razão pela qual não pode ser empregada no caso em tela. Vale a reprodução daquele voto quanto ao tema:

É importante observar que não há previsão legal na legislação tributária para a observância da teoria da absorção suscitada pelo impugnante, razão pela qual referida argumentação deverá ser afastada.

Por sua vez, a multa de ofício e a multa por inexatidões, incorreções ou omissões nas Escrituração Contábil Digital (ECD) e Escrituração Contábil Fiscal (ECF) possuem planos fáticos e hipóteses de incidência distintos e, desta forma, é possível a sua imposição de forma concomitante.

Enquanto a multa de ofício se encontra prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, e decorre do “lançamento de ofício”, as demais decorrem de inexatidões, incorreções ou omissões nas obrigações acessórias referenciadas.

Quanto ao mérito do lançamento da multa, a questão gravita sobre os efeitos da ECF e da ECD entregues à fiscalização, mas não transmitidos às bases de dados da Receita Federal.

Pois bem.

Os dispositivos que fundamentaram a exação falam no seu cabimento nos casos de não apresentação ou na apresentação com vícios.

Para a autoridade julgadora de primeira instância, a referida apresentação se perfaz unicamente quando a escrituração é “*transmitida anualmente ao Sped*”, ocasião em que sua autenticação é “*comprovada pelo recibo de entrega emitido pelo Sped*”, nos termos das instruções normativas que disciplinam os procedimentos de recepção eletrônica da ECF e da ECD.

O julgador de piso reforçou suas razões com dispositivos da lei civil que aludem à autenticação de livros contábeis junto ao registro público de empresas mercantis.

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento da instância inaugural.

A transmissão eletrônica dos arquivos de escrituração ao servidor de dados da Fazenda é apenas uma espécie do gênero apresentação, requerida pela norma que estabelece a penalidade.

Nem mesmo a autoridade fiscal ousou impor tamanha restrição de apresentação, para fins de imposição da multa, posto que sinalizou que aceitaria uma apresentação à Receita Federal comprovadamente realizada por e-mail ou por processo – como se ela, a autoridade fiscal, não fosse o órgão atuando num caso concreto. Vejamos:

78. (...) **O contribuinte juntou cópia de tela de email enviado ao faleconosco-sped-ecd@receita.fazenda.gov.br**, que dá a entender que enviou à Receita Federal, em anexo, cópia das telas demonstrando o erro na transmissão dos arquivos. **Mas não apresentou a esta fiscalização essas cópias de telas demonstrando erro de transmissão, nem apresentou qualquer resposta oficial ao e-mail enviado.**

79. O próprio texto do contribuinte em resposta a nossa intimação não fala em erro de transmissão, mas que enviou parcialmente para correção futura, de modo que o problema não ocorreu por questões alheias à sua vontade. **Também não demonstrou ter aberto qualquer processo ou protocolado qualquer pedido junto à Receita Federal para a solução do problema. Portanto, as pendências junto ao SPED-ECD e SPED-ECF permanecem até o presente momento desta auditoria, sendo que nenhuma outra providência o contribuinte tomou para buscar solução para o problema.** (Grifei)

Ademais, o direito tributário é regido pela verdade material. Sendo assim, não se revela adequado exigir providências de autenticação em estabelecimento de registro público, a título de mera formalização da apresentação com efeitos válidos junto ao Fisco, mormente quando se trata de procedimento de autenticação diferente daquele exigido pela própria autoridade julgadora.

Não bastasse, é a própria autoridade lançadora que afirmou que o recorrente *“entregou a fiscalização o arquivo de segurança, que pudemos abrir e verificar que, em princípio, trata-se da **escrituração completa**, mostrando possuir a disposição da Receita Federal o arquivo”* (grifei), de modo que não há que se falar em falta de apresentação ou apresentação com incorreções ou omissões.

Desta feita, insubsistente a multa regulamentar.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, para afastar os lançamentos, bem assim manter a exclusão das responsabilidades tributárias decididas no julgamento de primeira instância.

É como voto.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra