



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10320.726405/2023-15
ACÓRDÃO	1201-007.046 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DISTRIBUIDORA AUTOMOTORES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/07/2018 a 30/09/2018

ARBITRAMENTO. MEDIDA EXTREMA

O arbitramento dos lucros é medida extrema, que só deve ser adotada quando resta demonstrada a impossibilidade da apuração do lucro pela forma tempestivamente adotada pelo contribuinte, no caso, o lucro real trimestral. O fato de a autoridade autuante ter alegado imprestabilidade da escrituração a partir da análise da ECD de ano distinto (2019) implica a falta de prova da imprestabilidade relativa ao ano-calendário de 2018.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2018 a 30/09/2018

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

Não se aplica ao caso sub judice o princípio da não surpresa e da confiança, forte no artigo 146, do CTN, pois a alteração de critério jurídico se vincula à interpretações possíveis de uma mesma norma em relação aos mesmos fatos e ao mesmo contribuinte, o que não se vislumbrou no presente caso.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes e Neudson Cavalcante Albuquerque acompanharam o voto do relator pelas suas conclusões. O Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho foi designado para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto não votou por estar ausente momentaneamente.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Pires de Santana Filho - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

RELATÓRIO

O Acórdão Recorrido bem relata os fatos até a data de sua prolação.

“Por meio dos Autos de Infração, às folhas 24.419 a 24.589, foram exigidas da contribuinte acima qualificada as importâncias de **R\$ 711.019,27**, **R\$ 291.280,08**, **R\$ 616.880,54** e **R\$ 133.646,65**, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – **IRPJ**, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL**, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – **Cofins** e Contribuição para o Programa de Integração Social – **PIS**, respectivamente, acrescidas de multa de ofício de 150% e de juros de mora.

As exigências referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2018.

DO PROCEDIMENTO FISCAL

No “RELATÓRIO FISCAL” (f. 24.596/24.668), a fiscalização revela que a contribuinte atua no setor de comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários novos e usados, peças e acessórios novos e usados, manutenção e reparação de veículos automotores, etc.

Aduz que em sua Escrituração Contábil Fiscal (ECF), a fiscalizada optou pelo regime de lucro real trimestral.

Revela que no processo nº 11.234-720.298/2021-83 foi constituído, na mesma ação fiscal, crédito tributário de multa regulamentar por transmissão de escriturações com incorreções e omissões.

A fiscalização verificou que a Escrituração Contábil Digital (ECD) foi transmitida sem conter informações essenciais à Administração Tributária. A Escrituração Fiscal Digital-Contribuições (EFD-C) foi apresentada com registros que remontam receitas inferiores àquelas encontradas em vista das Notas Fiscais Eletrônicas e Notas Fiscais de Serviços acostadas aos autos. A fiscalizada absteve-se de apurar, escriturar, declarar e recolher valores à conta de IRPJ e CSLL, em virtude da omissão de informações na ECD e ECF, principalmente. Deste modo, a fiscalização

promoveu o arbitramento do lucro com fulcro no art. 530 do RIR/99 e art. 603 do RIR/2018.

Em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal de 12/04/2021, a fiscalizada revelou que sofreu sequestro cibernético de dados, conforme Boletim de Ocorrência (BO) registrado em 27/12/2018, comunicando a “PERDA PARCIAL DE NOTAS FISCAIS, MOVIMENTO DE CAIXA, DADOS DE ORDEM DE SERVIÇO, TÍTULOS FINANCEIROS, DADOS FISCAIS QUE COMPREENDE O PERÍODO DE 08 DE AGOSTO A 15 DE SETEMBRO DO CORRENTE ANO”.

A fiscalização assevera que a fiscalizada não informou a perda dos documentos ao órgão competente do Registro de Comércio, nem fez publicação do ocorrido, conforme art. 264 do RIR/99. Aduz que a empresa poderia ter regularizado a situação do terceiro trimestre de 2018 pelo auto arbitramento.

A fiscalização arbitrou o lucro com base na receita conhecida, a partir das vendas informadas nas notas fiscais eletrônicas informadas no SPED e notas fiscais de serviço. Apurou também omissão de receita decorrente de depósitos bancários cuja origem não foi justificada pela contribuinte, mediante intimação. Foi considerada a diferença entre a receita conhecida e o montante de depósitos bancários de origem não comprovada.

No que tange à multa de ofício básica de 75%, revela ser aplicável o agravamento de 50% previsto no inciso I do § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, pelo fato de a fiscalizada ter se silenciado quando intimada a justificar a discrepância verificada entre sua movimentação financeira bancária (R\$ 22.401.105,10) e a receita declarada à Receita Federal (EFD-Contribuições (R\$ 17.277.507,07).

Revela também ser aplicável a qualificação de 100% sobre a multa de ofício, pelo fato de a fiscalizada ter ocultado parte de suas entradas financeiras, bem como omitiu informações da ECD, ECF e omissão parcial de valores das saídas na EFD-C.

Imputou responsabilidade tributária solidária aos titulares e administradores da empresa autuada, os senhores AMADEU GUILHERME DE ARAÚJO COSTA (CPF 147.680.113-49) e DANIEL ARAGÃO DE ALBUQUERQUE (CPF 011.860.673-57), com fundamento no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) dentre outros dispositivos legais.

DA IMPUGNAÇÃO

A autuada teve ciência dos autos de infração em 01/07/2021 (f. 24.683).

AMADEU GUILHERME DE ARAÚJO COSTA e DANIEL ARAGÃO DE ALBUQUERQUE tiveram ciência dos autos de infração em 02/07/2021 (f. 24.762/24.764).

Inconformada, em 02/08/2021 (segunda-feira), a empresa autuada apresentou a impugnação de f. 24.786/24.808.

No item “I – DA TEMPESTIVIDADE”, a impugnante informa a tempestividade da impugnação.

No item **“II – DO JULGAMENTO CONJUNTO – TRIBUTOS REFLEXOS FORMALIZADOS COM BASE NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA”**, afirma que a impugnação refere-se aos quatro autos de infração (IRPJ, CSLL, Cofins e PIS), apurados com base nos mesmos elementos de prova.

No item **“II – DOS FATOS”**, a impugnante faz uma breve descrição dos fatos.

No item **“III – DO DIREITO”**, **“III.1 – DA IMPROCEDÊNCIA DAS AUTUAÇÕES DIANTE DE VÍCIO MATERIAL – IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL VIA ARBITRAMENTO – MEDIDA EXTREMA INJUSTIFICÁVEL – ECD 2018 SUBSTITUTIVA”**, alega que a fiscalização afastou o lucro real com base numa falsa premissa de inexistência de escrituração contábil regular, pois desconsiderou a substituição da ECD 2018 pelo contribuinte.

Aduz que o pressuposto para o arbitramento da renda tributável, é a omissão do sujeito passivo no que tange à escrituração contábil e demonstrações financeiras, aos esclarecimentos ou documentos que devem ser utilizados para o cálculo do tributo, bem como se houver ausência de dados que possibilitem apurar a base de cálculo real do imposto de renda. Nenhum desses argumentos poderá ser alegado se a fiscalização quedou-se omissa em analisar a ECD substitutiva de 2018, fato que facilmente poderia ter sido identificado, já que nos sistemas da RFB, consta a informação de ECD 2018 substituída.

Ressalta que o arbitramento é medida extrema e excepcional, aplicável quando a fiscalização se vê impedida de apurar o lucro real do período, quando esgotadas as possibilidades de apuração de tal lucro. Porém, não é o que ocorre no presente caso.

No item **“III.1.B – DA APURAÇÃO DO PIS E COFINS – EXCLUSÃO DAS RECEITAS SUJEITAS AO REGIME MONOFÁSICO – LEI 10.485/2002”**, salienta que, no tocante às cobranças reflexas de PIS e COFINS, em virtude do ramo de atividade da ora impugnante, concessionária de veículos, suas operações – excepcionados os serviços prestados - sujeitam-se ao regime monofásico, sendo as receitas decorrentes da venda de automóveis e autopeças sujeita à alíquota zero, a teor do que dispõe o § 2º, incisos I e II, do artigo 3º da Lei nº 10.485/02.

Alega que são improcedentes os autos de infração de PIS e COFINS, uma vez que a quase totalidade das receitas auferidas decorrem de produtos abarcados pela redução a zero da alíquota dessas contribuições.

Aduz que a própria fiscalização menciona a existência de receitas sujeita à alíquota zero.

A fim de reforçar a comprovação do ora alegado, a impugnante apresenta também o Livro Diário vinculado à ECD 2018 substitutiva (doc. 04), bem como planilha (DOC. 05) com a listagem detalhada de todas as notas fiscais eletrônicas de vendas vinculadas ao contribuinte – inclusive com as chaves de acesso -, a qual demonstra que a quase totalidade das operações com mercadorias estão abarcadas nos itens do Anexo à Lei nº 10.485/2002.

Alternativamente, requer a realização de diligência para constatação pela autoridade fiscal para aferição da alíquota efetiva de PIS e COFINS incidente sobre as operações envolvendo as atividades de comércio varejista de automóveis, caminhonetas e utilitários novos e usados, e, ainda, o comércio de peças e acessórios para veículos, como maneira de evitar o perecimento do direito da ora impugnante.

No item **“III.3 – DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS – ERRO NA APURAÇÃO – INCLUSÃO DE TRANSFERÊNCIAS E RESGATES DE APLICAÇÕES AUTOMÁTICAS ENTRE CONTAS DO MESMO TITULAR – COMPROVAÇÃO VIA DIF E RAZÃO CONTÁBIL”**, alega que, por conta de sequestro do banco de dados de ERP no período entre os meses de agosto e setembro de 2018 (justificativas e provas constantes das comunicações já acostadas no processo), as declarações de EFD-Contribuições referentes àqueles períodos não puderam ser apresentadas, sendo esta a razão da suposta discrepância/omissão de receitas entre os valores de receitas declarados no SPED Contribuições e os valores apurados com base nas movimentações financeiras bancárias.

A fim de comprovar o que aqui se sustenta, é acostado aos autos alguns dos extratos do livro razão analítico vinculado às contas contábeis (de ativo e passivo) de bancos, conforme plano de contas anexo (DOC. 06).

No item **“III.4 - DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA de 150% – INEXISTÊNCIA DOS REQUISITOS PREVISTO NO § 1º, DO ARTIGO 44, I, L. 9430/1996”**, alega que não se pode colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito tributário, como, por exemplo, a omissão de receitas, com a intenção em praticá-la de forma dolosa, conforme, aliás, prescrevem as Súmulas do CARF nºs 14 e 25:

Súmula CARF nº 14 A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25 A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Aduz que o não pagamento de tributos ou a apresentação de declaração inexata das receitas, não constituem prova suficiente para caracterizar dolo, fraude ou sonegação. Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa, qual seja, a intenção da parte de mudar os aspectos do fato gerador do tributo.

No item **“III.5 – DA IMPROCEDÊNCIA DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE 50%”**, alega a improcedência do agravamento da multa, posto ter atendido quase que na totalidade as informações requeridas pela fiscalização, fato que ainda é reforçado em razão de a autuação de omissão de receitas ter sido

apurada com base nos extratos fornecidos pela Impugnante, o que retira o indicativo de conduta dolosa.

No item “**IV - INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS – AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES PARA A CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA: MERAS INSINUAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO**”, alega que a simples infração à lei não pode, por si só, justificar a responsabilização pessoal do sócio com base no art. 135 do CTN, fazendo-se necessário comprovar a “**ATUAÇÃO PESSOAL E CONSCIENTE DO AGENTE**”, o que não foi feito no presente caso.

Aduz que não há qualquer prova de que o ora impugnante agiu com a finalidade de fraudar o erário. Ao contrário, suas condutas no curso da fiscalização corroboram o contrário, dadas as suas condutas objetivas de entregar todos os documentos que lhe foram solicitados.

O Acórdão Recorrido deu provimento parcial à Impugnação, atendendo ao pleito do contribuinte relativamente aos seguintes itens e pelas seguintes razões:

- Item **III.1 – DA IMPROCEDÊNCIA DAS AUTUAÇÕES DIANTE DE VÍCIO MATERIAL – IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL VIA ARBITRAMENTO – MEDIDA EXTREMA INJUSTIFICÁVEL – ECD 2018 SUBSTITUTIVA – O Acórdão Recorrido** entendeu que o arbitramento não se justificava pois a fiscalização analisou a ECD de 2019 e a partir dela inferiu que a escrituração seria imprestável, quando a autuação referia-se apenas a 2018, razão pela qual a ECD de 2018 é que deveria ter sido analisada para que a conclusão fiscal se sustentasse. Entretanto, manteve o arbitramento com relação ao 3º trimestre de 2018 porque a própria Recorrente teria afirmado que perdeu os registros de controle de caixa, notas fiscais, controle de ordem de serviço, contas a pagar e a receber, conforme registro em BO relativo ao período de 08/08/2018 a 15/09/2018. Manteve assim a autuação com arbitramento com base na receita conhecida apurada pelas notas fiscais do 3º trimestre e depósitos bancários de origem não comprovada pertinentes a este trimestre.
- Item “**III.1.B – DA APURAÇÃO DO PIS E COFINS – EXCLUSÃO DAS RECEITAS SUJEITAS AO REGIME MONOFÁSICO – LEI 10.485/2002**” – A este respeito, o Acórdão Recorrido deu provimento à Impugnação relativamente às receitas consideradas omitidas por aferição direta, pois das notas fiscais, analisadas em consonância com a EFD- Contribuições, seria possível identificar aquelas relativas à revenda de mercadorias, sujeitas à alíquota zero em virtude do regime monofásico de que trata a Lei nº 10.485/2002, art. 3º, § 2º, I e II. Já com relação às receitas de prestação de serviços manteve a autuação, porque não se aplica a alíquota zero. Também quanto as receitas consideradas omitidas a partir da presunção legal do art. 42 da lei nº 9.430/96, manteve-se a autuação dado que a lei nº 9.249/95, art. 24, §4º estabelece que, nos lançamentos de PIS e COFINS decorrentes de omissão de receitas, “não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, aplicar-se-á a esta a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica”. Como o arbitramento só foi mantido para o 3º trimestre de

2018, apenas as exigências de PIS e COFINS relativas aos meses de julho, agosto e setembro de 2018 foram mantidas, já que ao lançar o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Arbitrado, lançou o PIS e a COFINS pelo regime cumulativo, enquanto no Lucro Real (regime aplicado para o 1º, 2º, e 4º trimestres de 2018) o PIS e a COFINS são não-cumulativos.

- **Sobre os itens III.4 e III.5 (Multa Qualificada e Agravada)**, o Acórdão Recorrido asseverou que não houve aplicação de multa agravada, e que o agravamento sequer seria cabível pelo mero fato de a fiscalizada não ter respondido a uma intimação para esclarecer discrepâncias que resultaram na presunção de omissão de receitas. Já sobre a Qualificação da Multa de Ofício, entendeu pertinente sua manutenção por conta da reiteração da conduta também nos meses de janeiro a julho de 2018, embora para este período a autuação tenha sido cancelada e mantida apenas para o 3º trimestre. A manutenção da qualificação também foi justificada sob a alegação de que o contribuinte poderia ter regularizado sua situação procedendo ao “autoarbitramento” e deveria ter informado o sequestro de dados às autoridades competentes nos termos do art. 264 do RIR/99 (Junta Comercial e Receita Federal), mas preferiu não declarar nenhum valor devido no ano-calendário de 2018, o que caracterizou o intuito de sonegação.
- Por fim, sobre a responsabilidade tributária (item IV da Impugnação), asseverou que a responsabilidade dos sócios com base no artigo 135, III do CTN decorre de culpa ou dolo, alegando que “se houve a verificação de infração de lei como a sonegação, o sócio administrador responde pelo menos por culpa, já que tem a responsabilidade por culpa *in eligendo* ou *in vigilando* em relação aos atos de seus prepostos” Assim, manteve o crédito tributário conforme o seguinte quadro:

Ante todo o exposto, manifesto-me pela procedência parcial da impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário, nos seguintes valores:

Período de apuração	Tributo	Valor mantido (R\$)	Multa
3º T / 2018	IRPJ	167.325,08	150%
3º T / 2018	CSLL	71.359,55	150%

Período de apuração	PIS mantido (R\$)	Cofins mantida (R\$)	Multa
julho	1.649,55	7.614,88	150%
agosto	749,75	3.460,37	150%
setembro	428,74	1.978,81	150%

Tendo em vista o montante exonerado à época, declarou-se o Recurso de Ofício Necessário, que é objeto de outro processo.

RECURSO DE OFÍCIO

Desta Decisão RECORRO DE OFÍCIO, tendo em vista a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargo de multa em montante superior ao limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, do Ministro de Estado da Fazenda.

Cientificados os sujeitos passivos, apenas o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual alega, em síntese:

- **Item III.1 do Recurso - Nulidade parcial do Acórdão Recorrido.**

O Recorrente alega nulidade parcial do Acórdão da DRJ, pois ao manter a atuação pelo Lucro Arbitrado relativamente ao 3º trimestre de 2018, a DRJ acatou-a a partir de documentação de período diverso do fiscalizado (2019), já que reconheceu que a fiscalização não analisou a ECD de 2018, mas a de 2019, incorrendo em contradição (pois cancelou o restante da atuação justamente por conta deste erro de premissa da autoridade atuante) e ignorou o argumento do contribuinte de que transmitiu ECD relativa a 2018 retificadora antes do início da fiscalização (vide fls 24.810 e ss).

Assevera a defesa que a DRJ não poderia cancelar a atuação pelo Lucro Arbitrado relativamente aos 1º, 2º e 4º trimestres de 2018 por reconhecer que a autoridade atuante analisou a ECD de ano distinto, mas manter a atuação pelo lucro arbitrado relativamente ao 3º trimestre de 2018 tão somente com base nos relatos contidos no Boletim de Ocorrência, ignorando a ECD substitutiva de 2018 apresentada em 29/05/2020 via SPED antes do início da fiscalização (mas não analisada) em que sanou as principais deficiências da escrituração original de 2018 antes do início da fiscalização.

Afirma ainda que o Acórdão Recorrido não analisou o argumento da transmissão da ECD substitutiva.

Item IV.1 do Recurso – O Arbitramento do Lucro

O Recorrente alega que não poderia ser realizado o arbitramento, porque tem escrituração regular para todos os trimestres de 2018, transmitida em 29/05/2020 substituindo a escrituração original antes do início da fiscalização (fls. 24.810 e 24.811), notadamente considerando que o arbitramento é medida extrema.

Afirma que o motivo eleito pelo Acórdão Recorrido para cancelar a atuação relativa aos 1º, 2º e 4º trimestres de 2018 deveria ensejar o cancelamento integral da atuação, já que a premissa da atuação foi reconhecida como equivocada e, além disso, a ECD substitutiva não estava “zerada”, passando o Recorrente a fazer cotejo analítico das operações contidas na ECD que foram consideradas “omitidas” pela atuação e demonstrando estarem escrituradas no Livro Diário, Livro Razão, e transitadas pela DRE, visando a demonstrar a possibilidade de apuração do Lucro Real ou ao menos que a escrituração não seria “imprestável”.

Reitera que reconheceu erros de escrituração original de 2018, inclusive por força do sequestro de dados objeto do Boletim de Ocorrência, mas que a escrituração foi corrigida ao

longo dos anos, com a correção finalizada com a ECD substitutiva transmitida pelo SPED antes do início da fiscalização.

Item IV.2 do Recurso – PIS/COFINS – omissão de receita por presunção – 3º Trimestre de 2018

A defesa assevera, neste ponto, a inaplicabilidade dos arts. 118 e 748, § 2º da IN RFB nº 1.911/2019 (Lei nº 11.941/2009), pois para o caso em questão não se poderia dizer ser impossível “*identificar a natureza do produto que compõe a receita*”, já que as notas fiscais de vendas de mercadorias foram escrituradas nos livros Diário e Razão acostados às fls. 25.287-24.418 e 24.813-25.099, respectivamente, e o relatório emitido pela prefeitura municipal de Santa Inês-MA (fls. 23.749/23.760) permitiria aferir toda a receita obtida proveniente de prestação de serviços, conforme demonstrado em ECD e nas informações acostadas pelo auditor fiscal.

Item IV.3 do Recurso – Qualificação da Multa de ofício.

Alega que a acusação fiscal de dolo seria genérica (amparada na suposta omissão de receitas) e sem lastro documental, já que a documentação que permitiria qualquer inferência sobre a acusação não foi analisada por erro da fiscalização, que analisou a ECD de 2019, e da DRJ, que não analisou a ECD substitutiva de 2018, mas apenas a substituída. Afirma que a qualificação da penalidade foi fundamentada apenas da omissão de receitas, o que não permitiria verificar a presença do necessário intento doloso e ensejaria a aplicação das Súmulas CARF nºs 14 e 25.

Reforça também sua argumentação sobre a multa agravada que não chegou a constar dos lançamentos e foi de plano rechaçada pela DRJ, asseverando que a súmula CARF nº 133 impediria o agravamento da penalidade no presente caso.

Item IV.4 do Recurso – Responsabilidade dos sócios administradores

Reprisa ter tomado conduta diligente de recompor e retificar a escrita contábil e fiscal tempestivamente (antes do início de qualquer ação fiscal), que a mera omissão de receitas não configura elemento doloso e que tampouco se apontou condutas específicas dos sócios que caracterizassem seu dolo específico, sendo insuficiente a culpa *in eligendo* ou *in vigilando* para a responsabilização dos sócios, assim como são insuficientes alegações de genéricas, devendo o dolo ser demonstrado para cada sócio responsabilizado.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 - ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do Regimento Interno do CARF.

No mais, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço, exceto com relação aos argumentos relativos à responsabilidade dos sócios já que não há Impugnação nem Recurso Voluntário interposto em nome destes.

Pessoalmente, entendo tratar-se de matéria de ordem pública cognoscível de ofício, nos termos do artigo 485, VI e parágrafo 3º do CPC de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal.

“Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

(...)

VI - verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual;

V - reconhecer a existência de preempção, de litispendência ou de coisa julgada;

VI - verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual;

(...)

IX - em caso de morte da parte, a ação for considerada intransmissível por disposição legal; e

§ 3º O juiz **conhecerá de ofício** da matéria constante dos incisos **IV, V, VI e IX**, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.”

Entretanto, também entendo me encontrar impedido de apreciar as alegações trazida pelo Contribuinte para afastar a responsabilidade dos sócios, nos termos da Súmula CARF nº 172, vinculante aos membros deste Conselho, que passo a transcrever.

“Súmula CARF nº 172

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

Verificado que apenas o Contribuinte apresentou Impugnação e Recurso Voluntário, enquanto os sócios responsabilizados com base no art. 135, III do CTN não apresentaram defesa em nome próprio, o ataque à responsabilidade, por mais técnico que tenha sido, não pode ser conhecido por ilegitimidade do Contribuinte para tanto.

Muito embora a instância *a quo* tenha analisado tal parcela da defesa, o conhecimento pela instância de origem não se confunde com o conhecimento do Recurso Voluntário pelo CARF, também apresentado exclusivamente pelo Contribuinte.

Assim, conheço do Recurso Voluntário apenas em parte, deixando de conhecê-lo quanto ao ataque à responsabilidade tributária.

2 – PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

A preliminar de nulidade do Acórdão Recorrido confunde-se com o mérito no que diz respeito às premissas do arbitramento, e nesta parcela específica com o mérito será analisada.

Ainda assim remanesce como preliminar de nulidade um argumento defensivo que merece atenção. Trata-se do argumento de que o Acórdão Recorrido seria nulo por supostamente não ter analisado a alegação do contribuinte de que a autoridade autuante havia se calcado na ECD de 2018 **substituída** e não na **substitutiva** também relativa a 2018.

Este argumento não merece prosperar. A DRJ analisou a tese de defesa, mas vislumbrou que na realidade a autoridade autuante nem mesmo havia analisado a ECD de 2018, mas sim a de 2019, o que ensejaria com mais razão, consequência equivalente de improcedência do arbitramento, no caso reconhecido apenas para 3 dos 4 trimestres de 2018.

A tese defensiva foi, portanto, objeto de análise, inexistindo omissão ou nulidade dela decorrente.

3 – MÉRITO

3.1 – CONTRADIÇÃO DO ACÓRDÃO RELATIVAMENTE AO ARBITRAMENTO

Questão bastante distinta da alegada omissão apreciada como preliminar de nulidade é a alegada contradição do Acórdão Recorrido, por ter reconhecido a improcedência do Arbitramento como consequência do erro de premissa da fiscalização (análise da ECD do ano errado – 2019), mas tê-lo feito apenas para 3 dos 4 trimestres do ano de 2018. O Recorrente traz esta questão tanto em sede de preliminar, quanto de mérito, mas entendo ser questão de mérito.

A DRJ considerou que a fiscalização teria arbitrado o lucro da Recorrente para os 4 trimestres de 2018 a partir da análise da ECD do ano-calendário de 2019, premissa que impede a conclusão de que a escrita contábil era imprestável já que se referia a período distinto do autuado.

Contudo, calcando-se em relato do contribuinte acerca dos impactos do ataque cibernético sofrido no terceiro trimestre de 2018 e no Boletim de Ocorrência que dá conta de reportar o ataque às autoridades policiais, asseverou que essa *confissão* do Contribuinte de que dados relevantes para a transmissão da escrituração foram perdidos (como notas fiscais, controle

de ordem de serviço, contas a pagar e a receber) bastaria para manter o arbitramento com relação a este trimestre.

O Recorrente, por sua vez, vê contradição, pois independentemente dos efeitos do sequestro cibernético de dados informado no Boletim de Ocorrência e no atendimento da intimação, a premissa da autuação foi a análise da ECD de 2019, e não de 2018, o que deveria ensejar a improcedência da autuação toda.

O Recorrente também sustenta que tal falha na escrituração ocasionada pelo ataque cibernético foi sanada na ECD substitutiva de 2018, *que não foi analisada* muito embora tenha sido transmitida ainda antes do início da fiscalização e esteja anexada aos autos, o que também levaria à improcedência do arbitramento.

Passando à análise, verifico que a partir da fl. 24.810 o Recorrente acostou à Impugnação sua Escrituração Contábil Digital substituta do ano de 2018 transmitida em 29/05/2020 com os Livros Diário e Razão, que não se encontram zerados para nenhum trimestre do ano de 2018, e apresentam registros variados com o histórico das operações.

A fiscalização iniciou-se em 09/04/2021, conforme o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de fl. 02, bastante tempo após o a retificação da escrituração relativa ao ano de 2018.

A ECD referenciada pelo Relatório Fiscal dos Autos de Infração, acostada aos autos, por sua vez, refere-se ao ano-calendário de 2019, como bem afirmou o Acórdão Recorrido [(vide documentos anexos - (Doc.02-A) (Doc.02-B) (Doc.02-C) (Doc.02-D) (Doc.02-E)].

O Relatório Fiscal também assevera que a ECF [(Doc.03-A) (Doc.03-B) (Doc.03-C) (Doc.03-D) (Doc.03-E) (Doc.03-F) (Doc.03-G) (Doc.03-H)], afora dados em campos dos Registros 0000, 0010, 0020, 0030, M010, M030, M500 e Y600 “anota apenas irrisórios Reais no Balanço Patrimonial e DRE *zerada*”. A ECF analisada dizia respeito ao ano correto, de 2018.

No que tange à EFD - Contribuições, a [(Doc.04-A) (Doc.04-B) (Doc.04-C) (Doc.04-C)], o Relatório Fiscal afirma que haveria omissão de receitas, pois a *“CONSOLIDAÇÃO DAS OPERAÇÕES POR CST, abaixo demonstrada, resulta a Receita de R\$ 17.449.348,65. Contudo, como se verá TÓPICO “5 –”, as NFe’s e Notas Fiscais de Prestação de Serviços denotam uma Receita Bruta de R\$ 20.678.123,66, implicando omissão de R\$ 3.228.775,01”*

É a recapitulação factual que basta. O arbitramento, como bem reconhece a autoridade julgadora de piso e também a jurisprudência deste Conselho, é medida extrema, tanto que o art. 47 da Lei nº 8.981/95 ao prever suas hipóteses utiliza o adjetivo “imprestável” para qualificar o grau de deficiência da escrituração que justifique o arbitramento. Disso extraímos que não é qualquer falha na escrituração que enseja o arbitramento, ou seja, a escrituração deve inviabilizar a apuração do Lucro Real pela autoridade autuante para que se justifique o arbitramento.

O art. 47 também trata de maneira um tanto quanto indistinta a escrituração comercial e a fiscal, notadamente no inciso III que embasou o arbitramento, mas a ordem de precedência da escrituração comercial/contábil (ECD) em que se apura o Lucro Líquido que é matéria prima para a apuração do Lucro Real na Escrituração Fiscal (ECF), tem como consequência que, na ausência daquela, não se pode apurar ou confirmar o Lucro Real refletido na ECF.

A primazia é sempre dada à Escrituração Comercial. Essa é a interpretação que historicamente este Conselho tem feito dos dispositivos que tratam da necessidade de manutenção da escrituração que não distinguem a escrita comercial da fiscal. Por exemplo, ao interpretar o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º, é a escrituração comercial que é vista como necessária para fazer prova a favor do contribuinte (desde que suportada pela documentação que ensejou os registros) pois é a partir dela, com os ajustes pertinentes, que se elabora a escrita fiscal.

Também nos casos em que se avalia o cabimento do Arbitramento, é sempre a imprestabilidade da escrita comercial o centro das atenções, justamente porque se esta encontra-se em conformidade com a legislação e não é “*imprestável*”, pode-se conferir, ou reconstituir a escrita fiscal, apurando-se o Lucro Real por meio de operações basicamente aritméticas de adição e exclusão.

Essa visão é também causa para que a jurisprudência rechace a necessidade de arbitramento e assim mantenha autos de infração quando, a despeito da imprestabilidade da escrita fiscal, a escrituração comercial permite a apuração o Lucro Real com a superação das falhas daquela.

Assim, muito embora a ECF do contribuinte de fato não reflita o Lucro Real, estando praticamente *zerada*, não é possível superar o fato de que a ECD analisada pela autoridade autuante refere-se ao ano de 2019 e não ao ano objeto de autuação. Essa questão não passou despercebida pela DRJ, que cancelou em parte a autuação.

Ocorre que a DRJ superou em parte o erro de premissa da autuação, mantendo o arbitramento para o 3º trimestre de 2018, pois identificou, em declaração do contribuinte prestada durante a fiscalização e no boletim de ocorrência que relatou o ataque cibernético, o reconhecimento do Contribuinte de que havia perdido informações importantes para a transmissão de sua escrita, e a partir disso presumiu que ela remanesceria imprestável relativamente ao 3º trimestre de 2018.

Penso, contudo, que o erro de premissa da autuação é insuperável neste momento processual, pois acarreta inovação na autuação, bem como que o fundamento adotado pelo Acórdão Recorrido para a manutenção do arbitramento para o 3º trimestre de 2018 não se sustenta na documentação acostada aos autos.

Sobre a insuperabilidade do erro de premissa, o arbitramento encontrou alicerce não na *suposta confissão* de perda da documentação contida nas informações prestadas pelo contribuinte em fiscalização e no Boletim de Ocorrência, mas na análise do conteúdo material da

ECD do ano errado (2019), com algum cotejo com a movimentação bancária e notas fiscais emitidas que não se encontravam escrituradas na ECD de 2019, justamente porque diziam respeito a 2018. Assim, a norma individual e concreta construída no caso em questão partiu da suposta imprestabilidade da escrituração, e não em elucubrações acerca da potencialidade de o contribuinte proceder à correta reconstituição de sua escrita mesmo tendo sofrido o ataque cibernético.

Na realidade a autoridade autuante não entendeu sequer crível a ocorrência do ataque cibernético. Esses mesmos relato e Boletim de Ocorrência foram objeto de ferrenhas críticas da Autoridade Autuante, que não enxergou no caso elementos mínimos de verossimilhança sequer para se convencer da ocorrência do ataque. Dentre essas fragilidades identificadas nos itens 4 e 4.1 do Relatório Fiscal, destaca-se a alegação contida no Relatório Fiscal de que o Boletim de Ocorrência havia sido feito por pessoa sem comprovada relação com a empresa, dentre outros elementos de *inverossimilhança* invocados pela autoridade autuante para afastar a força do arcabouço probatório sobre o ataque cibernético e também para qualificar a multa de ofício e responsabilizar os sócios. Vislumbro assim uma contradição intrínseca ao Acórdão Recorrido, pois ou a prova é verossímil e por isso auxiliou na formação do convencimento da autoridade julgadora de piso de que se a documentação de suporte foi sequestrada a escrita por isso não poderia ser reconstruída — caso em que não seria cabível a qualificação da multa nem a responsabilização dos sócios sob o fundamento de fraude —, ou é inverossímil e a inverossimilhança corrobora a fraude, mas justamente por ser inverossímil o relato não pode servir para isoladamente manter o arbitramento sob a presunção de que a perda de documentos inviabilizaria a reconstituição da escrituração.

A portanto DRJ incorreu em contradição, pois valeu-se do relato e do Boletim de Ocorrência para manter o arbitramento no 3º trimestre de 2018, mas também o desconsiderou para manter a imputação de dolo em cometer fraude que desaguou na qualificação da penalidade e na responsabilização dos sócios. Parece-me evidente que se há sequestro cibernético justamente da documentação pertinente ao 3º trimestre de 2018, não há dolo em a escrita estar deficiente neste trimestre, assim como parece evidente que sequer há reiteração se a própria DRJ cancelou a autuação para restante do ano de 2018.

Portanto, a alteração de fundamentação implicou alteração na norma individual e concreta construída pela autoridade autuante para fundamentar a autuação pela DRJ, além de tê-lo feito de maneira contraditória, violando o art. 146 do CTN, razão pela qual não pode ser admitida neste momento processual.

De qualquer maneira, no mérito e superando a preliminar nos termos do art. 59, parágrafo 3º do Decreto nº 70.235/72, a assertiva de que a ECD de 2018 seria imprestável não se sustenta se analisada a documentação acostada aos autos com a Impugnação, pois o Contribuinte retificou sua ECD do ano de 2018 transmitindo a escrituração retificadora cerca de 1 ano antes do início da fiscalização, e nesta ECD retificadora as informações relativas ao 3º trimestre de 2018 encontram-se preenchidas. Se o preenchimento revela ou não alguma imprestabilidade, trata-se

de questão não enfrentada pela autoridade autuante (que analisou a ECD de ano errado) e nem mesmo pela DRJ que deixou de descer a este nível de detalhamento.

Por fim, a divergência entre a EFD - Contribuições e as movimentações bancárias, da ordem de 15%, teve como consequência a presunção de omissão de receitas, mas não permite sustentar o arbitramento nem foi sustentáculo do Acórdão Recorrido para manter o arbitramento para o 3º trimestre de 2018.

Já com relação aos autos de infração de PIS e COFINS, devem seguir a mesma sorte do cancelamento, já que no Lucro Arbitrado o PIS e a COFINS são cumulativos (art. 10 da lei nº 10.833/2003 e art. 8º da lei nº 10.637/2002, e assim foram lançados, enquanto no Lucro Real o contribuinte sujeita-se ao regime não-cumulativo, de maneira que a improcedência do arbitramento torna também insustentáveis os autos de infração de PIS e COFINS.

4 – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, Redator designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio, o colegiado, por maioria, divergiu das conclusões relativas ao mérito tutelando entendimento discordante. Nessa linha, o Presidente dessa digníssima turma designou-me redator do voto vencedor aqui apresentado.

Em brevíssima síntese, o acórdão recorrido afastou o arbitramento relativo ao primeiro, segundo e quarto trimestres do ano-calendário de 2018, visto que constatou que a Fiscalização teria arbitrado o lucro da Recorrente, com base no art. 530, II, do RIR/99¹ ou no art.

¹ Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

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

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

603, III, do RIR/2018², a partir de uma premissa equivocada, quer dizer considerou como imprestável a escrita contábil - Escrituração Contábil Digital (ECD) - do ano-calendário de 2019, período distinto do fiscalizado – ano-calendário de 2018. Todavia, manteve o arbitramento do lucro em questão, referente ao terceiro trimestre de 2018, com idêntico embasamento legal, entretanto calcado em confissão do Contribuinte de que dados relevantes para a transmissão da escrituração do apontado período foram perdidos (como notas fiscais, controle de ordem de serviço, contas a pagar e a receber).

O eminente relator Conselheiro Lucas Issa Halah compulsando os autos confirmou o equívoco constatado pela decisão de piso e corretamente inferiu que (...) *o erro de premissa da autuação é insuperável neste momento processual, pois acarreta inovação na autuação, bem como que o fundamento adotado pelo Acórdão Recorrido para a manutenção do arbitramento para o 3º trimestre de 2018 não se sustenta na documentação acostada aos autos* – a Recorrente colacionou aos autos a ECD substituta, transmitida em 29/05/2020, antes do início do procedimento fiscal (09/04/21).

Corroboramos com o entendimento supra, no tocante à insuperabilidade do erro de premissa e inovação por parte da decisão a quo, visto que a razão do arbitramento combatido não foi a suposta confissão do Contribuinte, mas a imprestabilidade da ECD, relativa ao ano-calendário de 2019, embora o período fiscalizado fosse o ano-calendário de 2018. Ademais, também pactuamos com a acepção de que se tratou de uma contradição, posto que se valeu do relato e do Boletim de Ocorrência para manter o arbitramento no 3º trimestre de 2018, entretanto o desconsiderou para manter a imputação de dolo em cometer fraude que culminou com a manutenção da qualificação da penalidade e da imputação da responsabilização dos sócios.

Em outras palavras, na espécie, verifica-se que, embora em ambas as situações a Autoridade Autuante e Julgadora encontrem guarida em idênticos **fundamentos legais** - art. 530, II, do RIR/99 ou o art. 603, III, do RIR/2018 - a decisão de primeira instância ao basear-se em **fato jurídico** diverso, adota **fundamento jurídico** distinto do utilizado pela Fiscalização, superando indevidamente um equívoco intransponível nessa fase recursal.

Contudo, com a devida vênia, não obstante o colegiado desta eminente turma ter concordado, de forma unânime, que a apontada alteração por parte do Aresto guerreado, além de ter sido usada de modo contraditório, não pode ser admitida neste momento processual – cuja consequência é o cancelamento de todos os autos (IRPJ com reflexos na CSLL, PIS e COFINS) e, por conseguinte, exoneração da multa de ofício qualificada aplicada e afastamento das

² Art. 603. O imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47 ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):
(...)

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
b) determinar o lucro real;

responsabilidades solidárias imputadas - a maioria divergiu da CONCLUSÃO do Conselheiro Relator ao asseverar que a multicitada inovação implicou em mudança do critério jurídico, restando violado o art. 146, do CTN³.

Neste ponto, é essencial, para demonstrarmos a divergência, esclarecermos o que efetivamente se trata a **vedação da alteração do critério jurídico**, encartado no art. 146, do CTN, em respeito aos princípios da confiança e da não surpresa.

Sobre o tema, peço vênha para citar o professor Hugo de Brito Machado que terce comentários sobre o art. 146, do CTN:

“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotada uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Curso de Direito Tributário, 30ª ed., Malheiros, 2009, p. 176).

Nessa quadra, está clara que a vedação a mudança do critério jurídico revela-se uma proteção à confiança e à não surpresa, pois se o que se espera é que a conduta do contribuinte se adapte ao entendimento do Fisco, este não pode alterar seu entendimento ao sabor do vento, devendo respeitar, para o mesmo contribuinte, os fatos geradores já constituídos. Quer dizer, trata-se de previsão que visa impedir a utilização de outro critério admissível e escorreito de interpretação normativa, ou, como ensinado por Hugo de Brito, a escolha de um critério entre outros colocados à discricionariedade do agente público.

A jurisprudência deste tribunal, corrobora com o sobredito entendimento:

MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INEXISTÊNCIA.

Não se aplica ao caso sub judice o princípio da não-surpresa e da confiança, forte no artigo 146 o CTN, pois a alteração de critério jurídico vincula-se à interpretações possíveis de uma mesma norma em relação aos mesmos fatos e ao mesmo contribuinte e não ao erro de direito ou a fatos envolvendo contribuintes diferentes. (Acórdão nº 1302 002.631 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 14/03/2018)

INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO. CTN, ARTS. 145, 146 E 149.

³ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Não há alteração no critério jurídico do lançamento quando a principal razão da decisão administrativa é a mesma que fundamentou o auto de infração. (Acórdão nº 9101 003.075 – 1ª Turma/CSRF. Sessão de 12/09/2017)

Desvelado o significado do cerne dessa discordância, restou hialino que, na espécie, não se trata de situação de adoção pela Autoridade Julgadora de uma interpretação normativa correta divergente da também adequada albergada na peça acusatória inicial. Melhor dizendo, o que se verificou foi que a decisão recorrida e a Autoridade Autuante subsumiram **fatos jurídicos distintos** a idêntico **fundamento legal**, contudo tal constatação, conforme exaurido, não se confunde com a **alteração do critério jurídico**, repelida pelo Codex Fiscal.

Dessarte, pelos motivos expostos, a maioria do colegiado concorda com as conclusões do voto do relator, cingindo-se o dissenso exclusivamente no tocante a não violação do art. 146 do CTN.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho