



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.720756/2017-39
ACÓRDÃO	3302-015.216 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ABRANGE COMERCIO, SERVICOS E LOGISTICA LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2013

ERRO FORMAL NAS INFORMAÇÕES E ENTREGA DE ESCRITURAÇÃO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA EM FACE DE NÃO RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS. POSSIBILIDADE.

A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. Art. 187, CTN. Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. A mera apresentação de DCTF retificadora, desacompanhada de provas quanto ao valor retificado, não tem o condão de reverter o ônus da prova.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para conhecer da Impugnação apresentada, porém, no mérito, negar provimento aos pedidos.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Dionísio Carvallhedo Barbosa(substituto[a] integral), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

O presente feito diz respeito a Auto de Infração de PIS/Pasep e COFINS lavrado em 02/03/2017, em decorrência de procedimento fiscal, em cobrança das Contribuições juntamente com os juros e multas de ofício, relativo ao período de 01/01/2013 a 31/12/2013, além de multa pelo atraso na entrega da ECD-Contribuições, conforme valores abaixo:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
13888-720.756/2017-39	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 1.050.397,65
13888-720.756/2017-39	Auto de Infração	COFINS	R\$ 4.851.671,03
13888-720.756/2017-39	Auto de Infração	MULDI	R\$ 547.500,00
Total do Crédito Tributário			R\$ 6.449.568,68

A ora Recorrente, em Recuperação Judicial, é uma empresa que atua no setor de prestação de serviços de logística de transporte de carga (CNAE 5250-8-04) sob o controle do Sócio Percival Margato Junior (CPF 033.362.338-01), com sede em Piracicaba-SP.

Por ocasião da fiscalização a empresa já se encontrava com o processamento da recuperação judicial deferido, com o administrador judicial nomeado.

A Fiscalização constatou que a Recorrente transmitiu a sua contabilidade para o SPED Contábil, correspondente ao ano-calendário 2013, contendo apenas dados agregados, sem os lançamentos contábeis do Diário Geral, bem como os critérios que seguem:

- i) A DIPJ foi entregue com todos os campos preenchidos com “zero”. Intimada a retificar os referidos documentos e a apresentar o Diário Geral, a Recorrente apresentou a EFD-Contribuições e o LALUR.
- ii) A base de cálculo de créditos de PIS/Pasep e COFINS foi informada em R\$ 12.692.323,42, a título de serviços tomados como insumos. Constatou-se uma discrepância nos valores de energia elétrica em comparação com os valores que constam na ECD-Contribuições para o mesmo período.

- iii) A ECD-Contribuições correspondentes aos meses de novembro e dezembro de 2013 encontravam-se zeradas e discrepantes em relação ao restante do período.

Sobre PIS/Pasep e COFINS, a Fiscalização constatou (fls. 513):

Portanto, com exceção dos valores de PIS e COFINS confessados para o mês de julho, ainda assim insuficientes para o devido naquele mês, a maior parte dos valores devidos de PIS e COFINS não foram confessados espontaneamente em DCTF. Sob risco de decaírem, esses créditos tributários deverão ser constituídos de ofício através de Auto de Infração, acompanhados das penalidades e juros prescritos em lei, para que possam ser exigidos pela Fazenda Pública.

(...)

Multa pelo atraso na entrega da ECD-Contribuições: (...)

A Abrange havia deixado de apresentar mensalmente as ECD-Contribuições correspondentes ao período de janeiro a outubro de 2013, tendo-as entregado somente em 02/08/2016, já sob ação fiscal.

Cientificada dos Autos de Infração, a Recorrente apresentou Impugnação, rebatendo as glosas relacionadas à escrituração e afirmando tratar-se de erro contábil, caracterizado como mero erro formal.

Assegurou ter efetuado a correção dos lançamentos e a entrega da escrituração fiscal antes da intimação e do início dos trabalhos fiscais, sustentando que o lançamento por arbitramento constitui método excepcional de apuração da obrigação tributária e que não se mostra razoável a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória tida como desnecessária.

A 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil-03/CE, por unanimidade de votos, proferiu Acórdão 103-008.121, em 13.07.2022, em que não conheceu da impugnação sob o argumento de que é desprovida de fundamentos hábeis a controverter a imputação fiscal.

Tomando ciência em 10/03/2023 fez juntada de Recurso Voluntário em 27/03/2023, arguindo os pontos que seguem:

III – DO DIREITO

a) DO ERRO FORMAL NAS INFORMAÇÕES E ENTREGA DE ESCRITURAÇÃO FISCAL. EXCLUSÃO DE RESPONSABILIDADE ARTIGO 138, CTN.

Afirmou que realizou a entrega dos documentos posteriormente, com valores incorretos em razão de erro contábil; contudo, o equívoco foi sanado. Registrou que a recuperação judicial foi deferida em 13/04/2012, ou seja, em período anterior ao ato infracional imputado pela Receita Federal do Brasil.

Alegou que a correção dos lançamentos e a entrega da escrituração fiscal ocorreram antes mesmo da intimação e do início dos trabalhos fiscais. Assim, com base no artigo 138 do Código Tributário Nacional, sustentou que a responsabilidade deve ser excluída quando a regularização ocorre antes do início da ação fiscal. Colacionou jurisprudência acerca da exclusão de responsabilidade com fundamento no art. 138 do CTN.

Defendeu ter realizado a entrega correta, com os valores efetivos de apuração, o que caracterizaria a exclusão de responsabilidade e afastaria o lançamento por arbitramento. Afirmou que houve lançamento por valor arbitrado no presente caso; contudo, ressaltou tratar-se de método excepcional de apuração da obrigação tributária, a ser utilizado apenas quando constatados os requisitos legais. Colacionou doutrina sobre o tema.

Ao final, requereu a declaração de nulidade, bem como a suspensão de quaisquer atos, em razão de se encontrar em recuperação judicial desde 13/04/2012.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

I – ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos, dele tomo conhecimento.

II – Do não conhecimento da Impugnação pela DRJ

A Impugnação não foi conhecida pela DRJ, por entender que a simples alegação de que “não há tributo devido na autuação”, desprovida de elementos normativos e concretos de convicção, não controverte a matéria, identificando-se aqui o expediente da negação geral, que é a mera discordância desprovida de fundamento.

No entanto, penso que não assiste razão a DRJ, considerando que a Recorrente refutou em sua impugnação os pontos abaixo, ainda de forma deficitária:

- a) Que realizou a entrega dos documentos posteriormente e com valores equivocados por erro de contabilidade;

- b) Que realizou a entrega de documentos fiscais com valores irrisórios por erro da contabilidade, pois posteriormente realizou a entrega correta com os valores reais de apuração, sendo assim característica a presença da exclusão de responsabilidade e lançamento por arbitramento;
- c) a obrigação acessória, tendo a função de informar o fisco das operações realizadas para que este possa exigir o tributo de quem o deve, não pode perder seu caráter de acessoriedade.

O próprio acórdão de Manifestação de Inconformidade (103-008.121, de 13.07.2022), às fls. 576, registrou:

Com efeito, não é verdade que ele foi submetido ao lançamento por arbitramento, tanto assim que a forma de apuração das contribuições foi a não-cumulativa (cf. tabelas demonstrativas), em conformidade com o art. 8º, caput, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 10, caput, II, da Lei nº 10.833/2003.

Também é mendaz que apresentou as EFDs-C antes mesmo do início do trabalho fiscal, de modo espontâneo, a fim de atrair a aplicação do art. 138 do CTN, pois elas o foram, ao contrário, em atenção à intimação fiscal, em 02/08/2016, em pleno curso da ação fiscal, iniciada esta em 03/05/2016 e concluída em 06/03/2017.

Por sua vez, não possui relevância jurídica a atribuição ao setor de contabilidade da responsabilidade pela falta de apresentação da escrituração e pelo erro nas informações prestadas (art. 136 do CTN).

Portanto, houve o contraditório, formando-se o que previsto no art. 14 do Decreto n. 70.235/72, em que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Deste modo, entendo que a Impugnação deve ser conhecida e analisada.

III – Do mérito do Recurso Voluntário

Quanto a admissibilidade do Recurso Voluntário, inobstante o não conhecimento da Impugnação por parte da DRJ, observa-se que a ora Recorrente realizou o enfrentamento do mérito, quando tratou dos seguintes tópicos (p. 2 e 3):

Ocorre que a Recorrente entregou os documentos extemporaneamente por lapso da contabilidade, bem como entregou com valores não verídicos, o que já foi sanado pela Impugnante quando do conhecimento dos fatos.

Entretanto, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ003, julgou improcedente os argumentos e pedidos formulados, mantendo-se, totalmente a exigibilidade dos tributos e, não se conformando com essa

decisão não restou alternativa a Recorrente a não ser interpor o presente recurso voluntário.

Além disso, pela aplicação subsidiária do art. 1.013, do Código de Processo Civil (Lei no. 13.105/2015), par. 3º, III, temos que:

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

(...)

§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:

(...)

III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

O processo está em condições de julgamento imediato, e deverá ser analisado quanto ao mérito. Passo ao exame de cada item do Recurso.

III – MÉRITO

Do Erro Formal nas Informações e Entrega de Escrituração Fiscal. Exclusão de Responsabilidade - Artigo 138, CTN.

A Recorrente assegurou que a correção dos lançamentos e entrega da Escrituração Fiscal ocorreram antes da intimação e do início dos trabalhos fiscais, motivo pelo qual, à luz do artigo 138 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade deve ser excluída. Colacionou jurisprudência acerca da exclusão de responsabilidade com fundamento no art. 138 do CNT.

Por sua vez, a DRJ03 consignou que a Impugnação não poderia ser conhecida nem apreciada, por ausência de pressuposto de admissibilidade, qual seja, a regularidade formal consistente na apresentação dos motivos de fato e de direito (art. 16, caput, inc. III, do Decreto nº 70.235/72). Ressaltou, ainda, não existirem razões recursais válidas, uma vez que a Recorrente apresentou alegações inverídicas, irrelevantes e inconsequentes.

A decisão da DRJ03 foi lastreada com os seguintes argumentos (fls. 576):

Com efeito, não é verdade que ele foi submetido ao lançamento por arbitramento, tanto assim que a forma de apuração das contribuições foi a não-cumulativa (cf. tabelas demonstrativas), em conformidade com o art.

8º, caput, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 10, caput, II, da Lei nº 10.833/2003.

Também é mendaz que apresentou as EFDs-C antes mesmo do início do trabalho fiscal, de modo espontâneo, a fim de atrair a aplicação do art. 138 do CTN, pois elas o foram, ao contrário, em atenção à intimação fiscal, em 02/08/2016, em pleno curso da ação fiscal, iniciada esta em 03/05/2016 e concluída em 06/03/2017.

Por sua vez, não possui relevância jurídica a atribuição ao setor de contabilidade da responsabilidade pela falta de apresentação da escrituração e pelo erro nas informações prestadas (art. 136 do CTN).

(...)

Ademais, a simples alegação de que “não há tributo devido na autuação”, desprovida de elementos normativos e concretos de convicção, não controverte a matéria, identificando-se aqui o expediente da “negação geral”, que é a mera discordância desprovida de fundamento.

Passo a análise dos tópicos relacionados à defesa do mérito.

(I) Exclusão da responsabilidade pela Denúncia Espontânea da infração – Art. 138 do CTN

Compulsando os autos, verifica-se que a ação fiscal teve início em 02.05.2016, ocasião em que a Recorrente foi cientificada de que a escrituração contábil digital seria baixada para análise e fiscalização.

Constata-se, pela leitura do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 505-516), que o desenvolvimento da ação fiscal revelou, em análises iniciais, que a empresa havia transmitido sua contabilidade ao SPED Contábil, referente ao ano-calendário 2013, contendo apenas dados agregados, sem os lançamentos contábeis do Diário Geral.

Verificou-se, ainda, que a DIPJ foi entregue com os todos os campos preenchidos com zero, tornando-se imprestável para qualquer análise.

Após ser intimada, a Recorrente apresentou as declarações e os dados solicitados. Em 04.08.2016, entregou a EFD-Contribuições e o Lalur, referentes ao ano de 2013.

Em resposta à intimação que solicitava esclarecimentos sobre os dados constantes das declarações referentes ao ano de 2013, em petição datada de 10.05.2016, a Recorrente requereu prazo para a entrega de arquivos retificados e/ou justificativas dos valores discrepantes em relação aos demais períodos, esclarecendo que houve alteração de sistema e de contador, sendo necessária a elaboração completa dos documentos para atendimento à notificação.

Pode verificar que o procedimento compreendeu a seguinte estratégia:

- (a) Pedido de prorrogação de prazo 20.07.2016 (fls. 41);
- (b) Pedido de prorrogação de prazo 14.11.2016 (fls. 48);

- (c) Pedido de prorrogação de prazo 20.01.2017 (fls. 56);
- (d) Protocolo de entrega de documentos 10.02.2017 (fls. 60);
- (e) Entrega dos arquivos pelo sistema da RFB, a partir de pesquisa no sistema interno, ocorreu em 02.03.2017.

Fica evidente que a Recorrente tinha ciência de tais fatos e que solicitou prazo para retificação de declarações após ser intimada, situação que, de plano, afasta a aplicação do art. 138 do CTN, o qual trata da exclusão de responsabilidade pela denúncia espontânea da infração.

Muito pelo contrário, a ação fiscal transcorreu em conformidade com o disposto no artigo 142 do CTN, com a lavratura de auto de infração pela fiscalização, em obediência ao princípio da atividade vinculada e obrigatória, que impõe a verificação, determinação, cálculo e identificação do fato gerador e da obrigação correspondente.

A ação fiscal aplicou corretamente as normas do CTN, após constatar irregularidades nas declarações enviadas pela Recorrente, intimando-a reiteradas vezes para prestar esclarecimentos e oportunizando o contraditório e ampla defesa antes da lavratura do Auto de Infração. No entanto, não tendo a Recorrente não se desincumbiu de comprovar os fatos que justificassem as discrepâncias identificadas em seus registros.

(II) Dos Direitos e Deveres dos Administrados – Lei nº 9.784/99

A Lei nº 9.784, de 29.01.1999, que regulou o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, previu em seu art. 3º os direitos dos administrados. Dentre eles, ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, terem ciência da tramitação dos processos administrativos, formularem alegações e apresentarem documentos antes da decisão.

Por outro lado, o seu art. 4º, previu os deveres do administrado:

Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

- I - Expor os fatos conforme a verdade;
- II - Proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé;
- III - não agir de modo temerário;
- IV - Prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

O artigo 4º da referida Lei foi objeto de análise por parte da doutrina, ao tratar do dever de colaborar na instrução:

Assim, o contribuinte tem o dever jurídico de colaborar na instrução desse procedimento, o que inclui prestar declarações esclarecimentos, exhibir livros ou documentos em teu poder, ou seja, facultar os meios de prova cuja valoração caberá à autoridade fazendária. (NEDER, Marcos Vinicius.

LAURENTIIS, Thais de. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 5ª. Ed. São Paulo: Edda, 2025, p. 179).

Os deveres do contribuinte em expor os fatos conforme a verdade e de proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé, devem ser observados na condução do procedimento de apuração. Assim, não se admitem alegações que não correspondam aos fatos, uma vez que deve haver conformidade com os princípios da verdade, lealdade e boa-fé.

A Recorrente afirmou (fls. 07-Recurso Voluntário) que houve lançamento por valor arbitrado, o qual não merece prosperar:

“(…) ocorreu um lançamento por valor arbitrado no presente caso, contudo, este é um método excepcional de apuração da obrigação tributária, e somente deve ser utilizado se constatados os requisitos legais para tanto. As razões apresentadas pela fiscalização para a apuração por arbitramento não se encontram presentes no caso e devem ser reformadas de plano.

O caso do lançamento por arbitramento deve ser devidamente justificado pelo Fisco por se configurar uma sanção administrativa ao contribuinte que deixa de realizar os lançamentos e entregas de declarações conforme preceitos legais, o que não ocorreu no presente caso”.

O relato é refutado pelo voto condutor do Acórdão (fl. 576), que rebateu: “Com efeito, não é verdade que ele foi submetido ao lançamento por arbitramento, tanto assim que a forma de apuração das contribuições foi a não-cumulativa (cf. tabelas demonstrativas), em conformidade com o art. 8º, *caput*, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 10, *caput*, II, da Lei nº 10.833/2003”.

Sem razão, a Recorrente.

Conforme atesta o procedimento fiscal, o lançamento ocorreu nos exatos termos previstos no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada, formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Não há que se falar em arbitramento quando a empresa é intimada a esclarecer fatos discrepantes que impactam os valores devidos em uma apuração regular, tendo por finalidade demonstrar a verdade material que envolve as operações tributadas.

Além disso, a fiscalização tem o dever, sob pena de responsabilidade funcional, de efetuar a lavratura do Auto de Infração, constatadas as infrações à legislação tributária, nos termos do art. 142 do CTN.

Toda a fundamentação encontra-se nos autos, devidamente discriminados por períodos, fontes de informações e legislação aplicável para a cobrança dos valores devidos, com base em informações que a Recorrente forneceu.

Atente-se que em nenhum momento a Recorrente faz objeção à materialidade de qualquer uma das glosas, silenciando quanto aos valores calculados, deixando de recorrer quanto a eventual erro na indicação de hipótese de incidência ou fato gerador, apontados como incorridos.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sua 3ª Turma da 3ª. Seção, em situação análoga a presente, assentou que a mera apresentação de declaração retificadora não tem o condão de reverter o ônus da prova. Veja-se:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. A mera apresentação de DCTF retificadora, desacompanhada de provas quanto ao valor retificado, não tem o condão de reverter o ônus da prova. (Decisão 9303-008.682, Relator Andrada Márcio Canuto Natal, pub. 04.07.19). (Grifei).

A Recorrente, ao que tudo indica, utilizou-se do contraditório para apontar falhas do contador, das dificuldades financeiras por recuperação judicial. Mas sabe-se que o art. 187 do CTN que a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.

Acertada a decisão da DRJ03, no que deve ser mantida em sua integralidade.

III – DISPOSITIVO

Voto em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para conhecer da impugnação apresentada e, no mérito, negar provimento aos pedidos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos