



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15746.721112/2024-37
ACÓRDÃO	1201-007.726 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	POSTO MONTE CARLO GUARAREMA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2021, 2022

PROVA SUPERVENIENTE. DOCUMENTOS PRODUZIDOS POR ÓRGÃOS PÚBLICOS. ADMISSIBILIDADE.

Devem ser conhecidas as provas produzidas após a impugnação, especialmente quando relacionadas a fatos já alegados na defesa e dependentes de apuração conduzida por órgãos públicos, fora do controle do contribuinte.

NULIDADE. MÉRITO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. SUPERAÇÃO. Não se declara a nulidade do lançamento quando o mérito pode ser decidido em favor do contribuinte, em observância ao art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2021, 2022

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. REVENDA DE MERCADORIAS. CUSTOS CORRESPONDENTES.

Na tributação pelo lucro real, a receita omitida deve ser incorporada à apuração do resultado, investigando-se e considerando-se também o custo das mercadorias necessárias à sua obtenção.

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. CUSTOS CORRESPONDENTES NÃO INVESTIGADOS. ARBITRAMENTO. NULIDADE SUPERADA PELO MÉRITO FAVORÁVEL.

É nulo o lançamento que, diante de receitas tidas por omitidas em atividade de revenda de mercadorias, adiciona integralmente tais valores ao lucro líquido sem investigar os custos correspondentes, sem intimar o contribuinte a comprová-los e sem demonstrar a possibilidade de

recomposição segura do lucro real, hipótese em que se impõe o arbitramento. A nulidade, contudo, deixa de ser declarada quando o mérito pode ser decidido em favor do contribuinte.

OMISSÃO DE RECEITAS. MATERIALIDADE NÃO COMPROVADA. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS INIDÔNEAS. FRAUDE PRATICADA POR TERCEIROS.

Afasta-se a omissão de receitas quando o conjunto probatório demonstra que as notas fiscais eletrônicas utilizadas como fundamento do lançamento foram declaradas inidôneas por falsificação praticada por terceiros e não há outros elementos que comprovem a efetiva realização das operações pelo contribuinte.

PREJUÍZO FISCAL. GLOSA DECORRENTE. CANCELAMENTO.

Cancelado o lançamento fundado na omissão de receitas, cancelam-se também as alterações promovidas nos saldos de prejuízo fiscal quando decorrentes da recomposição do resultado efetuada pela fiscalização.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2021, 2022

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. CANCELAMENTO.

Aplica-se à exigência de CSLL o decidido quanto ao IRPJ, inclusive quanto ao cancelamento das alterações promovidas nos saldos de base de cálculo negativa decorrentes da omissão de receitas afastada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Raimundo Pires de Santana Filho e Nilton Costa Simoes.

RELATÓRIO

1 Autuação e impugnação

Por ser completo e detalhado, valho-me do relatório do acórdão recorrido para narrar o trabalho fiscal e os argumentos apresentados em impugnação:

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de crédito lançado pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, por meio de Autos de Infração lavrados em 07/06/2024, relativos ao ano-calendário 2021, referentes ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e ainda Outras Multas Administradas pela RFB.

Os Autos de Infração, seguem as fls. 2 a 42 e 85 a 90. O crédito lançado, incluindo a multa de ofício e os juros de mora, totalizou o montante de R\$ 71.548.456,95 (...)

O Auditor-Fiscal inicia o relato esclarecendo que os trabalhos de fiscalização, conforme autorizado pelo Procedimento Fiscal nº 0812500.2023.00239, buscava verificar “indícios de **divergência entre o valor da receita de revenda de mercadorias escriturada na SPED ECF relativa ao ano-calendário 2021 e o valor constante nas NF-e emitidas no mesmo ano**”. Aduz que, ao constatar-se possível nova infração, caracterizada por “inconsistência nos valores referentes ao Prejuízo Fiscal de IRPJ e Base de Cálculo Negativa de CSLL utilizadas no período”, o procedimento fiscal passou a **abarcas os anos-calendário de 2021 e 2022**.

A autoridade fiscal faz constar de seu Relatório as seguintes constatações decorrentes do procedimento fiscal realizado:

- Que a PJ adotou o Lucro Real Trimestral como regime de Tributação do IRPJ no ano de 2021, apurando prejuízo fiscal em todos os trimestres do ano-calendário.
- Que, ao comparar-se o valor da receita bruta trimestral escriturada no registro L300 da Escrituração Contábil Fiscal — ECF referente ao ano de 2021 com os valores constantes nas NF-e de venda emitidas (Receita Bruta apurada com base nos CFOP constantes nas NF-e de saída), com o devido descarte das NF-e canceladas, é possível verificar evidências concretas de omissão de receita na atividade. Anexa a tabela elaborada com os dados abaixo:

Período de Apuração	Receita Bruta com base em NF-e: Valor dos Itens menos Desconto (A)	Receita Bruta em ECF 2021 (B)	Índice Omissão (A - B)
1º trimestre de 2021	15.803.769,21	3.113.551,78	12.690.217,43
2º trimestre de 2021	25.470.128,34	2.822.245,22	22.647.883,12
3º trimestre de 2021	32.167.632,28	8.143.078,67	24.024.553,61
4º trimestre de 2021	42.353.411,43	14.016.839,78	28.336.571,65
Total	115.794.941,26	28.095.715,45	87.699.225,81

O auditor segue e afirma que as informações agregadas dos documentos fiscais escriturados na EFD ICMS/IPI também denotam caso de omissão de receita. Pontua que que “a maior parte das operações escrituradas na EFD ICMS/IPI da empresa decorrem de operações comerciais de varejo registradas em Cupons Fiscais Eletrônicos — CF-e 2 (documento fiscal modelo 59), **deixando-se de informar boa parte das operações comerciais acobertadas por NF-e (documento fiscal modelo 55)**”.

Prossegue, afirmando que o Termo de Início de Procedimento Fiscal — TIPF foi enviado ao contribuinte por via postal, tendo sido recebido em 11/03/2024. **Não havendo atendimento** por parte da fiscalizada, “o sujeito passivo foi novamente intimado a apresentar os documentos mediante a lavratura do Termo de Intimação Fiscal nº 01, a ciência se deu por via postal no dia 05/04/2023” e intimava a pessoa jurídica a apresentar documentos e esclarecimentos elencados.

Aduz em seguida que “Uma vez que o sujeito passivo **também deixou de atender** a essa reintimação, lavrou-se no dia 15/04/2024 o Auto de Infração por não atendimento à intimação (e-processo nº 15746.720739/2024-71), cuja ciência ocorreu por via postal no dia 22/04/2024. Na oportunidade, foi feita nova intimação ao sujeito passivo para apresentação dos documentos constantes no TIPF, no entanto, pela **terceira vez ele permaneceu inerte** quanto ao fornecimento dos documentos solicitados.”

O autuante emite novo Termo de Intimação, recebida pela autuada em 07/05/2024, através da qual é informado da inclusão no procedimento fiscal do período de apuração 01/2022 a 12/2022. Nesse momento, demanda-se da fiscalizada “manifestação acerca do aproveitamento de saldos relativos a Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL” e alerta-se que “a ausência de manifestação do sujeito passivo (...) implicará o não aproveitamento dos saldos de PF e BCN”.

Informa que no dia 27/05/2024 o sujeito passivo foi cientificado do Termo de Intimação Fiscal 03, “porém mais **uma vez deixou de se manifestar**”. Neste momento deixa de apresentar, mais uma vez, justificativa para a discrepância existente entre as suas escriturações fiscais digitais e as notas fiscais eletrônicas de vendas de mercadorias.

A autoridade lançadora observa, ainda no item B. Da Ação Fiscal, subitem 1. Retificação indevida de SPED ECF relativa ao ano-calendário 2022, que o **intimado no curso do procedimento fiscal “transmitiu ao ambiente SPED no dia 17/05/2024 a Escrituração Contábil Fiscal — ECF retificadora relativa ao ano-calendário 2022, promovendo alterações nos lançamentos fiscais que reduziram o valor do IRPJ e da CSLL apurados na ECF Original transmitida ao SPED no dia 28/07/2023”.**

Pontua que a ECF Retificadora de 2022 deve ser desconsiderada, “uma vez que ela foi apresentada depois da data de ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 02, onde foi consignado a ampliação do procedimento fiscal para o ano-calendário 2022.”

No item **C. Matéria Tributável - 1. Receitas não contabilizadas**, constata “que a pessoa jurídica deixou de contabilizar grande parte das operações comerciais de venda de mercadorias a terceiros” que evidenciam omissão de receita da atividade e elabora demonstrativo de apuração das diferenças apuradas, conforme reproduzido a seguir:

Trimestre de Emissão NF-e	NF-e - Valor dos Itens menos Desconto (A)	Receita Bruta em ECF 2021 (B)	Receita Não Escriturada/Omitida C = (A - B)	Lucro Real Escriturado na ECF Original (D)	Base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurada de ofício E = (C - D)
1º trimestre de 2021	15.803.769,21	3.113.551,78	12.690.217,43	-41.276,99	12.648.940,44
2º trimestre de 2021	25.470.128,34	2.822.245,22	22.647.883,12	-279.489,11	22.368.394,01
3º trimestre de 2021	32.167.632,28	8.143.078,67	24.024.553,61	-791.907,15	23.232.646,46
4º trimestre de 2021	42.353.411,43	14.016.839,78	28.336.571,65	-312.616,11	28.023.955,54
Totais	115.794.941,26	28.095.715,45	87.699.225,81	- 1.425.289,36	86.273.936,45

Considera que os **valores** trimestrais encontrados na última coluna do quadro anterior “devem ser **adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real** da entidade e consequente recálculo do IRPJ e da CSLL devidos nos quatro trimestres do ano-calendário, nos termos do **art. 300 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018)**” e anexa a relação de documentos fiscais que conformam a receita da atividade encontrada e tributada.

No subitem seguinte, 2. **Compensação Indevida de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa**, a autoridade fiscal, em suma, alega que os saldos de PF e BCN para redução da base de cálculo de IRPJ e da CSLL contém erro e faz as devidas correções para apurar o saldo final do **ano de 2019** conforme quadro abaixo:

Descrição	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Saldo Inicial Prejuízo Fiscal	446.343,52	355.658,09	285.819,70	348.404,56

Operacional				
Lucro Real Antes da Compensação de Prejuízos	302.736,74	237.392,86	-62.584,86	20.404,24
Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores	90.685,43	69.838,39		
Lucro Real	212.051,31	167.554,47	-62.584,86	20.404,24
Saldo Final Prejuízo Fiscal Operacional	355.658,09	285.819,70	348.404,56	348.404,56

Observa que esse valor, somado ao resultado original do ano-calendário 2020 e 2021 totalizam R\$ 1.022.159,28, e conclui que em “consequência disso, resta indevida a compensação do prejuízo fiscal realizada na Escrituração Contábil Fiscal — ECF de 2022 em montante superior ao saldo preexistente de R\$ 1.022.159,28, uma vez que ela decorre de **prejuízo fiscal incorretamente apurado na ECF de 2021**”.

Em razão desse fato, lança a infração do IRPJ COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL DAS ATIVIDADES EM GERAL COM RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL constante do quadro que segue:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE IPRJ RELATIVA À COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL NO ANO DE 2022	
Descrição	Valor
Saldo Inicial de Prejuízo Fiscal Operacional (A)	1.022.159,28
Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores (B)	1.425.289,36
Valor Compensado Indevidamente C = (A-B)	403.130,08

Ao tratar da BCN, também corrige erros constantes do Sistema de Acompanhamento e Controle de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL — e-Sapli e afirma que no último trimestre de 2020 o valor compensável “passou a ser de R\$ 1.081.042,90” (...)

Junta os demonstrativos de saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL que refletem as alterações decorrentes dessa ação fiscal do sistema e-Sapli ao presente processo.

Por considerar que os pedidos de esclarecimentos efetuados nos Termos recebidos pela fiscalizada se vinculam às infrações apuradas, aplica a **multa agravada** a que se refere o art. 44, §2º, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Tendo em vista que as incorreções encontradas no e-SAPLI entende que “deve ser aplicada a **multa prevista no art. 8 -4, II, do Decreto-lei nº 1.598/77, equivalente a 3% (três por cento) do valor omitido, inexato ou incorreto**” (...)

Aplica, por fim, “a multa máxima prevista no art. 1.013 do Decreto nº 9.580/2018, conforme dispõe o art. 972, § 3º do mesmo Decreto, cujo valor corresponde a R\$ 2.694,79”.

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

(...)

No item 1. DOS FATOS diz que “é pessoa jurídica que desenvolve a atividade de comércio varejista de combustíveis, atuando no **município de Guararema, interior de São Paulo**, encontrando-se instalada às margens da Rodovia Presidente Dutra” e que foi surpreendida com a lavratura de Auto de Infração de IRPJ e CSLL referentes ao período de 2021 e 2022, no montante de R\$ 71.548.456,95, decorrentes de “uma possível omissão de receitas no ano calendário de 2021, omissão essa constatada pela divergência dos documentos fiscais de saída emitidos pela Impugnante e a sua receita bruta escriturada nos livros fiscais digitais — Escrituração Fiscal Digital — ICMS-IPI (EFD ICMS-IPI) e Escrituração Contábil Fiscal (ECF)”.

(...)

Afirma que foi vítima de fraude e só tomou conhecimento dessa fraude “após a notificação do Auto de Infração”. Transcreve-se a introdução desse argumento em sua peça impugnatória (negritos e sublinhados originais):

Em que pesem os fatos descritos na autuação, como será amplamente demonstrado na presente minuta, esclarece-se que a Impugnante foi vítima de esquema fraudulento, orquestrado por terceiro (s), responsável (is) pela emissão de documentos fiscais sem o seu conhecimento, todos NF-e (Modelo 55), séries 1 e 3, possivelmente destinados à tomada de créditos de ICMS e eventuais despesas de IRPJ e CSLL pelos adquirentes da fraude, motivo pelos quais referidos documentos não se encontram em seus livros fiscais, não possuindo a Impugnante conhecimento de sua existência.

Alega que só teve conhecimento dos fatos narrados, inclusive dos Termos enviados no procedimento fiscal, quando recebeu a “notificação ao Auto de Infração”. Isso seria justificado pelo arrazoado que segue:

*Isso ocorre pois, por se tratar de rede de postos de combustíveis, **todas as intimações fiscais foram recebidas por frentistas que trabalham no posto e, por algum erro interno, as notificações não foram repassadas à administração.** Apenas após o efetivo lançamento fiscal, a Impugnante teve conhecimento dos fatos narrados e iniciou a sua apuração*

Que após receber esse documento, o qual foi enviado por via postal, a mesma forma utilizada para o envio dos Termos de Intimação e outros citados anteriormente, “pôde conferir a relação de NF-e emitidas e não escrituradas evidenciadas pela Fiscalização”, tendo verificado que:

a) Nenhuma NF-e não escriturada no ano de 2021 fora emitida pelos sistemas internos do posto de combustíveis;

b) A emissão das NF-es frias se iniciou em 01/2021, sendo emitidas, no primeiro mês, apenas 2 notas físicas (possivelmente para fins de teste), tendo a fraude se intensificado apenas em 02/2021;

c) Até 06/2021, o posto de combustíveis não realizava nenhuma venda de combustíveis com NF-e (modelo 55), realizando vendas unicamente à (sic) consumidores finais por meio de cupons fiscais eletrônicos (modelo 59) cuja emissão unicamente é possível dentro dos postos de combustíveis — via SAT;

d) A partir de 07/2021, o posto de combustíveis fora alienado aos atuais sócios da Impugnante, tendo estes atuação no mercado conhecido como B2B, fornecendo combustíveis à (sic) tomadores de créditos de referidas notas, iniciando a emissão de NFe válidas para referidos tomadores.

e) Todas as NF-es válidas emitidas pela Impugnante são de Séries 5 e 6, sendo esse o seu padrão de emissão para toda a sua rede de postos de combustíveis.

f) Mesmo alienando combustíveis no mercado B2B, o volume e valores das NF-es emitidas (Modelo 55) pela Impugnante são muito inferiores aos Cupons Fiscais (Modelo 59), motivo pelo qual em 2021 apenas foram faturados R\$ 4.646.613,29 por meio de NF-e e R\$ 23.352.952,89 por meio de Cupons Fiscais.

9) Ao contrário da operação praticada pela Impugnante, as NF-e fraudulentas foram todas emitidas sobre as Séries 1 e 3.

h) O valor total de NF-e fraudulentas, conforme apurado pela fiscalização, soma o montante de R\$ 86.273.936.45, ou seja, o valor corresponde a 307% do real faturamento escriturado da Impugnante. Ocorre que **o posto de combustíveis da Alienante nem ao menos teria capacidade funcional suficiente para a alienação dessa quantidade de combustíveis**, se tratando, claramente, de operação ficta, descasada com a realidade, sem qualquer benefício à Impugnante e Foi somente após tal revelação que “a Impugnante iniciou, em 14/06/2024, diversas diligências para constatar a fraude de que fora vítima” Alega que **se trata “de fato superveniente**, nos termos do art. 16, § 4º, alínea “b” do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972” para pedir apresentação posterior de provas.

A atuada menciona que contratou perito forense para a constatação de eventual divergência de IPs e um “um corpo jurídico multidisciplinar, responsável por iniciar os procedimentos juntos aos órgãos competentes”.

Afirma que procedeu a Notícia de Fato Criminal ao Ministério Público, anexo de fls. 360 a 377. Afirma também que “estão sendo realizadas diligências junto à Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo objetivando o fornecimento de documentos e informações para a constatação da fraude, sendo requisitada a nulidade/cancelamento dos documentos fiscais emitidos de forma fraudulenta.” Consta da Descrição da Ocorrência na Notícia dada o seguinte:

Descrição da ocorrência:

NOTÍCIA DE FATO CRIMINAL: Pessoas ainda não discriminadas, a serem identificadas no curso de investigação que ora se pede, provavelmente associadas direta ou indiretamente, a partir de data incerta, certamente no ano de 2021, falsificaram notas fiscais da Noticiante, em uma série de condutas que se amoldam, em tese, ao art. 297, c/c art. 71, ambos do Código Penal, salvo outra compreensão dessa autoridade ministerial, sobretudo diante da utilização ilegal de créditos decorrentes dessas notas para benefícios de terceiros com quem a Monte Carlo não possui relação comercial.

Com base nessas alegações pretende que sejam admitidas novas provas ao presente processo administrativo fiscal, ainda a serem produzidas, e afirma que, “Diante da ausência de legalidade nos documentos fiscais fraudulentamente emitidos, sendo referidos documentos a única fonte para a presente autuação, indiscutível a necessidade de cancelamento dos tributos lançados na presente autuação fiscal.”

Ao entrar no item 2. DO DIREITO, a autuada passa a discorrer sobre as razões de Direito para ilidir o lançamento. Alega, subitem 2.1. DA INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO POR ERRO DE DIREITO, que não foi atendido o que prescreve ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Que **seria correto (sic) a aplicação do ditame do art. 47 da Lei n. 8.981/1995 e arbitrar-se o lucro**, uma vez que “haveria de se concluir que **a contabilidade da Impugnante seria imprestável** para apurar o lucro real e deveria ser adotado o lucro arbitrado, nos termos do artigo 47, inciso II, “b” da Lei n. 8.981/1995”, **tendo deixado a autoridade lançadora de “computar qualquer valor a título de custo” (...).**

Narra as consequências de eventual aplicação do art. 16 da Lei nº. 9.249/1995, que entende ser-lhe favorável, já que não teria sido “possível à fiscalização apurar o efetivo lucro real, pois um de seus elementos essenciais, que é o custo de aquisição da mercadoria, não pôde ser considerado.” Cita jurisprudência do CARF, inclusive de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais, que justificaria tal entendimento.

Traz à baila a Constituição Federal da República de 1988 (CF/88), em seu art. 153, inciso III, e o CTN, art. 4, para contestar o surgimento de renda tributável, alegando que:

No presente caso, como será comprovado com a produção probatória ora conduzida pela Impugnante com o auxílio dos órgãos públicos, inexistente qualquer incremento patrimonial oriundo das NF-e não escrituradas, uma vez que (i) não foram emitidas pela Impugnante, mas sim por terceiros oriundos de esquema fraudulento; (ii) não existiu qualquer operação jurídica válida decorrente de referidas notas; e (iii) não houve qualquer contrapartida à Impugnante referente às NF-e.

(...)

Sugere ser vítima de **“aquisição fraudulenta de NF-e por transportadoras”** situação que “já foi objeto de operação conjunta da SEFAZ-SP em uma operação denominada como **“Operação Combustão”**, na qual se investigava-se a emissão de NFe para criação de créditos compensáveis, e acosta documentos de fls. 381 a 388. Afirma mesmo que “Ao realizar o cotejo de todas as NF-e emitidas sem o reconhecimento da Impugnante, se verifica que todos os adquirentes são empresas capazes de se beneficiar do crédito fiscal de ICMS com a aquisição dos documentos”.

Encerra este item dizendo que “à medida que o inquérito avançar, a Impugnante terá provas adicionais a serem juntadas, com fulcro no artigo 16, §4º, “c” do Decreto n. 70.35/72 que irão dar ainda mais robustez a seus fundamentos” e alega que “como as receitas são inexistentes, a cobrança de IRPJ e CSLL não deveriam ser efetivadas e é totalmente insubsistente”.

Passa a contestar a **glosa do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL**, afirmando que “o cancelamento dos saldos de PF e BCN apurados em 2021, tendo a Impugnante apurado lucro no ano calendário de 2022, a fiscalização glosou, por consequência, o PF e BNC incorridos em 2021 e utilizados na compensação do IRPJ e CSLL apurados para o ano calendário de 2022.

Manteve-se unicamente os saldos iniciais do PF e BCN referentes a prejuízos ocorridos anteriores ao ano de 2021” e conclui esse item afirmando que:

Sendo o único fundamento da glosa do PF e BNC a suposta ausência de prejuízo apurado para o ano calendário de 2021, uma vez demonstrada a inexistência de omissão de receitas, ou ainda, a sua nulidade pela ausência de arbitramento, tem-se que insubsistente a glosa da compensação.

Logo, ante o cancelamento da omissão de receitas, conforme demonstrado no tópico anterior, tem-se que válido o prejuízo auferido pela Impugnante em 2021.

Alega que somente teve conhecimento dos fatos em que estava envolvida com o recebimento da autuação, aduz que no tempo concedido para impugnação “é humanamente impossível a produção de provas” e pede a **conversão do julgamento em diligência e a inclusão de provas posteriormente ao prazo de impugnação**. Cita jurisprudência do CARF e Pede ainda o cancelamento das multas aplicadas, alegando que:

A Impugnante esclarece que seus administradores não receberam as intimações no curso da fiscalização, que foram enviadas por Aviso de Recebimento e assinadas por funcionários do posto de gasolina — frentistas — que não repassaram para os cuidados devidos. Não houve intuito de não se colaborar com a fiscalização. Inclusive, se a Impugnante tivesse tido conhecimento das acusações que lhe eram impostas, teria tomado providências com maior antecedência.

Alega ainda que não cabe a aplicação da multa agravada, item 2.6. DA INAPLICABILIDADE DA MULTA AGRAVADA - SÚMULAS 96 E 133 DO CARF - E LIMITAÇÃO AO TETO DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. Pede que, se mantido o lançamento, a multa “deve-se ater ao patamar estipulado para a multa qualificada”, uma vez que aquela não pode ser mais gravosa que esta.

Lembra que com o advento da Lei nº 14.689/23, foram alteradas as regras do contencioso, tornando-se imprescindível que se adote um controle de adequação das sanções aplicadas, restando a aplicação ao caso de multa agravada de 112,5% em desacordo com o Princípio da Proporcionalidade, citando o artigo 22, parágrafo único, VI, c/c artigo 65, ambos da Lei nº 9.874/99 e art. 108 e 113 do CTN. **Recorre às Súmulas 96 e 133 do CARF.**

Contemporiza, afirmando que “que não está se arguindo pela inconstitucionalidade, mas sim pela adequação da aplicação sancionatória ao caso concreto, nos termos de leis federais que regulam o processo administrativo” e que caso seja mantida a penalidade, seja limitada a 100%, “vez que a penalidade deve ser proporcional ao ilícito”.

No item final, 3. DO PEDIDO, requer “o CANCELAMENTO dos Autos de Infração (...), haja vista que”:

i) Ocorreu um erro material de lançamento, uma vez que não foi atendida a hipótese de arbitramento do lucro prevista no artigo 47, II, "b" da Lei nº 8.981/95;

ii) Inexistentes as omissões de receita apontadas no AIM, sendo a Impugnante VÍTIMA de esquema fraudulento no qual resultou na emissão de documentos fiscais sem o seu conhecimento ou autorização, inexistindo qualquer evolução patrimonial apta a ensejar a incidência do IRPJ e CSLL Por amor ao argumento, não seja acatado o pedido anterior (fato que não se vislumbra, tampouco se acredita), requer, em menor extensão:

ii) a conversão do julgamento em diligência, permitindo a apuração pela Autoridade Fazendária dos fatos narrados na presente minuta, confirmando a inexistência de operações jurídicas válidas praticadas pela Impugnante que caracterizem omissão de receitas.

iv) Que ao menos seja reduzida a base de cálculo exigida para que seja aplicado o percentual de arbitramento sobre as receitas computadas;

v) O cancelamento da multa agravada, ou, subsidiariamente a sua limitação, bem

como o cancelamento da multa isolada.

vi) Requer, ainda, diligência junto ao Ministério Público Estadual de São Paulo para que sejam colhidas informações sobre a notícia crime apresentada pela Impugnante;

vii) Requer, ainda, juntada das provas a serem produzidas no processo criminal a ser aberto decorrente da notícia crime apresentada ao Ministério Público.

viii) Seja afastada (sic) as penalidades não pagas. (destaques meus)

Posteriormente ao protocolo da impugnação, que se deu em 31/10/2024, a Contribuinte apresentou petição juntando “novas provas produzidas apenas posteriormente à apresentação da impugnação, as quais por si só já corroboram a ocorrência da fraude de que foi vítima a Impugnante na emissão das notas fiscais eletrônicas (Modelo 55, séries 1 e 3), que não foram emitidas nem escrituradas pela Impugnante por não representarem operações efetivamente ocorridas.” (fls. 427/443).

Juntou, então, Relatório da Delegacia Regional Tributária de Guarulhos, da SEFAZ de São Paulo, elaborado em 10/03/2025, que constatou que as notas fiscais de séries 1 e 3 (supostamente fraudulentas) foram emitidas por IPs de município que não é o da localização da Contribuinte, tendo como adquirentes empresas situadas em diversos estados da federação, como Espírito Santo, Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte etc.

Juntou também Termo de Depoimento do ex-proprietário do posto, prestado perante a Delegacia Seccional de Polícia de Guarulhos, em que afirma não conhecer as notas fiscais autuadas, que não representam a efetiva operação mercantil.

2 Decisão de 1ª Instância

A DRJ julgou a impugnação improcedente, rejeitando a alegação de nulidade do lançamento, por entender observadas as formalidades previstas no Decreto nº 70.235/1972. Considerou válidas as intimações encaminhadas por via postal ao domicílio fiscal da contribuinte, ainda que recebidas por funcionários do posto de combustíveis, com fundamento no art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 e na Súmula CARF nº 9¹.

No mérito, manteve a apuração da omissão de receitas decorrente da diferença entre os valores das NF-e emitidas em nome da Contribuinte e aqueles escriturados na ECF e na EFD ICMS/IPI. Registrou que a empresa deixou de atender às sucessivas intimações realizadas durante o procedimento fiscal e que as alegações apresentadas na impugnação não seriam suficientes para comprovar que as notas fiscais haviam sido emitidas por terceiros. Segundo a decisão, a existência de certificado digital não reconhecido pela empresa, a emissão das notas a partir de diferentes endereços de IP, a utilização de séries distintas, as características do mercado B2B e a alteração societária ocorrida no período não constituíam prova suficiente da fraude alegada.

¹ Súmula CARF nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

Afastou, ainda, a necessidade de arbitramento do lucro. Entendeu que a fiscalização deveria observar o regime de tributação adotado pela contribuinte, o lucro real trimestral, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249/1995, e que a escrituração apresentada permanecia apta à apuração do resultado, tendo sido constatada apenas a falta de escrituração de parte das operações acobertadas por NF-e. Por essa razão, reputou correta a adição das receitas omitidas ao lucro líquido para determinação do IRPJ e da CSLL.

Também manteve as alterações promovidas nos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, por decorrerem do lançamento relativo ao ano-calendário de 2021. Quanto ao ano-calendário de 2022, considerou correta a desconsideração da ECF retificadora transmitida em 17/05/2024, por ter sido apresentada após a ciência da ampliação do procedimento fiscal para esse período.

Foram igualmente mantidas as multas por não atendimento à intimação fiscal e por apresentação da ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas. Quanto à multa de ofício agravada, a DRJ entendeu configurada a hipótese prevista no art. 44, § 2º, I, da Lei nº 9.430/1996, diante da ausência de resposta às reiteradas intimações. Afastou a aplicação das Súmulas CARF nº 96 e 133 por considerar que o lançamento não decorreria de arbitramento nem de presunção legal de omissão de receitas. Rejeitou, ainda, o pedido de limitação da penalidade a 100%, por entender inexistente fundamento legal para afastar o percentual de 112,5% aplicado.

Por fim, indeferiu a juntada posterior de provas e a conversão do julgamento em diligência. Considerou não demonstrada nenhuma das hipóteses excepcionais previstas no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972 e assinalou que o pedido de diligência e perícia não observava os requisitos formais previstos no mesmo dispositivo. Acrescentou que os elementos existentes nos autos seriam suficientes para o julgamento, concluindo pela manutenção integral do crédito tributário.

3 Recurso voluntário

A Contribuinte interpôs recurso voluntário, reiterando, em grande parte, as teses apresentadas na impugnação, porém instruindo o caso com novas informações e documentos produzidos no curso das investigações que já haviam sido noticiadas na defesa.

A Recorrente sustenta que os procedimentos conduzidos pelo Ministério Público, pela Polícia Civil e pela Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo culminaram no reconhecimento da fraude que havia alegado. Informa que as apurações da SEFAZ/SP identificaram diferenças entre os certificados digitais e os endereços de IP utilizados na emissão das NF-e das séries 1 e 3 e aqueles utilizados nas séries 5 e 6, reconhecidas pela empresa como legítimas. Segundo o recurso, também foram constatadas diferenças quanto ao perfil dos destinatários e volume anormal de emissões das séries questionadas.

Afirma que, ao final das apurações, a autoridade fazendária estadual reconheceu que terceiros haviam emitido documentos fiscais em nome da Recorrente e declarou inidôneas as NF-e das séries 1 e 3 emitidas entre 01/02/2021 e 31/10/2022, decisão devidamente publicada no Diário Oficial do Estado de São Paulo.

Para comprovar essas alegações, junta ao recurso cópias dos Processos Administrativos SEI instaurados no âmbito da SEFAZ/SP, e do Inquérito Policial, instaurado por requisição do Ministério Público para investigação da emissão indevida das notas fiscais. Informa que apresentou aos órgãos a planilha utilizada pela fiscalização federal para apuração das receitas omitidas, acrescida de colunas destinadas à identificação da série e da situação atual de cada documento fiscal. Sustenta que esse cotejo demonstraria que as notas fiscais consideradas na constituição do crédito correspondem aos documentos posteriormente declarados inidôneos pela SEFAZ/SP.

Com fundamento nesses elementos, contesta especificamente a conclusão da DRJ quanto à preclusão probatória. Alega que os documentos somente puderam ser produzidos após a atuação dos órgãos públicos competentes, pois a apuração dependia do acesso a registros de emissão, certificados digitais e endereços de IP que não estavam à sua disposição. Defende, assim, que se trata de prova superveniente e cuja apresentação anterior era impossível, enquadrando-se nas exceções previstas no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972.

No mérito, sustenta que a declaração de inidoneidade retirou o suporte material do lançamento, uma vez que a omissão de receitas foi apurada a partir de documentos fiscais que a própria Administração Estadual posteriormente reconheceu terem sido emitidos fraudulentamente por terceiros, sem correspondência com operações realizadas pela Recorrente.

Quanto à tese subsidiária de inadequação da apuração pelo lucro real, já deduzida na impugnação, o recurso acrescenta demonstração extraída da ECF do ano-calendário de 2021. Afirma que a escrituração original registrava receita líquida de aproximadamente R\$ 28,1 milhões e custo das mercadorias revendidas de aproximadamente R\$ 25,96 milhões, correspondente a margem bruta de 7,61%. Segundo os cálculos apresentados, a adição das receitas consideradas omitidas pela fiscalização, sem a inclusão de custos correspondentes, elevaria essa margem para 77,58%. A partir desses dados, sustenta que o lançamento teria tratado faturamento como lucro e reforça a tese de que, caso fossem consideradas reais as operações constantes das NF-e questionadas, seria necessária a apuração dos respectivos custos ou, não sendo isso possível, o arbitramento do lucro.

No tocante à multa agravada, além dos fundamentos já apresentados na impugnação, o recurso acrescenta que o não atendimento às intimações não teria causado prejuízo concreto ao procedimento fiscal, pois o lançamento foi constituído a partir do cruzamento de informações eletrônicas já disponíveis ao Fisco. Defende, por essa razão, que a falta de resposta às intimações, por si só, não justificaria o agravamento. Quanto à glosa dos

saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL e ao pedido subsidiário de limitação da multa a 100%, o recurso reitera, em essência, as teses já apresentadas na impugnação.

Ao final, requer o conhecimento das provas supervenientes juntadas com o recurso e, no mérito, o cancelamento integral dos Autos de Infração, diante da declaração de inidoneidade das NF-e que fundamentaram a omissão de receitas. Subsidiariamente, requer a conversão do julgamento em diligência para reanálise do lançamento à luz das conclusões dos procedimentos conduzidos pela SEFAZ/SP e demais autoridades, bem como o cancelamento da multa agravada ou, sucessivamente, sua redução ao limite de 100%, além do cancelamento das demais penalidades impugnadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Isabelle Resende Alves Rocha**, Relatora

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

2 APURAÇÃO DA OMISSÃO DE RECEITAS PELO LUCRO REAL E A NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO

Embora a Recorrente tenha formulado a necessidade de arbitramento do lucro como fundamento subsidiário, entendo necessário examiná-la antes do mérito, pois diz respeito à própria validade do critério utilizado para determinação da matéria tributável.

A Recorrente alega que “o auto de infração seria igualmente insubsistente, uma vez que a fiscalização adicionou as supostas receitas omitidas sem reconhecer os correspondentes custos de aquisição, atribuindo à Recorrente um lucro artificial e inexistente, em afronta ao princípio da capacidade contributiva e ao disposto no art. 47, II, “b”, da Lei nº 8.981/1995, que impõe o arbitramento do lucro quando a escrituração se mostra imprestável para determinação do lucro real.”

A questão, portanto, é saber se, diante dos elementos encontrados na fiscalização, era possível determinar corretamente o lucro real, regime escolhido pela autoridade fiscal para lançar as diferenças encontradas, ou se seria necessário arbitrar, como alega a Contribuinte.

Como tanto já se debateu neste Conselho e nesta Turma, o lucro arbitrado é medida excepcional e sua adoção pressupõe que a autoridade fiscal demonstre a impossibilidade

de apuração do resultado tributável segundo o regime ao qual estava submetida a pessoa jurídica. Essa premissa vale também para os casos de omissão de receitas, que não é, por si só, fundamento para se aplicar o lucro arbitrado.

Nesse ponto, concordo com a premissa adotada pela decisão recorrida ao afirmar que o art. 24 da Lei nº 9.249/1995 determina que a receita omitida seja tributada segundo o regime ao qual estava submetida a pessoa jurídica no período de apuração. Não concordo, contudo, com a consequência extraída desse dispositivo para o caso concreto.

Dispõe o art. 24:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Como se vê, o dispositivo não determina que a receita omitida seja simplesmente adicionada à base tributável, mas determina que o imposto seja apurado de acordo com o regime de tributação do contribuinte. Se o regime é o lucro presumido, a receita omitida submete-se às regras próprias daquele regime, no qual a base tributável é determinada a partir da receita bruta mediante aplicação dos percentuais legais. Já no lucro real, a situação é diferente.

Nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, o lucro real corresponde ao lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação tributária. Tratando-se de atividade de revenda de mercadorias, como é o caso concreto (revenda de combustíveis), a formação desse resultado pressupõe o reconhecimento não apenas das receitas decorrentes das vendas, mas também dos custos das mercadorias correspondentes, disciplinados, entre outros, pelo art. 13 do mesmo Decreto-Lei.

Portanto, aplicar o art. 24 da Lei nº 9.249/1995 a uma pessoa jurídica submetida ao lucro real significa incorporar a receita omitida à apuração do lucro real, não transformar o valor dessa receita em lucro real tributável.

É possível, evidentemente, que a simples adição da receita omitida ao resultado seja correta. Isso ocorre quando os custos e despesas necessários à sua obtenção já estão contabilizados. Nessa hipótese, a omissão é apenas da receita e o reconhecimento do valor omitido completa uma apuração em que os dispêndios correspondentes já foram considerados.

Situação diferente ocorre quando, além da receita, também não foram escriturados os custos relacionados às operações omitidas.

Numa ou noutra hipótese, até mesmo para identificar qual delas é a situação do caso concreto, antes de efetuar o lançamento, a fiscalização deve verificar se esses custos podem ser identificados a partir da escrituração, dos documentos fiscais, da movimentação de estoques, dos pagamentos realizados ou de outros elementos disponíveis. Se puderem ser determinados, deve ser recomposta a apuração do lucro real, considerando receitas e custos correspondentes.

Somente quando essa reconstrução não for possível é que se coloca a questão do arbitramento. Nesse caso, se a deficiência da escrituração impossibilitar a determinação do lucro real, incide a hipótese de arbitramento prevista no art. 47, II, "b", da Lei nº 8.981/1995².

No caso concreto, a fiscalização identificou notas fiscais de saída que não estavam refletidas nas receitas declaradas pela Contribuinte e apurou diferença de R\$ 87.699.225,81, contra RS 28.095.715,14 de receitas escrituradas. Em seguida, adicionou integralmente esses valores ao resultado dos respectivos trimestres de 2021 e, sobre o resultado, calculou o IRPJ e a CSLL. Observe-se o exemplo do 1º trimestre:

CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL	
Lucro Real Declarado após Compensação de Prejuízos	0,00
(+) Valor Apurado	12.648.940,44
(-) Parcela Não Sujeita ao Adicional	60.000,00
(=) Base de Cálculo do Adicional	12.588.940,44
(x) Alíquota	10,00%
(=) Adicional Total	1.258.894,04
(-) Adicional Declarado	0,00
(=) Imposto Adicional Devido	1.258.894,04

Não houve, contudo, investigação acerca dos custos correspondentes às vendas que a própria fiscalização considerou realizadas.

O relatório fiscal (fls. 43/70) não identificou aquisições de combustíveis relacionadas às NF-e consideradas omitidas, não examinou se os custos dessas mercadorias estavam ou não compreendidos no CMV já contabilizado pela Contribuinte, não reconstituiu a movimentação de estoques e não procurou determinar os dispêndios necessários à realização das vendas cuja receita fora omitida.

A ausência de resposta da Contribuinte às intimações realizadas durante o procedimento fiscal não supre a necessidade de se fazer a verificação acima. É verdade que a Contribuinte permaneceu inerte mesmo tendo sido reiteradamente intimada. Essa conduta autorizava a fiscalização a prosseguir com a apuração a partir dos elementos disponíveis e poderia, inclusive, conduzir ao arbitramento do lucro caso a falta de colaboração impedisse a determinação segura do lucro real.

O que ela não autoriza é presumir que o custo das mercadorias vendidas foi igual a zero, o que acabou acontecendo no momento em que a receita omitida foi integralmente adicionada à base tributável.

Além disso, as intimações mencionadas no lançamento estavam dirigidas à explicação das divergências entre as escriturações e as NF-e e, posteriormente, aos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa. Não consta que a fiscalização, após concluir pela

² Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

(...)

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

(...)

b) determinar o lucro real.

existência das vendas omitidas, tenha intimado a Contribuinte para demonstrar especificamente os custos de aquisição das mercadorias correspondentes, apresentar a movimentação dos estoques ou fornecer outros elementos necessários à recomposição do lucro real.

É dizer, muito embora o lucro arbitrado seja medida excepcional, ele deve ser utilizado na hipótese em que se verifica ser impossível recompor a tributação pelo regime originalmente escolhido pelo contribuinte, neste caso, o lucro real. Se essa verificação não é feita e opta-se por uma ou outra alternativa, o método de apuração escolhido sujeita-se ao risco de não ser adequado para a situação evidenciada.

Essa conclusão encontra apoio em entendimento adotado pela Câmara Superior no Acórdão nº 9101-006.523, proferido em 4 de abril de 2023.

Embora aquele processo tratasse de situação diversa, relacionada à inidoneidade de compras e à glosa de custos, a premissa fixada é aplicável à matéria ora examinada: antes de manter a tributação pelo lucro real, a fiscalização deve avaliar concretamente a repercussão das irregularidades encontradas sobre a aptidão da escrituração para determinar o lucro tributável.

Naquele julgamento, consignou-se que nem mesmo a existência de parcela expressiva de custos reputados inidôneos permite concluir, de forma automática, pela necessidade de arbitramento. É necessário examinar os demais elementos da escrituração para verificar se, apesar das irregularidades, ainda é possível determinar o lucro real, ou se a escrituração era imprestável para tanto. Ao mesmo tempo, se a investigação fiscal não avança o suficiente para permitir essa conclusão, também não é possível simplesmente formalizar a exigência pela sistemática do lucro real. Observe-se a conclusão do voto condutor do acórdão, proferido pela Conselheira Edeli Preira Bessa:

Isto porque, embora a representatividade das compras inidôneas em relação ao total de custos escriturado não seja suficiente para avaliar a necessidade de arbitramento dos lucros, em tais circunstâncias a autoridade lançadora não pode formalizar a exigência na sistemática do lucro real sem avaliar a repercussão da glosa na validade da escrituração apresentada pelo sujeito passivo.

É possível que a constatação de significativa parcela de registros de compras não merecerem fé, de fato, possa prejudicar significativamente a escrituração de modo a torná-la imprestável para apuração do lucro real. Contudo, sem a avaliação dos demais elementos da escrituração não é possível assim concluir, inclusive porque os registros de compras são, apenas, um dos elementos da apuração de custos, de modo que sequer se pode dizer que a glosa integral de compras resultaria em glosa integral de custos. Ademais, os custos integram um dos grupos contábeis nos quais são registradas as aplicações que se destinam à geração de receitas. E, ainda que se verifique nestes autos a glosa integral de custos na maior parte dos trimestres autuados no ano-calendário sob atenção, se a investigação acerca da destinação dos valores financeiros movimentados ao grupo econômico conclui que os montantes não pagos aos fornecedores inidôneos foram entregues aos sócios de fato e de direito, ou às pessoas jurídicas

a eles vinculadas, poder-se-ia cogitar que as receitas escrituradas foram auferidas sem os custos inidôneos, e resultaram em lucros não declarados e distribuídos àqueles beneficiários. Em tais circunstâncias, a escrituração se prestaria à apuração do lucro tributável, bastando a glosa dos custos inidôneos.

A investigação fiscal, contudo, não avançou na análise da escrituração da Contribuinte para dizer se a escrituração se prestaria à apuração do lucro tributável ainda que glosadas compras que superaram a totalidade dos custos apropriados no ano-calendário em questão. Embora a inidoneidade de parcela representativa dos custos possa viciar de forma irreparável a escrituração, tal constatação é dependente da demonstração de sua repercussão nos demais eventos escriturais, especialmente para excluir a possibilidade de que a pessoa jurídica arcou com outros custos informalmente, para auferir as receitas escrituradas. Sem este aprofundamento da investigação, subsiste a possibilidade de as receitas terem sido auferidas apenas com a contratação dos demais custos ou despesas não glosados.

É esta incerteza que conduz aos diferentes posicionamentos dos Colegiados deste Conselho acerca do cabimento, ou não, do arbitramento nestes casos. Na medida em que esta incerteza também impede a afirmação de que a exigência foi validamente formulada na sistemática do lucro real, o lançamento não pode subsistir.

A mesma lógica se aplica aqui, no sentido de que a existência de receita omitida não conduz automaticamente ao arbitramento, mas também não permite simplesmente adicionar as receitas omitidas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real. Antes disso, como tanto já se falou, cabe verificar a repercussão dessa omissão na apuração do resultado, inclusive para identificar se os custos correspondentes já foram contabilizados.

O precedente citado conduz o debate para o volume de receitas omitidas, aspecto que é bastante controverso no âmbito do CARF e que se relaciona ao caso ora analisado, embora não tenha sido um argumento diretamente levantado pela Recorrente. É que, do total de R\$ 115.794.941,26 em receitas apuradas pela fiscalização, R\$ 87.699.225,81, ou seja, 76%, corresponderam a receitas omitidas, o que é uma proporção relevante.

Nesse sentido, vale mencionar dois outros acórdãos da Câmara Superior que, a meu ver, reforçam a conclusão ora construída.

No Acórdão nº 9101-006.018, proferido em 9 de março de 2022, o Conselheiro Luiz Henrique Marotti Toselli propôs importante reflexão:

Trata-se de tema conhecido e que cria uma **situação no mínimo inusitada: quando o fisco se vale do arbitramento, os contribuintes costumam alegar a nulidade da autuação em face da necessidade de manutenção da sistemática de tributação adotada. E quando o fisco mantém o regime tributário da contribuinte, esta pugna pelo não provimento da cobrança em face da obrigatoriedade do arbitramento.**

Essa “problemática”, na verdade, é fruto da vagueza ou falta de clareza do Legislador quanto aos eventuais limites da tributação direta frente às hipóteses de arbitramento.

Com efeito, dispõe o artigo 47, I e II, da Lei nº 8.981/95 que:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

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

Nesses termos, o arbitramento constitui meio obrigatório de tributação e aplicável, dentre outras hipóteses, quando a escrituração conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação bancária ou para determinar o lucro real.

Especificamente quanto à tributação de receitas consideradas omitidas, dispõe o artigo 24 da Lei nº 9.249/95 que:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Como se percebe, a lei, em se tratando de omissão de receitas, determina sua tributação direta, mantendo-se o regime tributário do contribuinte.

Posteriormente, o artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, veiculou a presunção legal de omissão de receita com base em depósitos bancários sem origem comprovada. Veja-se:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Da interpretação sistemática desses dispositivos, entendo que **não é possível criar um critério jurídico uniforme** para solucionar todas as situações fáticas que envolvam a problemática quanto à **aplicação do método de arbitramento nas hipóteses nas quais a omissão de receita seja significativa.**

Segundo penso, o intérprete deve analisar caso a caso, a fim de verificar se está ou não diante de um caso de pura aplicação da presunção legal, tributando-se diretamente a receita omitida, ou se, além disso, a situação fática contempla indícios adicionais que inviabilize a apuração da renda efetiva (o Lucro Real).

Nesse ponto, entendo que o volume ou quantidade da receita omitida não constituem provas ou indícios que, isoladamente considerados, imponham per se o método do arbitramento.

Ora, é perfeitamente possível omitir receitas em conta não escriturada, sem que necessariamente eventuais custos ou despesas a ela atreladas sejam também mantidos à margem da contabilidade.

Nesse contexto, fato é que a jurisprudência, em casos de absurda discrepância entre o que foi omitido e o que foi declarado/escriturado, vem flexibilizando a manutenção do regime pelo Lucro Real, considerando aplicável o arbitramento. Isso, por exemplo, ocorreu no referido paradigma, onde o Colegiado decidiu que, como a receita declarada e escriturada foi de apenas 10,87% do total apurado, a contabilidade de fato seria irregular, ensejando, assim, a adoção do Lucro Arbitrado, e não a manutenção do regime tributário da contribuinte.

Não obstante, a presente situação não envolve uma discrepância daquele mesmo porte, sendo que **a fiscalização não apontou ou evidenciou quaisquer vícios na escrituração propriamente ditos**, tributando a receita omitida com base justamente nas prescrições dos artigos 24 e 42 acima citados.

Ao assim proceder, me parece que a fiscalização operou corretamente dentro da hipótese de tributação por presunção legal de omissão de receitas fundada na não comprovação de crédito bancário não escriturado, afinal não houve sinais de ausência de livros fiscais, fraudes ou vícios nos demais registros contábeis.

Ademais, **poderia a Contribuinte, durante a fiscalização, ter feito prova de que, junto com a omissão significativa de receita, teria havido também omissão de custos e despesas não deduzidos para fins de determinação do Lucro Real**, mas esse fato foi rechaçado e encontra-se já superado.

Pois bem, de fato, discussões como a presente demandam parcimônia e o estabelecimento de critérios claros para decidir, de modo a não banalizar o debate. Como mencionado esta turma tem adotado o critério de interpretação sistemática das hipóteses de arbitramento com as regras do regime de apuração originalmente escolhido pelo contribuinte, sendo o arbitramento última medida a ser adotada, após o empreendimento de todos os esforços da autoridade fiscal para reconstituir a apuração do contribuinte. Em muitos casos em que a apuração escolhida ela o lucro presumido, já cancelamos autuações que arbitraram o lucro sem que a fiscalização demonstrasse a impossibilidade de tributar as infrações detectadas pelo lucro presumido.

Agora, estamos diante da situação em que o contribuinte foi autuado em seu regime original e ele alega que deveria ter sido feito o arbitramento. Acontece que,

diferentemente do caso concreto analisado nesse último precedente e de diversos casos em que o contribuinte pende seu argumento sem base fática e jurídica, aqui a Recorrente trouxe demonstração convincente de que, se aquelas receitas foram omitidas, os custos correspondentes também o foram, o que denota a imprestabilidade da apuração para reconstituir o lucro real.

A análise das contas de estoque e do custo das mercadorias vendidas que a Recorrente ilustrou em seu recurso por meio de prints da ECF indica relação proporcional entre os custos registrados e as receitas contabilizadas pela Contribuinte. No primeiro trimestre de 2021, por exemplo, foram escriturados R\$ 3.117.699,07 de receita líquida e R\$ 2.601.129,74 de CMV, resultando em lucro bruto de R\$ 516.569,33 e margem bruta de aproximadamente 16,57%.

Considerado o ano-calendário de 2021 como um todo, a ECF registrava receita líquida de aproximadamente R\$ 28,1 milhões e custo das mercadorias revendidas de aproximadamente R\$ 25,96 milhões, resultando em margem bruta de 7,61%, o que é compatível com a margem de lucro do setor de revenda de combustíveis.

Ao adicionar o total das notas fiscais omitidas ao lucro líquido, a fiscalização acrescentou aproximadamente R\$ 87,7 milhões de receitas sem acrescentar qualquer custo correspondente, sendo que a Recorrente demonstra que esse custo também não estava contabilizado na apuração original. Com isso, a receita considerada na apuração passou para aproximadamente R\$ 115,8 milhões, enquanto o CMV permaneceu em R\$ 25,96 milhões, o que elevou a margem bruta de 7,61% para 77,58%. Ora, trata-se de margem irreal para a maior parte das atividades, o que se dirá para a revenda de combustíveis.

Ou seja, o resultado produzido pelo lançamento revela que a fiscalização acrescentou vendas de mercadorias em montante superior a três vezes toda a receita anteriormente escriturada sem reconhecer qualquer aumento do custo necessário à aquisição das mercadorias que teriam sido revendidas. Essas demonstrações feitas pela Contribuinte em seu recurso reforçam a conclusão de que não era possível simplesmente presumir que todo o custo das mercadorias relacionadas às receitas omitidas já estivesse absorvido pelo CMV registrado na ECF. Assim, não restam dúvidas de que a escrituração da Contribuinte deveria ter sido considerada imprestável, especialmente diante da ausência de resposta a qualquer intimação, realizando-se o lançamento pelo lucro arbitrado.

Tudo isso leva ao reconhecimento de nulidade dos lançamentos, por erro no critério utilizado para determinação da matéria tributável. No entanto, como será visto a seguir, entendo que a nulidade pode ser superada, visto que o mérito da controvérsia deve ser decidido em favor da Recorrente, aplicando-se o art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972.

Por essa razão, deixo de declarar a nulidade do lançamento e passo ao exame da alegação de inexistência das receitas que lhe deram causa.

3 INEXISTÊNCIA DA OMISSÃO DE RECEITAS. FRAUDE NA EMISSÃO DAS NF-E

Superada a questão anterior, passo ao exame da alegação de que as NF-e utilizadas pela fiscalização para apurar a omissão de receitas foram emitidas fraudulentamente por terceiros.

A matéria foi apresentada desde a impugnação. Naquela oportunidade, a Contribuinte sustentou que as NF-e não escrituradas, todas das séries 1 e 3, não haviam sido emitidas por seus sistemas e que essas séries não eram utilizadas em suas operações. Informou que, até junho de 2021, o estabelecimento realizava predominantemente vendas a consumidores finais, documentadas por CF-e, modelo 59, e que, após a alteração de seus proprietários, passou a realizar vendas a pessoas jurídicas, documentadas por NF-e modelo 55, emitidas nas séries 5 e 6, ainda assim, em volume significativamente menor do que as vendas a consumidores finais. Alegou, ainda, ter identificado certificado digital cuja emissão desconhecia, apresentou notícia de fato criminal e informou que havia iniciado procedimentos perante os órgãos competentes para apuração da fraude.

A DRJ entendeu que esses elementos não comprovavam a alegação. Considerou que as diferenças de séries, locais de emissão e características das operações não demonstravam que terceiros tivessem utilizado os sistemas da empresa e afirmou que a existência de certificado digital não reconhecido revelaria, quando muito, deficiência nos controles da própria Contribuinte. Além disso, o fato de ela não ter respondido a nenhuma intimação durante o procedimento fiscalizatório e, ainda assim, ter retificado sua ECF nesse período, refutava a alegação da Recorrente de que somente teria tomado conhecimento da fraude com a notificação dos autos de infração.

De fato, a ausência de resposta às intimações, por mais que se alegue que frentistas as receberam e não repassaram à administração, depõe contra a Contribuinte, especialmente considerando que houve uma retificação de ECF no curso da fiscalização³. Por outro lado, não se pode ignorar que, quando apresentada a impugnação, foram oferecidos elementos que comprovavam a abertura de notícia crime para apurar os fatos alegados pela Contribuinte e que a investigação ainda estava em curso. Ou seja, apesar da desídia na resposta às intimações durante a fiscalização, havia elementos que tornavam plausível a versão apresentada, mas as diligências realizadas perante o Ministério Público, a Polícia Civil e a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo ainda não haviam produzido seus resultados.

A situação é diferente nesta instância e, na verdade, antes do julgamento da impugnação já fora apresentada atualização dos procedimentos instaurados.

³ A retificação se referiu ao ano-calendário de 2022, modificando valores de adições, exclusões, e compensações de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, o que ocasionou redução do lucro real apurado. Essa retificação não foi acolhida pela fiscalização, o que não foi objeto de questionamento pela Contribuinte, nem na impugnação, nem no recurso voluntário. Destaco que as receitas omitidas ora autuadas referem-se ao ano de 2021 e que os lançamentos apenas reduziram o prejuízo fiscal e base negativa utilizados em 2022, em decorrência da omissão de receitas do ano anterior.

Os documentos juntados no protocolo da petição complementar de fls. 427/433 são posteriores à impugnação e decorrem justamente das investigações que já haviam sido noticiadas naquela oportunidade. De fato, a impugnação fora protocolada no dia 13/07/2024 e o Relatório da Delegacia Regional Tributária de Guarulhos juntado posteriormente, porém antes da decisão recorrida, fora elaborado em 10/03/2025. A cópia dos processos administrativos da SEFAZ/SP e do Inquérito Policial juntada com o recurso denotam que o trabalho na SEFAZ se encerrou em maio de 2025 e que o último andamento do inquérito data de junho daquele mesmo ano.

Além de supervenientes, trata-se de documentos cuja produção não estava sob o controle da Recorrente, pois dependiam da atuação dos órgãos públicos responsáveis pelas investigações criminal e fiscal. Devem, portanto, ser conhecidos, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, diferentemente do que consignou a DRJ.

E os resultados dessas investigações permitem confirmar a narrativa exposta desde o início pela Contribuinte.

O Inquérito Policial (fls. 571/836) foi instaurado a partir da notícia-crime apresentada pela própria Recorrente, que juntou os autos de infração em julgamento e a relação das notas fiscais utilizadas pela Receita Federal. A partir disso, a DEMACRO-Delegacia Seccional de Polícia de Mogi das Cruzes-DM Guararema requisitou à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo exame específico sobre a autenticidade e regularidade desses documentos. Vejamos o teor do ofício encaminhado (pg. 35 do intervalo de fls. 571/836):

Exmo. Sr. Secretario de Estado

Consta do procedimento nº (...) encaminhado pela Promotoria de Justiça de Guararema e demais informações reunidas, em apertada síntese, que a empresa vítima REDE DE POSTOS MONTE CARLO LTDA, estabelecida na Rodovia Presidente Dutra KM 179 + 400, Bairro Industrial, Guararema/SP, tomou conhecimento através do procedimento fiscal nº 0812500.2022.00239⁴, em trâmite junto a Secretaria da Receita Federal, que AUTOR DESCONHECIDO teria utilizado indevidamente os dados cadastrais da empresa vítima para expedir ao menos 7.116 notas fiscais falsas que juntas totalizaram o valor de R\$ 111.148.328,00 (cento e onze milhões, cento e quarenta e oito mil e trezentos e vinte e oito reais) as quais destinar-se-iam a compensação de créditos tributários de ICMS sobre os combustíveis supostamente adquiridos, por terceiros, igualmente desconhecidos, culminando na redução do imposto ICMS devido ao Estado de São Paulo pelos beneficiários das notas falsas compensadas.

Nesse sentido, a fim de instruir o inquérito policial nº 2221631/2024 que originou o processo CNJ nº 1500796-02.2024.8.26.0219, em trâmite perante o Foro de Guararema, SOLICITO de Vossa Excelência informações cadastrais a respeito dos supostos beneficiados pela eventual compensação tributária de ICMS alusivas às 7.116 notas fiscais questionadas de modelo 55, séries 1 e 3, expedidas em nome

⁴ Nº do procedimento fiscal que originou estes autos.

da empresa vítima REDE DE POSTOS MONTE CARLO LTDA, objeto do procedimento fiscal nº 0812500.2022.00239 da RFB, tal qual, a identificação do certificado digital utilizado para lançamento das notas questionadas e demais informações que reputar úteis a identificação do usuário responsável pelo lançamento e os beneficiários das notas.

Não se trata, portanto, de investigação sobre fatos apenas semelhantes aos discutidos neste processo. A apuração criminal teve como objeto justamente as notas fiscais que deram suporte à exigência federal, porém, ampliou-se o período analisado para 01/2021 a 12/2022, como será visto adiante.

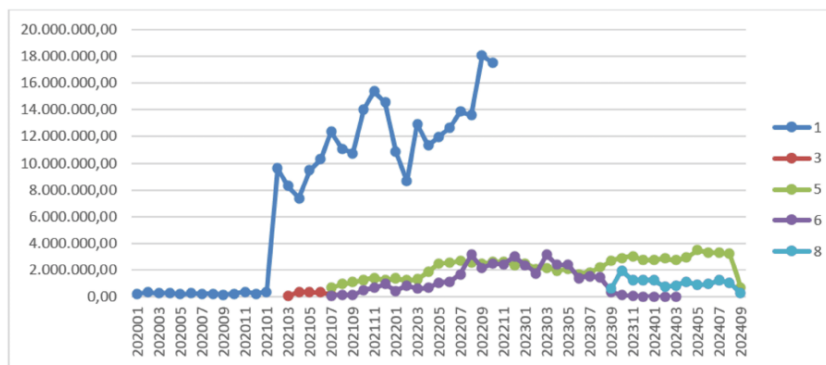
Diante disso, foi proferido um primeiro despacho de encaminhamento na SEFAZ/SP, que após análise preliminar sobre os tipos e série das notas fiscais emitidas pela Recorrente, propôs a apuração dos fatos “para averiguar a possibilidade de invalidar todas as notas emitidas”. Veja-se (pg. 45 do intervalo de fls. 571/836):

2. O ofício teve início em Notícia de Fato de natureza criminal apresentada pelo próprio contribuinte REDE DE POSTOS MONTE CARLO ao Ministério Público denunciando a suposta emissão de notas fiscais falsas em nome da empresa, através da utilização de séries diversas das usadas pelo contribuinte em suas operações próprias.

3. Em sua formulário de atendimento, o MP traz a seguinte síntese da denúncia: “Pessoas ainda não discriminadas, a serem identificadas no curso de investigação que ora se pede, provavelmente associadas direta ou indiretamente, a partir de data incerta, certamente no ano de 2021, falsificaram notas fiscais da Noticiante, em uma série de condutas que se amoldam, em tese, ao art. 297, c/c art. 71, ambos do Código Penal, salvo outra compreensão dessa autoridade ministerial, sobretudo diante da utilização ilegal de créditos decorrentes dessas notas para benefícios de terceiros com quem a Monte Carlo não possui relação comercial.”

O contribuinte alega que as notas fiscais emitidas nas séries 1 e 3 são fraudulentas, e alega que podem ter sido emitidas pelos antigos sócios, que mantiveram seus certificados digitais por um período, após a venda do estabelecimento, por conta da demora da efetivação da venda, por conta da análise da Portaria CAT 02/11, tais notas teriam a finalidade de transferir créditos especialmente para transportadoras, dentre outros contribuintes. De fato, pelo Cadesp, a empresa teve uma alteração societária efetivada em maio de 2022.

4. Analisando as emissões das notas fiscais emitidas pelo contribuinte (Universo Nota Fiscal Eletrônica do *Rich Client*), verificamos que o valor das operações referente às notas emitidos pela série 1 é incompatível com o restante das séries, principalmente a partir de fevereiro de 2021, como vemos no gráfico a seguir:



5. Ante o exposto propomos que

5.1. Levante as informações solicitadas pela DEMACRO e encaminhe reposta diretamente ao órgão demandante;

5.2. Apure os fatos para averiguar a possibilidade de invalidar todas as notas emitidas nas séries 1 e 3, e suas respectivas consequências para os destinatários dessas notas.

Na sequência do Inquérito Policial, identifica-se petição apresentada pela Recorrente, noticiando ter sido aberto outro inquérito, desta vez pelo ex-proprietário do posto autuado - Fábio Alberto Ardito Lerario, antigo representante legal da empresa São Jorge do Paratei AutoPosto e Serviços Ltda. ("Posto São Jorge"), atualmente denominado Posto Monte Carlo Guararema. Naquela ocasião, a Contribuinte informou o seguinte:

4 O Noticiante e sua esposa foram acionistas do Posto São Jorge até 07 de Junho de 2021, quando transferiram a totalidade de suas cotas para a Monte Carlo. O Noticiante afirmou ter sido notificado pela Secretaria da Fazenda Estadual para prestar informações sobre operações mercantis realizadas durante os anos de 2021 e 2022, ou seja, em período que abrangeria a sua gestão e à da Monte Carlo junto ao Posto São Jorge. Segundo o Noticiante, diversas notas fiscais por operações de venda de óleo diesel foram emitidas com a utilização de certificado digital desconhecido e endereço de IP que não correspondia com aquele utilizado pela empresa, apontando para a provável ocorrência de fraudes.

5º O relato produzido pelo Noticiante, **confirmado em depoimento policial** (fls. 20/23) daqueles autos⁵, além de reforçar a posição de vítima também da Monte Carlo, abarca os mesmos fatos tratado no presente inquérito. (destaques meus)

Requeru-se, assim, a condução conjunta dos inquéritos. Na portaria de instauração do inquérito decorrente da notícia do Sr. Fábio, tem-se o seguinte (pg. 60 do intervalo de fls. 571/836):

18 de novembro de 2024

⁵ Depoimento juntado a estes autos nas fls. 435/443, na petição complementar protocolada antes da decisão recorrida.

Consta das informações apresentadas, em apertada síntese, que no mês de março do ano corrente FABIO ALBERTO ARDITO LERARIO, representante da empresa SAO JORGE DO PARATEI AUTO POSTO E SERVIÇOS LTDA., CNPJ 05.010.299/00001-89, recebeu notificação da Secretaria da Fazenda, bem como de representantes da REDE MONTE CARLO ADMINISTRAÇÃO DE POSTOS LTDA. - para quem havia vendido tal empresa, deixando sua administração e qualquer responsabilidade sobre ela desde 1º de julho de 2021 - para apresentar documentos comprobatórios de transações comerciais realizadas pela empresa em questão no período de janeiro a junho/2021, quando a REDE MONTE CARLO assumiu integralmente a administração dessa empresa.

Ao confrontar a listagem de empresas fornecida pela Secretaria da Fazenda e as notas fiscais emitidas por sua empresa, constatou que algumas delas não constavam em seus documentos contábeis, tratando-se de fraude na emissão das referidas notas fiscais, por pessoas desconhecidas, notas estas emitidas em favor das empresas GT TRANSPORTES RODOVIARIOS LTDA., (...), bem como as empresas FONTANELLA TRANSPORTES LTDA., (...)

Constatou que a REDE MONTE CARLO ADMINISTRAÇÃO DE POSTOS LTDA., enfrenta problema semelhante, eis que o pedido da Secretaria da Fazenda de São Paulo envolvia emissões de notas fiscais até dezembro de 2022, período em que a vítima já havia deixado a administração da sociedade.

Esclareceu ainda que ao verificar as notas emitidas indevidamente, que não correspondem a nenhuma transação comercial estabelecida, percebeu que **eram emitidas em horário noturno, com segundos de diferenças entre elas, além disso aparentemente não foi utilizado o seu certificado digital** e, soube informalmente, que o número de IP da emissão dessas notas não correspondem ao seu endereço de IP. (destaques meus)

O próximo andamento relevante do Inquérito Policial de fls. 576/836 é um relatório que expõe a **ANÁLISE DA EMISSÃO DE NFES PELO ESTABELECIMENTO REDE DE POSTOS MONTE CARLO LTDA (...) PERÍODOS DE 01/2021 A 12/2022**, realizada pela SEFAZ/SP, datado de 10/03/2025. Este relatório é de especial importância e compõe o principal elemento de convencimento da Recorrente, já que revelou diferenças entre as NF-e das séries 1 e 3, questionadas pela Contribuinte, e aquelas das séries 5 e 6, por ela reconhecidas e regularmente escrituradas (pg. 94 do intervalo de fls. 571/836).

Quanto ao local de emissão, a fiscalização estadual constatou que aproximadamente R\$ 222 milhões das NF-e das séries 1 e 3 foram emitidos a partir de endereço de IP localizado na Vila Monte Alegre, em São Paulo/SP, havendo ainda emissões provenientes de Joinville/SC e apenas pequena parcela vinculada a Guararema/SP, onde se encontra o estabelecimento da Recorrente. De se destacar que a sede administrativa da empresa se localiza em São José do Rio Preto e a Vila Monte Alegre, em São Paulo/SP fica a aproximadamente 75 km de Guararema e a 500 km de São José.

Nas séries 5 e 6, ao contrário, parcela relevante das emissões estava vinculada a Guararema e a outros municípios paulistas próximos de Guararema ou de São José do Rio Preto, sendo que, dos R\$ 30.231.732,83 de NF-e séries 5 e 6 encontradas, R\$ 27.861.794,39, ou 92,16% foram emitidos em Guararema, em padrão compatível com a localização e com a atividade do posto de combustíveis. Observem-se a tabela e trechos do relatório:

Localidade do IP da emissão da NFE – Séries 1 e 3	Soma Valor do Produto
GUARAREMA/SP	1.979.922,06
JOINVILLE/SC	600.021,09
VILA MONTE ALEGRE/SÃO PAULO/SP	222.383.795,42
TOTAL	224.963.738,57
Localidade do IP da emissão da NFE – Séries 5 e 6	Soma Valor do Produto
BARRETOS/SP	103.338,49
CATANDUVA/SP	462.226,50
GUAPIAÇU/SP	550.970,14
GUARAREMA/SP	27.861.794,39
IMBÉ/RS	355.283,08
NOVA GRANADA/SP	898.120,23
RIBEIRÃO PRETO/SP	46.952,85
SÃO JOSÉ DO RIO PRETO/SP	15.875.284,62
TOTAL	45.658.970,30

5. O estabelecimento está localizado em Guararema/SP. Os sócios, contador e sede do grupo estão localizados em São José do Rio Preto/SP. A NFe pode ser emitida em qualquer localização, porém seria mais usual que fosse emitida ou na localidade em que está instalada a empresa (Guararema) ou na sede administrativa do grupo (São José do Rio Preto).

Também foram encontradas diferenças no perfil dos destinatários. Nas séries 5 e 6 predominavam transportadoras estabelecidas em municípios paulistas próximos a Guararema ou em localidades relacionadas às operações habituais da empresa e em valores menores que um milhão de reais. Nas séries 1 e 3 havia destinatários espalhados por diversas unidades da Federação, como Espírito Santo, Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte etc, com valores superiores a um milhão. Vejamos:

Nas séries 5 e 6 foram emitidas NFes para 1655 CNPJs diversos sendo que apenas 10 (dez), abaixo identificados, foram em valores superiores a R\$ 1.000.000,00:

(...)

9. Já nas séries 1 e 2 foram emitidas NFes para 483 CNPJs diversos sendo que 52 (cinquenta e dois) abaixo identificados foram em valores superiores a R\$ 1.000.000,00:

(...)

10. O posto está localizado na Rodovia Presidente Dutra no Município de Guararema. Algumas transportadoras que transitam usualmente pela rodovia podem priorizar (concentrar) os abastecimentos de veículos de sua frota no

posto. Contudo o mais usual, seriam transportadoras localizadas em municípios próximos (paulistas) ou com rotas de transporte recorrentes no eixo Rio de Janeiro-São Paulo.

11. No caso dos destinatários das séries 5 e 6, a maioria são empresas transportadoras com sede em municípios paulistas, próximos a Guararema e da capital.

12. No caso dos destinatários das séries 1 e 3, são empresas transportadoras com sede no estado de São Paulo e em outras unidades federadas: Espírito Santo, Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte etc.

Além disso, a análise dos *thumbprints*⁶ das notas fiscais demonstrou que os certificados digitais utilizados para emissão das séries 1 e 3 eram diferentes daqueles empregados nas séries 5 e 6, o que também corrobora as alegações da Recorrente, somado ao depoimento prestado pelo Sr. Fábio Alberto Ardito Lerario, ex-proprietário do posto.

Na sequência do relatório, são apresentadas **planilhas** que relacionam valores por destinatário de notas fiscais eletrônicas (modelo 55) - séries 1 e 3 e **todas as notas fiscais eletrônicas** (modelo 55) - séries 1 e 3 supostamente emitidas pelo Posto São Jorge, antigo Posto Monte Carlo (pgs. 99 a 254 do intervalo de fls. 571/836).

Esse conjunto de dados técnicos levou a Administração Tributária Estadual a concluir pela falsificação por terceiros das NF-e das séries 1 e 3 emitidas em nome da Recorrente, entre 01/02/2021 e 31/10/2022, conforme se observa na cópia do processo SEI 017.00055722/2025-33, juntado nas fls. 1.037/1.042:

2. As apurações do Núcleo de Fiscalização 2 concluíram que “**o estabelecimento REDE DE POSTOS MONTE CARLO LTDA (...) teve documentos inidôneos emitidos em seu nome através de utilização de certificados digitais não utilizados efetivamente pelo estabelecimento e seus prepostos**”, caracterizando falsificação de documento fiscal.

3. As notas fiscais eletrônicas **emitidas com falsificação pertencem às séries 1 e 3**, com data de emissão compreendida entre 01/02/2021 e 31/10/2022. A rede de Postos Monte Carlo Ltda alega que tais documentos fiscais não foram emitidos com seu certificado digital. No período, as notas fiscais eletrônicas próprias abrangeram as séries 5 e 6.

4. São evidências da inidoneidade dos documentos fiscais:

⁶ Conforme esclarecido no Relatório de ANÁLISE DA EMISSÃO DE NFES PELO ESTABELECIMENTO REDE DE POSTOS MONTE CARLO LTDA (CNP) 05.010.299/0001-89 / IE 331.072.646.114) PERÍODOS DE 01/2021 A 12/2022 13, elaborado por Auditor Fiscal da SEFAZ/SP, “THUMBPRINT (ou impressão digital), é apenas uma propriedade relacionada a certificação digital. A impressão digital é usada apenas para localizar o certificado necessário na loja (repositório de certificados). A assinatura é uma parte do certificado digital. Essa impressão digital é gerada dinamicamente pelo algoritmo sha1 e não existe fisicamente no certificado. Uma vez que a impressão digital é um valor exclusivo para o certificado, é comumente usado para localizar um certificado específico em um armazenamento de certificados. E importante não confundir o hash de assinatura do certificado com o THUMBPRINT.”

- a. O estabelecimento de CNPJ 05.010.299/0001-89, inscrição estadual nº 331.072.646.114, foi adquirido pela Rede de Postos Monte Carlo Ltda em data próxima à emissão dos documentos fiscais questionados.
 - b. Houve crescimento desproporcional na emissão de notas fiscais eletrônicas da série 1 a partir de 01/02/2021.
 - c. O IP de transmissão das notas fiscais eletrônicas questionadas das séries 1 e 3 difere do IP de transmissão das notas das séries 5 e 6, reconhecidas como legítimas.
 - d. Há evidências de que o certificado digital de emissão dos documentos fiscais das séries 1 e 3 difere do certificado digital utilizado para a emissão das séries 5 e 6.
5. Em procedimentos de fiscalização pela Delegacia Tributária de Araraquara, consta a lavratura do AIIM 5.011.291-0 pelo crédito indevido de documentos fiscais emitidos no mês de 05/2021 por São Jorge do Paratei Auto Posto e Serviços Ltda, CNPJ 05.010.299/0001-89.
- Consta no relato do AIIM que “a autuada confirmou, por meio de seu representante, que a nota fiscal não se refere à negociação efetuada pela empresa, tratando-a expressamente na resposta, inclusive, como ‘nota fiscal inidônea’ (...).
6. A Polícia Civil do Estado de São Paulo instaurou inquérito policial no processo CNJ 1500796-02.2024.8.26.0219 para apurar crime contra a ordem tributária na emissão dos referidos documentos fiscais.
7. Diante das **evidências de falsificação** na emissão de documentos fiscais por estabelecimento regular, conforme relatado no documento intitulado “Relatório (0059483182)”, **determino que são inidôneas as Notas Fiscais Eletrônicas das séries “1” e “3”, emitidas no período de 01/02/2021 até 31/10/2022 em nome do estabelecimento REDE DE POSTOS MONTE CARLO LTDA, CNPJ (...).** (destaques meus)

Embora esse fato não constitua, por si só, prova cabal de que a Recorrente sofreu uma fraude e que as notas fiscais autuadas não representam omissão de receita sua, ele compõe um conjunto de elementos que confirma os fatos alegados pela Contribuinte desde a impugnação: as notas não escrituradas pertenciam a séries distintas daquelas utilizadas em suas operações, foram emitidas mediante certificados digitais diferentes e, em sua quase totalidade, a partir de localidade diversa daquela em que se encontrava o estabelecimento.

Aquilo que, em primeira instância, foi considerado mera suspeita passou a estar amparado por uma investigação criminal e por análise técnica detalhada, realizada pela própria Administração Tributária Estadual.

Também ficou demonstrada a correspondência entre as NF-e alcançadas por essa investigação e aquelas utilizadas pela Receita Federal para apurar a omissão de receitas nestes

autos. Na fl. 499, a Recorrente apresentou a própria planilha que subsidiou o lançamento, acrescida da identificação da série de cada documento e de sua situação após a conclusão dos procedimentos estaduais. Segundo o demonstrativo resumido no recurso voluntário, do total de R\$ 115.794.941,26 em NF-e modelo 55 consideradas pela fiscalização federal, R\$ 111.148.373,20 correspondem às séries 1 e 3 posteriormente declaradas inidôneas, permanecendo R\$ 4.646.613,28 em documentos legítimos, valor já escriturado pela Contribuinte.

É certo que a planilha da fiscalização (fl. 258) não contém a indicação da série das notas, mas apenas suas chaves de acesso. Ainda assim, o cotejo por amostragem entre as chaves constantes do lançamento e aquelas relacionadas nos documentos da investigação confirma a correspondência apontada pela Recorrente. Considerando que são mais de sete mil documentos, não se mostra necessário conferir individualmente cada uma das notas quando os demais elementos produzidos pela SEFAZ/SP convergem no mesmo sentido.

Importante registrar que, na conferência amostral que realizei, percebi que a investigação estadual identificou um número ainda maior de NF-e fraudulentas das séries 1 e 3, tanto no período autuado (2021), quanto em período posterior àquele alcançado pelo lançamento federal (2022). Isso, contudo, não enfraquece a alegação da Recorrente. Ao contrário, reforça a conclusão de que havia emissão sistemática de documentos fiscais em seu nome por terceiros.

Esse aspecto é particularmente relevante porque a autuação decorreu da comparação entre as NF-e emitidas em nome da pessoa jurídica e as receitas escrituradas em sua ECF e EFD ICMS/IPI. O Relatório Fiscal não aponta recebimentos vinculados às operações questionadas, movimentação financeira correspondente, entradas de combustíveis capazes de suportar aquele volume de vendas ou qualquer outro elemento que demonstre que as operações representadas nas séries 1 e 3 foram efetivamente realizadas pela Contribuinte. A materialidade da omissão foi extraída, essencialmente, da existência desses documentos fiscais não escriturados.

Antes da conclusão das investigações estaduais, a existência das NF-e em nome da empresa constituía elemento relevante para sustentar a acusação fiscal. Porém, depois que a própria SEFAZ/SP identificou que as séries questionadas foram emitidas mediante certificados distintos, em locais incompatíveis com a operação regular do estabelecimento, e as declarou inidôneas por falsificação praticada por terceiros, esse mesmo conjunto de documentos não pode continuar servindo, sem qualquer elemento adicional, como prova da realização das vendas e do auferimento das receitas pela Recorrente.

É verdade que a Contribuinte poderia ter adotado controles mais eficientes e identificado antes a emissão de documentos fiscais em seu nome. Também chama a atenção que as intimações encaminhadas durante o procedimento fiscal tenham sido regularmente recebidas no endereço do estabelecimento sem que a administração da empresa tomasse conhecimento da fiscalização. Essas circunstâncias revelam falhas de controle que não devem ser ignoradas, mas que não são suficientes para atribuir à Contribuinte receitas decorrentes de operações que a investigação posterior demonstrou terem sido documentadas fraudulentamente por terceiros.

Aliás, a própria ausência de registro das notas questionadas na escrituração, inicialmente considerada pela fiscalização como indício de omissão, passa a ser plenamente compatível com a fraude apurada, especialmente considerando a constatação de que os respectivos custos também não foram reconhecidos, conforme demonstrei no tópico anterior. Se os documentos foram emitidos por terceiros, mediante certificados diversos daqueles utilizados pela empresa e sem correspondência com operações por ela realizadas, é natural que não tenham integrado sua contabilidade nem sua escrituração fiscal.

Por fim, uma última ponderação se faz relevante: em uma situação dessa natureza, não é razoável exigir da Recorrente uma prova cabal e absoluta da fraude que alega ter sofrido. A própria natureza da conduta torna improvável a existência de um elemento capaz de demonstrá-la cabalmente. Trata-se de exigência que não se faz também do fisco em situações de fraude e simulação cometidas pelo contribuinte.

É consenso neste Conselho que a prova de um fato não se limita à demonstração direta de sua ocorrência, podendo resultar também de elementos indiretos que, examinados em conjunto, permitam alcançar conclusão segura sobre o fato principal. A prova indiciária, nesse sentido, é plenamente apta à formação do convencimento quando fundada em circunstâncias objetivas, coerentes entre si e convergentes para uma mesma conclusão. Essa forma de demonstração assume especial relevância justamente nas hipóteses de fraude e simulação, em que a realidade dos fatos costuma estar encoberta pela própria estrutura criada para ocultá-la, razão pela qual raramente haverá um documento ou elemento que revele, por si só, toda a operação.

O que se exige, portanto, é que os indícios existentes componham um encadeamento lógico e consistente, suficiente para sustentar a conclusão acerca da ocorrência da fraude. A mesma lógica deve ser aplicada neste caso, em que se está diante de fraude alegada pela Contribuinte para afastar a conclusão fiscal de omissão de receitas.

E, neste caso, os elementos são convergentes, como já demonstrado: a fraude foi noticiada às autoridades policiais antes da conclusão do julgamento em primeira instância; a investigação criminal incorporou os autos de infração e a lista das notas fiscais que o subsidiaram; a SEFAZ/SP examinou os registros eletrônicos de emissão; foram identificados IPs, localidades e certificados distintos daqueles utilizados nas operações reconhecidas pela empresa; todas as NF-e das séries 1 e 3 emitidas no período foram declaradas inidôneas por falsificação de terceiros; e o cotejo amostral da relação desses documentos com a base utilizada pela fiscalização federal confirma que são justamente essas notas que deram origem à omissão de receitas.

Diante desse quadro, entendo comprovado que as NF-e utilizadas como fundamento do lançamento não correspondem a operações realizadas pela Recorrente. Como a fiscalização não apresentou outro elemento que demonstre o efetivo auferimento das receitas nelas representadas, resta afastada a própria materialidade da infração.

Resta também prejudicada a análise dos argumentos subsidiários relativos às penalidades aplicadas, que caem em decorrência do cancelamento da obrigação principal.

4 DISPOSITIVO

Diante do exposto, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de IRPJ e CSLL decorrentes da omissão de receitas apurada no ano-calendário de 2021, em razão da comprovação de fraude sofrida pela Recorrente.

O cancelamento alcança, por consequência, as alterações promovidas nos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, uma vez que a glosa efetuada no ano-calendário de 2022 decorreu diretamente da recomposição do resultado de 2021 a partir das receitas ora afastadas.

Assinatura Digital

Isabelle Resende Alves Rocha