



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.722343/2021-15</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1102-001.881 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	INSTACARRO SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2017

OMISSÃO DE RECEITA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL.

Cabe tornar insubsistente o auto de infração quando o conjunto probatório dos autos não é hábil para atestar a existência de saldo positivo de imposto devido para o ano-calendário, apurado em 31 de dezembro, decorrente de omissão de receitas operacionais escrituradas na contabilidade e não declaradas na Escrituração Contábil Fiscal.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

*Assinado Digitalmente*

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Rômulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho e Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício contra acórdão da DRJ que julgou procedente a impugnação do contribuinte e responsáveis frente ao lançamento de IRPJ/CSLL, para o ano-calendário 2017, cuja infração seria omissão de receita de venda e revenda de veículos no montante de R\$ 78.789.654,81. Assim dispôs o Relatório da decisão recorrida:

Cuida-se de impugnação em face de Autos de Infração lavrados para exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O lançamento totalizou o montante de R\$ 36.445.247,00, incluindo juros de mora e multa de ofício agravada de 112,50%, consolidado em 04/11/2021, assim especificado (fls. 03/10, 11/17 e 251/253):

**Quadro: Crédito Tributário Lançado (R\$)**

Imposto / Contribuição	Período de Apuração	Valor do Tributo	Juros de Mora	Multa	Totais
IRPJ	Ano-Calendário de 2017 (Exercício de 2018)	11.611.602,38	2.108.666,99	13.063.052,67	26.783.322,04
CSLL		4.188.816,86	760.689,14	4.712.418,96	9.661.924,96
	Totais	15.800.419,24	2.869.356,13	17.775.471,63	36.445.247,00

**Lançamento Fiscal**

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal, que acompanha os autos de infração lavrados, o lançamento de ofício decorre de receitas operacionais registradas em notas fiscais e integrantes da Escrituração Contábil Digital (ECD), porém não declaradas através da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), relativamente ao período de janeiro a dezembro/2017 (fls. 21/36).

Com base no Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), a fiscalização extraiu os dados de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) e constatou um somatório de R\$ 188.083.639,95, equivalente à receita bruta de vendas no ano de 2017 (fls. 37/250).

Paralelamente, através do exame da ECD, identificou a Conta nº 3.1.01.01.0002 - Receita c/ Revenda de Mercadorias e a Conta nº 1415 – Receita de Venda de Carros, respectivamente, escrituradas no 1º e 2º semestres/2017, totalizando o montante de R\$ 189.385.010,05 para as receitas da atividade no período (fls. 255/459).

Em contrapartida, na Demonstração do Resultado do Exercício – DRE – Contas Contábeis, referente ao mesmo ano, extraído da ECF, o contribuinte informou apenas R\$ 110.595.355,24, correspondente às receitas de vendas de carros (fls. 921/925).

Disso tudo, a autoridade fiscal apurou omissão de receita de venda e revenda de veículos no montante de R\$ 78.789.654,81, relativamente ao ano-calendário de 2017, com reflexo na base de apuração dos lucros e prejuízos e, conseqüentemente, no saldo a pagar do IRPJ e da CSLL:

**Omissão de Receita Apurada****Demonstrativo B**

Discriminação	Demonstrativo	Total R\$
Receita de Vendas Veículos/Mercadorias (NF-e)	1	188.083.639,95
Receita de Venda/Revenda Mercadorias (ECD)	2	189.385.010,05
Receita de Vendas (ECF-DRE)	A	110.595.355,24
<b>OMISSÃO DE RECEITA NO PERÍODO DE 2017 (2-A)</b>		<b>78.789.654,81</b>

Dada a falta de apresentação de documentos e informações em atendimento ao Termo de Intimação nº 1, datado de 30/06/2021, encaminhado à pessoa jurídica e ao administrador da sociedade, o percentual da multa de ofício incidente sobre os tributos lançados foi aumentado de metade, alcançando o patamar de 112,50%.

A multa agravada está fundamentada no inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Em face do “modus operandi”, a fiscalização imputou responsabilidade solidária quanto à totalidade do crédito tributário dos autos de infração às seguintes pessoas físicas: Luci Cafici, CPF 238.149.658-09, sócio administrador; Diego Ramon Fischer, CPF 315.386.468-38, sócio, diretor e administrador; e Rodrigo Fernandes Assalve, CPF 392.475.348-28, representante, na condição de procurador, do sócio quotista majoritário domiciliado no exterior.

Nesses casos, a formalização do vínculo de sujeição passiva é justificada com base no inciso II do art. 124, incisos III e VII do art. 134 e inciso III do art. 135, todos do Código Tributário Nacional (CTN).

Para melhor avaliar as razões da constituição do crédito tributário, a partir do relato da autoridade responsável pelo lançamento, reproduzo os principais trechos do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 21/36):<sup>1</sup>

(...)

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e de acordo com o Registro de Procedimento Fiscal – Fiscalização - RPF nº 08.1.06.00-2020-00142-3, damos INÍCIO à fiscalização do IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ e da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL, referente ao período de janeiro a dezembro de 2017, em relação ao sujeito passivo acima identificado, com base nos artigos 949, 950, 956, 971 e 972 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018), constatando-se os fatos a seguir especificados, referentes ao período:

#### 1- DOS FATOS DA AÇÃO FISCAL.

A empresa por intermédio do TERMO Nº: 01 - INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL - TIFP, datado de 15/10/2020, cuja ciência ocorreu em 19/10/2020, foi intimada a apresentar os seguintes documentos: O Ato Constitutivo e alterações contratuais; Os Recibos de Entrega dos Arquivos Magnéticos: SPED CONTRIBUIÇÕES, ECF, Contábil – ECD, NF-e e DCTF; o documento informando se há processo de consulta relativo ao tributo fiscalizado e processo judicial relativo ao IRPJ/CSLL, como também, informada do dossiê digital nº 13032.582283/2020-

21, que deveria ser utilizado pelo contribuinte para a juntada dos esclarecimentos e documentos solicitados no procedimento fiscal.

A empresa não apresentou os documentos e quaisquer informações dentro do prazo regulamentar.

Mediante tais fatos, foram lavrados os TIPFs, datados de 23/11/2020, e encaminhados aos sócios, procuradores e responsáveis pela empresa, abaixo especificados, solicitando-lhes os documentos e informações acima citadas, bem como, informada sobre o dossiê digital a ser utilizado para a juntada dos esclarecimentos e documentos, cujas ciências ocorreram em 25/11/2020, conforme os Avisos de Recebimentos – ARs anexos, sendo:

(...)

A resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF é datada de 30/11/2020, assinada por LUCA CAFICI e juntada ao processo digital, em 01/12/2020(fl. 16), constando os registros a seguir reproduzidos e anexando os documentos, sendo:

(...)

- RECIBO DE ENTREGA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL - ECD A empresa apresentou os arquivos digitais – Sped ECD com a forma de escrituração contábil (Livro Diário) por semestres do período de 2017, sendo que, o livro de nº 3 (1º semestre) foi entregue em 23/05/2018, e o de nº 4 (2º semestre) em 27/07/2018, através dos recibos de entregas a seguir reproduzidos:

(...)

- RECIBO DE ENTREGA DE ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL -ECF O recibo de entrega do arquivo digital Sped Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – ECF com os registros de apuração anual (01/01/2017 a 31/12/2017), sendo como declaração retificadora, datado de 30/07/2019 (fls. 13), a seguir reproduzido:

(...)

Também, apresentou os recibos de entrega da DIRF, da DCTF e do Sped EFD Contribuições dos períodos de 2017, o Contrato de Constituição de Sociedade Empresarial Ltda., datado de 24/09/2015, registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP, sob nº 3522954132-1, em 21/10/2015, sendo reproduzidos parcialmente os seguintes registros:

(...)

Dos Termos de Intimação Fiscal.

Dando prosseguimento a ação fiscal, e mediante os fatos acima citados, encaminhei por via postal os Termos de Intimação Fiscal Nº 1, datados de 30/06/2021, para a empresa INSTACARRO, e, também, para o sócio LUCA CAFICI, CPF Nº 238.149.658-09, os quais foram recepcionados em 06/07/2021, conforme os Avisos de Recebimentos – ARs, anexos, que solicitam os documentos e informações a seguir especificadas, sendo:

(...)

Da Resposta aos Termos de Intimação Fiscal

A empresa não apresentou os documentos, nem qualquer informação relativa as solicitações inseridas no TIF nº 1. Porém, o sócio LUCA CAFICI em resposta ao

termo, apresentou correspondência datada de 06/08/2021, assinada pelo seu procurador Einar Odin Rui Tribuci, OAB/SP 269.793, juntando a Procuração, o Documento de Identificação e o Instrumento Particular de Alteração de Contrato Social da INSTACARRO, datado de 30/04/2021, registrado na JUCESP sob nº 266.334/21-0, em 09/06/2021, constando na correspondência os registros a seguir reproduzidos parcialmente (grifo nosso):

(...)

Da análise do Procedimento Fiscal O procedimento fiscal é caracterizado pela Omissão de Receita de Venda e Revenda de Mercadorias e Serviços registradas nas notas fiscais emitidas e escrituradas e não declaradas na Escrituração Contábil Fiscal - ECF, referente ao período de 2017.

A Empresa: INSTACARRO SERVICOS DE INTERMEDIACAO E COM. DE VEICULOS LTDA. – INSTACARRO optou pelo regime de tributação do Lucro Real Anual, constando no LALUR - Parte A o Prejuízo Fiscal antes das Compensações no valor de R\$ 19.778.201,08, como também, LACS - Parte A, referente ao Ano Calendário de 2017, conforme os demonstrativos anexos.

Os dados Cadastrais da INSTACARRO na Consulta CNPJ RFB datada de 15/10/2020, consta o registro do CNAE - 4511-1-02 Comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários usados e que a empresa não optou pelo Domicílio Tributário Eletrônico - DTE.

#### DOS REGISTROS DAS RECEITAS DECLARADAS.

Mediante a empresa não ter apresentado os documentos e informações solicitadas no Termo de Intimação Fiscal Nº 1 - TIF nº 1, inclusive o enviado para LUCA CAFICI, sócio e administrador da INSTACARRO, constando somente a resposta ao termo, por parte deste sócio, através de correspondência encaminhada por seu procurador Einar Odin Rui Tribuci, juntando a Procuração, o Documento de Identificação e o Instrumento Particular de Alteração de Contrato Social da INSTACARRO. Cabe ressaltar, que referido Termo foi encaminhado por via postal a empresa, sendo recepcionado, pois a empresa não fez a opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, conforme a alegação do procurador em sua correspondência (item 4) e os fatos acima relatados.

Dando continuidade aos procedimentos fiscais e a apuração das receitas de atividade da empresa, a análise efetuada nas notas fiscais de Venda de Mercadorias, por intermédio do Sped NF-e, constata-se que o total da receita bruta de vendas nº período de 2017, corresponde ao total de R\$ 188.083.639,95, conforme os registros efetuados no Demonstrativo nº 1, anexo.

A análise da Escrituração Contábil Digital (ECD) que serve de subsídio para a apuração da receita do período, constata-se a existência de escriturações contábeis em duas contas no período, a Conta nº 3.1.01.01.0002 - Receita c/ Revenda de Mercadorias, no 1º semestre e a Conta nº 1415 - RECEITA DE VENDAS DE CARROS, nº 2º semestre, com o total de R\$ 189.385.010,05, consolidado em 2017, cujo valor é aproximado ao total das notas fiscais de Vendas emitidas (Demonstrativo nº 1), conforme os registros efetuados no Demonstrativo nº 2, anexo.

Com relação a Escrituração Contábil Fiscal - ECF, referente ao período, constata-se na Demonstração do Resultado do Exercício – DRE - Contas Contábeis a Conta nº

1405 - RECEITA DE VENDAS DE CARROS, no total de R\$ 110.595.355,24, anexado ao presente, e que corresponde aos seguintes registros da rubrica, sendo:

(...) Dando sequência a análise, constata-se que a empresa registrou na Escrituração Contábil Digital (ECD), nas contas: nº 3.1.01.01.0002 e nº 1415, denominadas: Receita c/ Revenda de Mercadorias e Receita de Venda de Carros, com o total de R\$ 189.385,010, 05 (Demonstrativo nº 2), no período de 2017, que ao confrontar com os registros efetuados na ECF, Conta nº 1415 - Receita de Venda de Carros, com o total de R\$ 110.595.355,24 (Demonstrativo A), resulta na Omissão de Receita de Venda/Revenda de Veículos/Mercadorias no valor de R\$ 78.789.654,81, no período, conforme os registros a seguir especificados:

(...)

#### - DA MULTA AGRAVADA

No decorrer da ação fiscal, foram encaminhados por via postal os Termos de Intimação Fiscal Nº 1, datados de 30/06/2021, tanto para a empresa: INSTACARRO, e, também, para o sócio LUCA CAFICI, os quais foram recepcionados em 06/07/2021, conforme os Avisos de Recebimentos, que solicitam a apresentação de documentos e informações, referentes ao período de 2017. Entretanto, não houve pronunciamento por parte da empresa, nem apresentação dos documentos, inclusive por parte do sócio, mas este, apresentou correspondência fazendo a seguinte menção no item 7, sendo:

7. “Caso assim entenda correto, recomenda-se que este Ilmo. Auditor Fiscal requeira os documentos solicitados a quem de fato os detém, cumprindo com o que prevê a legislação, bem como, a exclusão do peticionante do TDPF, visto que não ocupa, neste momento, o polo passivo da obrigação tributária, seja na condição de contribuinte ou de responsável tributário.” Diante dos fatos, aplica-se a Multa Agravada de acordo com o disposto no Art. 44, I, parágrafo 2º da Lei 9430/1996, redação dada pelo Art. 14 da Lei 11.488/2007.

(...)

#### - DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

Conforme acima relatado na identificação e no “modus operandi” da INSTACARRO SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., CNPJ Nº 23.513.643/0001-34, referente ao período de 2017, também, em relação as pessoas físicas qualificadas como: sócias, administradores, representantes, responsáveis legais e outras características de representação das pessoas jurídicas de direito privado citadas, a seguir especificamos as pessoas físicas, como responsáveis solidárias nº presente Auto de Infração, que fazem parte da empresa, tendo como base os artigos no art. 124, inciso II, 134 e 135, da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), a seguir reproduzido, sendo:

Sócio/Responsável Legal	CPF Nº
LUCA CAFICI	238.149.658-09
DIEGO RAMON FISCHER	315.386.468-38
RODRIGO FERNANDES ASSALVE	392.475.348-28

(...)

Ciência do Lançamento Fiscal

No dia 09/11/2021, o contribuinte Instacarro Serviços de Intermediação e Comércio de Veículos Ltda tomou ciência dos autos de infração, assim como os devedores solidários Rodrigo Fernandes Assalve e Luci Cafici. No dia seguinte, em 10/11/2021, o último devedor solidário, Diego Ramon Fischer, foi cientificado da exigência fiscal. Em todos os casos, a comunicação se deu via postal (fls. 981/991).

#### Impugnações

Instacarro Serviços de Intermediação e Comércio de Veículos Ltda No dia 07/12/2021, a Instacarro Serviços de Intermediação e Comércio de Veículos Ltda, devedor principal, protocolou impugnação contra os autos de infração, na qual contesta o crédito tributário lançado, juntando cópias de documentos (fls. 994/1.016 e 1.050/1.077).

Após conciso relato dos fatos a partir do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, a impugnante expõe os motivos para o cancelamento dos autos de infração.

Em síntese, alega que:

- (i) o lançamento fiscal está lastreado apenas nos dados extraídos do Sped NF-e, ECD e ECF, sem que fosse oportunizado ao contribuinte apresentar suas explicações;
- (ii) a ausência de instauração do procedimento de fiscalização, no qual a devedora é intimada para prestar os esclarecimentos sobre as divergências em sua escrituração fiscal e, eventualmente, corrigir as irregularidades ou deficiências verificadas, representa grave cerceamento do direito de defesa da impugnante;
- (iii) a omissão de receita apurada é consequência de erro de fato no preenchimento da escrituração fiscal (ECF), transmitida via Sped, a partir da classificação incorreta das receitas no 2º semestre/2017, conforme demonstra a documentação anexada;
- (iv) mesmo considerando a integralidade das receitas auferidas no período de janeiro a dezembro/2017, o contribuinte apurou prejuízo relevante da ordem de R\$ 29 milhões;
- (v) as provas apresentadas são hábeis e idôneas para cancelar integralmente o auto de infração ou, pelo menos, determinar a realização de diligências a fim de sanar quaisquer dúvidas sobre os fundamentos desenvolvidos na impugnação;
- (vi) alternativamente, na hipótese de se manter o lançamento, a multa aplicada deverá ser reduzida, uma vez que a fiscalização deixou de especificar o enquadramento da conduta da impugnante em algum dos incisos do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, imprescindível para fundamentar o agravamento da multa. Tal situação configura vício de motivação do ato administrativo, acarretando, inclusive, prejuízo ao exercício do direito de defesa;
- (vii) além disso, o agravamento da multa de ofício é inaplicável quando a falta de apresentação da integralidade dos documentos não resulta em obstáculos à apuração da infração tributária;
- (viii) o agravante de 50% do valor da multa de ofício se reveste de caráter excessivo, possuindo natureza nitidamente confiscatória; e
- (ix) por último, carece de fundamento legal a incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Levando-se em consideração os pontos essenciais para a apreciação das questões controvertidas, copio trechos da petição apresentada, “in verbis” (fls. 997/1.016).<sup>2</sup>

(...)

III - PRELIMINAR - Ausência de qualquer procedimento de fiscalização – Cerceamento do direito de defesa da Impugnante

Como narrado linhas acima, a acusação fiscal se baseia nas informações constantes do Sped NF-e, ECF e ECD, sem que ao menos fosse aberta a oportunidade para que a Instacarro pudesse apresentar suas explicações. Não fora realizada qualquer apuração complementar sobre os fatos fiscalizados e nem ao menos a devedora fora intimada para prestar os esclarecimentos necessários sobre a origem e destino desses valores, conforme detalharemos ao longo da presente defesa.

Em outras palavras, baseadas apenas nas informações obtidas por documentos fiscais e contábeis apresentados pela Impugnante, foi realizada a presunções de omissão de receitas que resultou na lavratura do Auto de Infração.

(...)

Nenhum agente fiscal esteve na empresa para solicitar documentos e esclarecimentos sobre a apuração dos tributos no ano de 2017. Ora, D. Julgador, imagine que fosse obrigação das DD. Autoridades Fiscais de fiscalizar um contribuinte, a teor do que determina o artigo 142 do CTN.

(...)

A ausência de condução de uma fiscalização eficiente, com a intimação da Impugnante para fornecer informações, documentos e esclarecimentos necessários para que o Sr. Agente Fiscal compreendesse totalmente a contabilidade da empresa resultou, justamente, na lavratura de Auto de Infração que cobra montante claramente abusivo calcado em multa que serve para penalizar contribuintes que se encontram em situação absolutamente distinta da Impugnante.

(...) Não é exagero afirmar que, para o caso dos autos, houve a lavratura de um Auto de Infração para exigência de multa pelo descumprimento de obrigação acessória no excessivo montante de R\$ 36 Milhões sem a prévia instauração do indispensável procedimento de fiscalização.

Em outras palavras, o Sr. Agente Fiscal não possuía indícios suficientes para, de pronto, promover a constituição do crédito tributário e exigi-lo sem a obtenção de maiores subsídios, os quais seriam perfeitamente disponibilizados pela Impugnante.

(...)

De extrema importância, especialmente no caso dos autos, ter sido oportunizado à Impugnante, antes da constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, a possibilidade de apresentação de documentos e informações voltados aos lançamentos contábeis questionados pelas autoridades fiscais, bem como que lhe fosse designado um prazo razoável para que o contribuinte viesse a corrigir qualquer irregularidade ou deficiência procedimental apurada.

Esse procedimento resultou em grave cerceamento do direito de defesa da Impugnante, motivo pelo qual deve ser declarada a nulidade do Auto de Infração lavrado. Afinal, a Receita Federal deveria ter como prioridade educar e aprimorar o contribuinte honesto, e não tratá-lo, sem maiores questionamentos, como infrator em decorrência de apenas um erro de fato.

IV - DIREITO. DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL(A)

A Inexistência de omissão de receitas e as classificações contábeis aplicadas (...) (...) o Impugnante não pode concordar com tal acusação. Muito embora a D.

Fiscalização tenha localizado as divergências, o que ocorreu foi um mero erro de fato no preenchimento das obrigações acessórias pela Impugnante.

De acordo com as escriturações obtidas, as Receitas do 1º semestre foram classificadas erroneamente na estrutura contábil, mas ainda assim foram lançadas e estão corretamente vinculadas às contas referenciais. Ainda que possam existir pequenas diferenças entre as receitas informadas, elas são muito menores em comparação com o montante indicado nos presentes autos.

Para esclarecer tal fato, o Impugnante anexa aos presentes autos cópia das Demonstrações de Resultado (DREs) dos dois semestres de 2017, para demonstrar a diferença estrutural do 1º semestre, que inicia equivocadamente com Lucro Bruto como conta analítica, para o 2º semestre, demonstrada no fluxo contábil correto (docs. 6 e 7).

Portanto, o que basicamente ocorreu foi a classificação incorreta das Receitas no 2º Semestre de 2017. A Impugnante classificou os valores recebidos, equivocadamente, como Lucro Bruto ao invés de classificá-los como receita. Para comprovar tal fato apresenta, nas planilhas seguintes uma análise comparativa das DREs da ECF (contas contábeis e referenciais) e da ECD:

ECF						
#	Contas Contábeis			Contas Referenciais	Diferença	
	1º Semestre	2º Semestre	Acumulado	Acumulado		
Receita Bruta	R\$ 77.376.447,69	R\$ 110.845.995,05	R\$ 188.222.442,74	R\$ 188.225.290,78	R\$ 2.848,04	
Dedução da receita bruta	-R\$ 3.425.684,69	-R\$ 5.784.767,45	-R\$ 9.210.452,14	-R\$ 9.210.452,14	R\$ -	
Receita Líquida	R\$ 73.950.763,00	R\$ 105.061.227,60	R\$ 179.011.990,60	R\$ 179.014.838,64	R\$ 2.848,04	
Custo dos bens e serviços	-R\$ 70.307.112,67	-R\$ 103.795.805,39	-R\$ 174.102.918,06	-R\$ 174.102.918,06	R\$ -	
Lucro Bruto	R\$ 3.643.650,33	R\$ 1.265.422,21	R\$ 4.909.072,54	R\$ 4.911.920,58	R\$ 2.848,04	
Despesas operacionais	-R\$ 13.494.800,37	-R\$ 21.023.321,20	-R\$ 34.518.121,57	-R\$ 34.518.121,57	R\$ -	
Outras receitas	R\$ 330.802,88	R\$ 54.872,52	R\$ 385.675,40	R\$ 382.827,36	-R\$ 2.848,04	
Outras despesas	-R\$ 61.128,15	-R\$ 102.453,07	-R\$ 163.581,22	-R\$ 163.581,22	R\$ -	
Resultado Líquido	-R\$ 9.581.475,31	-R\$ 19.805.479,54	-R\$ 29.386.954,85	-R\$ 29.386.954,85	R\$ -	

  

ECD						
#	1º Semestre	2º Semestre	Acumulado	DRE da ECF Referencial	Diferença	
				Acumulado		
Receita Bruta	R\$ 77.379.295,73	R\$ 110.845.995,05	R\$ 188.225.290,78	R\$ 188.225.290,78	R\$ -	
Dedução da receita bruta	-R\$ 3.425.684,69	-R\$ 5.784.767,45	-R\$ 9.210.452,14	-R\$ 9.210.452,14	R\$ -	
Receita Líquida	R\$ 73.953.611,04	R\$ 105.061.227,60	R\$ 179.014.838,64	R\$ 179.014.838,64	R\$ -	
Custo dos bens e serviços	-R\$ 70.307.112,67	-R\$ 103.795.805,39	-R\$ 174.102.918,06	-R\$ 174.102.918,06	R\$ -	
Lucro Bruto	R\$ 3.646.498,37	R\$ 1.265.422,21	R\$ 4.911.920,58	R\$ 4.911.920,58	R\$ -	
Despesas operacionais	-R\$ 13.494.800,37	-R\$ 21.023.321,20	-R\$ 34.518.121,57	-R\$ 34.518.121,57	R\$ -	
Outras receitas	R\$ 327.954,84	R\$ 54.872,52	R\$ 382.827,36	R\$ 382.827,36	R\$ -	
Outras despesas	-R\$ 61.128,15	-R\$ 102.453,07	-R\$ 163.581,22	-R\$ 163.581,22	R\$ -	
Resultado Líquido	-R\$ 9.581.475,31	-R\$ 19.805.479,54	-R\$ 29.386.954,85	-R\$ 29.386.954,85	R\$ -	

Ressalte-se que o comparativo acima está integralmente baseado na ECD e na ECF apresentadas pela Impugnante no ano-calendário de 2017. Uma simples verificação bastaria para que a D. Fiscalização concluísse que (i) não houve omissão de receita e (ii) que, mesmo considerando a integralidade das receitas auferidas no período, a Impugnante apurou prejuízo de mais de R\$29 milhões.

(...)

Ademais, importante ressaltar que se comparado o custo e despesa incorridos pela Impugnante, no ano-calendário de 2017, com as receitas obtidas, verifica-se que o contribuinte APUROU PREJUÍZO DE MAIS R\$ 29 MILHÕES!!

(...)

Portanto, em nenhum momento a empresa teve intenção e tampouco omitiu qualquer receita das DD. Autoridades Fiscais. O que ocorreu foi apenas um mero erro de fato no preenchimento das obrigações acessórias pelo contribuinte, mas que em momento algum resultou na não inclusão dessas receitas na apuração do IRPJ e da CSLL.

(...)

Assim, ao analisar a DRE- ECF – Acumulado Dezembro – Contas Referenciais (doc 10) é possível notar que a Impugnante indicou corretamente todas as receitas apuradas no ano. Entretanto, D. Julgador, esqueceu a D. Fiscalização de analisar esse documento. Caso tivesse analisado, teria verificado facilmente que não houve qualquer omissão de receitas. A esse respeito, confira-se a tabela abaixo, com a indicação de todos os valores informados pela Impugnante nas contas referenciais:

Conta Referencial	Descrição	1º Semestre	2º Semestre	TOTAL
3	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	-R\$ 9.581.475,31	-R\$ 19.805.479,54	-R\$ 29.386.954,85
3.01	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANTES DO IRPJ E DA CSLL - ATIVIDADE GERAL	-R\$ 9.581.475,31	-R\$ 19.805.479,54	-R\$ 29.386.954,85
3.01.01	RESULTADO OPERACIONAL	-R\$ 9.581.475,31	-R\$ 19.805.479,54	-R\$ 29.386.954,85
3.01.01.01	RECEITA LIQUIDA	R\$ 73.953.611,04	R\$ 105.061.227,60	R\$ 179.014.838,64
3.01.01.01.01	RECEITA BRUTA	R\$ 77.379.295,73	R\$ 110.845.995,05	R\$ 188.225.290,78
3.01.01.01.02	DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	-R\$ 3.425.684,69	-R\$ 5.784.767,45	-R\$ 9.210.452,14
3.01.01.03	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS	-R\$ 70.307.112,67	-R\$ 103.795.805,39	-R\$ 174.102.918,06
3.01.01.03.01	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS DAS ATIVIDADES EM GERAL	-R\$ 70.307.112,67	-R\$ 103.795.805,39	-R\$ 174.102.918,06
3.01.01.05	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	R\$ 327.954,84	R\$ 54.872,52	R\$ 382.827,36
3.01.01.05.01	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ 327.954,84	R\$ 54.872,52	R\$ 382.827,36
3.01.01.07	DESPESAS OPERACIONAIS	-R\$ 13.494.800,37	-R\$ 21.023.321,20	-R\$ 34.518.121,57
3.01.01.07.01	DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	-R\$ 13.494.800,37	-R\$ 21.023.321,20	-R\$ 34.518.121,57
3.01.01.09	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	-R\$ 61.128,15	-R\$ 102.453,07	-R\$ 163.581,22
3.01.01.09.01	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	-R\$ 61.128,15	-R\$ 102.453,07	-R\$ 163.581,22

Diante disso, não há qualquer dúvida que não houve omissão de receitas pela Impugnante, motivo pelo qual deve ser integralmente cancelado o Auto de Infração lavrado. A esse respeito, é importante ressaltar que o processo administrativo é regido por diversos princípios constitucionais e, dentre eles, o da verdade material, motivo pelo qual o mero erro formal não autoriza as DD. Autoridades Fiscais a constituírem o lançamento da obrigação principal tributária, conforme será demonstrado a seguir.

(B) Erro de fato e a busca pela verdade material – necessidade de realização de diligências

Como demonstrado acima, a autuação se demonstra tão incongruente que a estrutura está errada da mesma forma na ECD. E isso decorre do fato de não ter ocorrido uma fiscalização prévia, em que a Impugnante pudesse ter tido a ampla possibilidade de prestar esclarecimentos e demonstrar que os equívocos cometidos no preenchimento de suas obrigações tributárias não acarretaram qualquer prejuízo ao Fisco.

(...)

Nesse sentido, diante de todas as alegações e documentos anexados à presente Impugnação, demonstra-se a falta de zelo da D. Fiscalização em buscar a verdade dos fatos, em violação ao princípio da busca pela verdade material, previsto nos artigos 29 e 32 do Decreto nº 70.235/19722. Assim, referido princípio, que deve nortear a conduta da Administração Pública, no lançamento tributário, foi flagrantemente violado.

(...)

Se assim é, sendo o lançamento um ato administrativo vinculado, a Administração, ao praticá-lo, deve pormenorizar a situação fática em que se encontrava o sujeito passivo que levou à lavratura de cada lançamento, a fim de, ao mesmo tempo, cumprir com seu dever de ofício de lançar e, ainda, possibilitar ao autuado o exercício da garantia constitucional da ampla defesa, sob pena de o levantamento fiscal - base para a lavratura do auto - ser imprestável para o fim de embasar a exigência, tal como ocorre no caso concreto.

Diante disso, não há dúvidas de que, nos termos do artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, faz-se necessária a realização de diligências com intuito de se comprovar a ocorrência de erro de preenchimento das obrigações acessórias pela Impugnante. Entretanto, tal erro de fato não causou qualquer prejuízo ao Fisco.

Além disso, o mero erro de fato, no preenchimento das obrigações acessórias não autoriza as DD. Autoridade Fiscais a promoverem o lançamento do crédito tributário principal, sem ao menos, analisar de forma adequada o cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte. Deveriam, contudo, corrigir de ofício ou ao menos intimar o contribuinte para prestar esclarecimentos.

(...)

Diante do exposto, não há dúvidas de que, diante das provas apresentadas pelo contribuinte nos presentes autos, deve ser integralmente cancelado o Auto de Infração, em atenção ao princípio da verdade material, devendo, para tanto, ser realizadas diligências a fim de comprovar os fundamentos desenvolvidos pelo contribuinte ao longo da presente defesa.

#### IV – A NECESSIDADE DE REDUÇÃO DAS MULTAS APLICADAS(A)

Da impossibilidade de aplicação da multa de ofício no patamar de 125% Na hipótese de não acolhimento dos argumentos apresentados anteriormente e entendendo-se pela higidez do lançamento tributário ora combatido, o Impugnante requer, ao menos, seja reconhecida a impossibilidade de aplicação da agravante nº montante de 50% sobre o valor da multa de ofício, prevista no artigo 44, §2º, da Lei 9.430/96, em virtude do suposto não atendimento da intimação enviada pela D. Fiscalização.

(...)

Como se pode observar, a legislação dispõe de forma taxativa que a referida agravante é aplicável quando o sujeito passivo da obrigação tributária deixar de atender intimações para (i) prestar esclarecimentos; (ii) apresentar os documentos digitais de escrituração contábil previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218/1991; e (iii) apresentar documentos magnéticos mantidos por sistemas de processamento de dados.

Pois bem, sobre isto, é importante mencionar que o auto de infração ora combatido NÃO especifica qual inciso do referido dispositivo fundamentaria o agravamento da multa, constando na capitulação legal da penalidade aplicada apenas a menção ao artigo 44, inciso I, §2º da Lei 9.430/96.

Por sua vez, a D. Fiscalização se limitou, ao lavrar o Relatório de Auditoria Fiscal, a declarar de maneira genérica que a multa agravada seria devida pelo não atendimento a intimação fiscal, deixando novamente de mencionar o inciso do §2º do art. 44 da Lei 9.430/96 no qual é foi pautado o agravamento da multa:

Ora, a partir deste cenário, é possível verificar de plano a existência de vício de motivação por parte da autuação lavrada. De fato, se a Fiscalização deixa de

devidamente apontar a hipótese que fundamentou o agravamento da multa, até o próprio exercício do direito de defesa do contribuinte fica prejudicado, uma vez que os fundamentos que ensejaram a aplicação das penalidades agravadas não são claros.

(...)Ademais, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possui entendimento já pacificado no sentido da possibilidade de não se aplicar o agravamento da multa de ofício na hipótese de não apresentação da integralidade dos documentos requeridos pela Fiscalização, desde que das referidas circunstâncias não resultem obstáculos à apuração da infração tributária.

(...)

Soma-se a isto o fato de que, mesmo que as informações e documentos fornecidos pela fiscalizada não permitissem por si só a identificação dos fatos imponíveis por parte da Fiscalização, a existência de meios possíveis, por parte do Fisco, de obter as referidas informações por outras formas, já seria suficiente para fins de desenquadramento da multa agravada.

(...)

Assim, restam demonstrados os motivos pelos quais deve ser afastada a agravante de 50% sobre o valor da multa de ofício, nos termos acima expostos.

(B) Do caráter excessivo da penalidade imposta e de sua natureza nitidamente confiscatória Ainda que se entenda não ser o caso de afastar a agravante de 50% do valor da multa de ofício, não há dúvidas sobre a abusividade da penalidade imposta pelo Auto de Infração aqui combatido, a qual totaliza a expressiva quantia de R\$ 17.775.471,63(correspondente a 125% do imposto supostamente devido).

(...)

Carece de qualquer proporcionalidade aplicar penalidade de 125% do imposto a um contribuinte que recolheu regularmente seus tributos. Transcende-se a natureza punitiva e passa-se a ostentar efetiva feição arrecadatória.

(C) Da não incidência de juros de mora sobre multa de ofício Ad argumentandum tantum, caso essa Delegacia de Julgamento entenda por manter os créditos tributários cobrados por meio dos autos de infração ora combatidos, o Impugnante entende que não devem ser aplicados juros de mora sobre a multa de ofício.

(...)

#### V – DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, o Impugnante requer, preliminarmente que o procedimento de fiscalização resultou em grave cerceamento do direito de defesa da Impugnante, motivo pelo qual deve ser declarada a nulidade do Auto de Infração lavrado.

Entretanto, caso assim não entenda Vossa Senhora, a Impugnante requer que o AIIM ora impugnado, relativamente ao processo administrativo em epígrafe, seja julgado integralmente improcedente para cancelar o crédito tributário relativo ao IRPJ, CSLL, juros de mora e multa de ofício, na medida em que inadmissível tal cobrança por um mero erro de fato.

Em nenhum momento houve omissão de receitas por parte da Impugnante que, inclusive, apurou um prejuízo de mais de R\$ 29 milhões no ano-calendário de 2017.

Entretanto caso assim não entenda Vossa Senhoria, o que se admite apenas a título de argumentação, a Impugnante pleiteia, sucessivamente, a redução de

multa(inclusive com a agravante de 50%) e dos juros sobre a multa aplicados, conforme exposto acima.

Por fim, em respeito ao princípio da verdade material e considerando a precariedade da fase fiscalizatória, a Impugnante requer lhe seja assegurada a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, em especial pela realização de diligências e juntada de novos documentos, de forma a comprar que não houve qualquer omissão de receitas e que as divergências localizadas entre os arquivos da ECF e ECD decorrem de mero erro de classificação das receitas recebidas pela Impugnante.

Luca Cafici

No dia 08/12/2021, o devedor solidário Luca Cafici apresentou impugnação, que tem por objeto o crédito tributário e o seu vínculo de responsabilidade, juntando documentação aos autos(fl. 1.079/1.132 e 1.135/1.234).

Quanto ao crédito tributário, as matérias de fato e de direito são idênticas àquelas da impugnação da pessoa jurídica. Do mesmo modo, as razões de defesa.

Em relação à sujeição passiva, alega que a fiscalização tributária não comprovou a existência de responsabilidade solidária, a teor do inciso II do art. 124, do art. 134 e do inciso III do art.

135, todos do CTN, indicados de forma genérica no auto de infração.

Reproduzo adiante trechos da impugnação, na parte referente ao vínculo de responsabilidade: <sup>3</sup>

(...)

### III. PRELIMINARES

III.1 PRELIMINAR: AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - DA INAPLICABILIDADE DO ART. 124,11, 134 E 135 DO CTN Conforme já exposto acima, a D. Fiscalização atribuiu ao Impugnante a responsabilidade solidária pelo crédito tributário ora impugnado, nos termos do art. 124, II, 134 e 135 do CTN.

(...)

Em que pesem as alegações trazidas pela fiscalização, não foi comprovado, em nenhum momento, que o Impugnante agiu ou praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto social que pudesse ensejar a sua responsabilização com base no art. 135, III, do CTN.

Embora o Impugnante seja administrador da companhia (não figurando como sócio), a D. Fiscalização não comprovou que o Impugnante prestou qualquer declaração falsas às autoridades fazendárias ou que tenha praticado qualquer ato com intuito de fraudar a fiscalização tributária, suprimir e reduzir tributos.

E nem poderia, visto que tal fato não ocorreu.

(...)Na jurisprudência administrativa o entendimento não é outro. A esse respeito, o Impugnante pede vênias para colacionar aos presentes autos os acórdãos n°s 1401-000.434 e 1401-001.675 (docs. 4 e 5), nos quais o CARF afastou a responsabilidade dos sócios gestores e/ou diretores das pessoas jurídicas autuadas, em face da impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária objetiva com base no artigo 135 do CTN, isto é, sem indicação específica da participação do administrador no alegado planejamento tributário simulado.

Na mesma linha de imputação da responsabilidade aos agentes somente se comprovado que estes atuaram acima de suas atribuições ou dos limites legais são as seguintes decisões. Confira-se:

(...)Podemos, portanto, afirmar com base nos acórdãos acima citados, que para subsistir a responsabilidade solidária imputada aos sócios gestores e/ou administradores das pessoas jurídicas, a fiscalização tem que apontar a existência de ilícitos concretos (sonegação, fraude, simulação) de forma específica e a individualizada da conduta ilícita praticada, assim como a presença do elemento "dolo" do agente.

(...)No caso concreto, em nenhum momento restou comprovado que o Impugnante praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto social, pelo contrário. Não há qualquer apontamento, tampouco prova, da relação do Impugnante nas operações objeto do Auto de Infração combatido.

A D. Fiscalização apenas indica que a reponsabilidade solidária deriva de determinação legal, sem qualquer comprovação de infração cometida pelo Impugnante. Logo, forçoso concluir que a inclusão do Impugnante no polo passivo se deu única e exclusivamente em virtude deste ser, à época dos fatos, administrador da Instacarro.

Diante de todo o acima exposto, resta evidente que os pressupostos ensejadores da imputação da responsabilidade solidária prevista nos artigos 124, II, 134 e art. 135, III, do CNT, não estão presentes. Por tal razão, o Impugnante deverá ser excluído do polo passivo dos autos de infração ora combatidos. Mas não é só.

(...)

Rodrigo Fernandes Assalve

Na mesma data de 08/12/2021, consta que Rodrigo Fernandes Assalve apresentou impugnação, a qual, igualmente, tem por objeto o crédito tributário lançado e o vínculo de responsabilidade, com juntada de documentos aos autos (fls. 1.235/1.266 e 1.302/1.354).

No que tange ao crédito tributário, as matérias contestadas são as mesmas que integram a impugnação da pessoa jurídica, sendo cópia fiel.

Quanto à inclusão do impugnante no polo passivo, os argumentos contra o ato administrativo, em sua grande maioria, são semelhantes àqueles da impugnação interposta pelo coobrigado Luca Cafici, anteriormente copiados, considerando que os textos de defesa foram subscritos pelos mesmos patronos.

A seguir, refiro-me tão somente às alegações distintas, em razão de o impugnante atuar como procurador da companhia estrangeira, sócia da pessoa jurídica, e não sócio administrador ou diretor da empresa autuada: 4

(...)

III. PRELIMINARES III.1 PRELIMINAR: AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - DA INAPLICABILIDADE DO ART. 124,11, 134 E 135 DO CTN(...)Embora o Impugnante seja procurador de uma das sócias da Instacarro (não figurando como sócio), a D. Fiscalização não comprovou que o Impugnante prestou qualquer declaração falsas às autoridades fazendárias ou que tenha praticado qualquer ato com intuito de fraudar a fiscalização tributária, suprimir e reduzir tributos.

E nem poderia, visto que tal fato não ocorreu.

Além disso, conforme a procuração outorgada, o Impugnante possuía poderes limitados e restritos. Em nenhum momento o Impugnante estava autorizado a praticar atos relacionados à gestão da sociedade. Confira-se:

(...)

A D. Fiscalização apenas indica que a reponsabilidade solidária deriva de determinação legal, sem qualquer comprovação de infração cometida pelo Impugnante. Logo, forçoso concluir que a inclusão do Impugnante no polo passivo se deu única e exclusivamente em virtude deste ser, à época dos fatos, procurador da sócia da Instacarro.

(...)

Diego Ramon Fischer Por fim, no dia 10/12/2021, Diego Ramon Fischer, arrolado como devedor solidário, protocolou sua impugnação, a qual requer a exclusão do vínculo de responsabilidade tributária e, subsidiariamente, alega impossibilidade da exigência do agravamento da penalidade em nome de pessoa que não cometeu qualquer ilícito. Para fins de prova, carrou aos autos cópias de documentos (fls. 1.590/1.618 e 1.619/1.704).

Copio abaixo trechos da petição: <sup>5</sup>

(...)

1. O ora IMPUGNANTE é empresário e na consecução de suas atividades no ano de 2015 passou a compor o capital social da empresa INSTACARRO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., exercendo, desde aquela época e de maneira diligente, a Administração daquela sociedade.

(...)

. Ocorre que, no dia 17 de Abril de 2017 o ora IMPUGNANTE foi destituído do cargo de administrador, bem como se retirou do quadro social da sociedade na alteração social registrado em 18/06/2018 (Doc. 2).

(...)

7. Entretanto, mesmo demonstrando não fazer parte da administração da sociedade desde abril de 2018 o ora IMPUGNANTE foi relacionado como RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO pelo crédito lançado em nome da INSTACARRO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA (Doc. 4), termo do Qual o ora IMPUGNANTE teve ciência em 11/11/2021 (Doc. 5).

(...)

9. Ocorre que, da simples leitura do "Termo De Ciência De Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal — Responsabilidade Tributária", bem como do "Termo de Constatação e Verificação Fiscal" verifica-se que o Fiscal apenas, reproduziu dispositivos legais, sem apontar qual seria a conduta supostamente praticada pelo IMPUGNANTE que justificasse a sua responsabilidade solidária ao débito da Pessoa Jurídica da qual foi sócio.

(...)

11. Pois bem, diante do exposto, serve-se da presente o ora IMPUGNANTE para demonstrar a impossibilidade de sua responsabilização solidária ao débito da INSTACARRO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., uma vez que inexistem as hipóteses legais dos artigos "124, 134 e 135 da Lei N° 5.172/66 (CTN)". É o que passa a demonstrar:

## II — DIREITO

II.1 — Preliminarmente, da nulidade do Termo De Ciência De Lançamento e encerramento Total do Procedimento Fiscal — Responsabilidade Tributária"(...)<sup>14</sup>. Destaca-se que os artigos evocados pela D. Autoridade Fiscal têm a função de garantir o adimplemento da obrigação tributária, através da possibilidade de transferência da responsabilidade quanto ao crédito tributário do sujeito passivo direto a terceira pessoa (sócio-gerente e administrador), que passa a responder pela dívida.

15. Ocorre que, a citada transferência, por ser de natureza satisfativa (da obrigação tributária), deverá ocorrer apenas após esgotadas as possibilidades de recebimento do crédito tributário pelo sujeito passivo direto, que se dará na fase de cobrança judicial.

Com efeito, uma vez que deverá ocorrer exclusivamente na fase judicial, evidente está que a competência para cobrar o crédito tributário é exclusiva da PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL.

(...)18. Além de ser pacífico o entendimento de que é prerrogativa da Procuradoria da Fazenda Nacional o direcionamento da exigência a terceiros, em procedimento Executórios, também importante ressaltar que a competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é de rever o lançamento, e não de analisar o mérito da responsabilidade. Com efeito, qualquer decisão do CARF nesse sentido se tomaria inócua, já que não vincularia a Procuradoria da Fazenda Nacional.

(...)21. Portanto, o trabalho fiscal termina no exato momento em que, após observada a hipótese de incidência, é feito o cálculo do tributo devido por aquele que a Lei apontou como sujeito passivo. Seu único e importante trabalho é CONSTITUIR O CRÉDITO. Nada mais! Qualquer ato posterior se trata de clara usurpação de função!

(...)23. Assim, uma vez que restou demonstrada que a limitada competência da Autoridade Fiscal se exaure no momento da constituição do crédito tributário, lançamento, obviamente está que está fora de suas atribuições o redirecionamento da exigência tributária, como ora pretendeu ao lavrar o "Termo de Sujeição Passiva Solidária". Sua incompetência é latente! A usurpação da função exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional é um abuso e deveria ser punida!

(...)

26. Por todo o exposto, já preliminarmente pode-se concluir pela nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária, o qual objetivou imputar abusivamente a responsabilidade pelo crédito formalizado em nome da INSTACARRO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA. ao ora IMPUGNANTE.

### II.2. —Do mérito

II.2.1 - Da Sujeição passiva Tributária(...)<sup>40</sup>. Temos no presente caso que o tributo discutido e exigido através do auto de infração é o IRPJ e CSLL. Assim, jamais poderia o ora IMPUGNANTE - pessoa física -, ser enquadrado como Contribuinte na hipótese de sujeição passiva prevista no inciso I do artigo 121 do Código Tributário Nacional. Isto porque a regra matriz de incidência define que o IRPJ e seus reflexos serão devidos pela PESSOA JURÍDICA que aufera renda.

(...)42. Mais assustador, ainda, é o fato de a D. Autoridade Fiscal ter se servido da hipótese prevista no artigo 124 do Código Tributário Nacional para justificar tal

inclusão, fato que demonstra seu TOTAL desconhecimento dos institutos jurídicos de responsabilidade e solidariedade, o que é inadmissível por parte de uma Autoridade Fiscal.

(...)46. Assim, para que seja constituída a relação jurídica do ponto de vista do artigo 124, ou se faz necessária (i) a comprovação de que 2 (dois) ou mais agentes tem interesse comum na ocorrência do fato jurídico tributário (pluralidade de sujeitos passivos), ou, (ii) que haja lei determinando tal solidariedade(...)50. Uma vez que assentou cristalino que o ora IMPUGNANTE não é o Contribuinte dos tributos consignados no Auto de Infração que originou o presente processo, já que segundo a regra matriz de incidência jamais poderá ser a consequente pessoal de um tributo devido por uma pessoa jurídica, pertinente se faz analisar se no presente caso seria possível o enquadramento do ora IMPUGNANTE na qualidade de devedor solidário nos termos do inciso II do artigo 124.

(...)54. No caso em tela, o que se torna importante esclarecer é se o impugnante terceiro na relação jurídica tributária (não é contribuinte), poderá ser responsabilizada pelo pagamento do débito.

55. Tais hipóteses estão descritas nos artigos 134 e 135, mas, conforme passará a comprovar no tópico subsequentes, também não poderão servir de base à manutenção do presente "Termo de Sujeição Passiva Solidária". É o que segue:

II.2.2 — Da inexistência da Responsabilidade Tributária prevista nos artigos 134 n e 135 do CTN(...)

58. Na primeira das hipóteses, do artigo 134, temos que a responsabilidade tributária do sócio nasce com a (i) impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte e desde que a obrigação tenha decorrido de (ii) atos em que intervierem (os administradores) ou pelas omissões de que forem responsáveis.

(...)60. Assim, temos que a responsabilidade do terceiro nesse caso é subsidiária e restrita aos atos que tenha participado e que tenha acarretado a infração tributária.

Destaca-se, inclusive que a mera falta de pagamento de tributos, não se configura como uma das "omissões" passíveis de autorizar a aplicação do artigo 134 do CTN.

Nesse sentido, se faz pertinente colacionar o seguinte julgado.

61. Portanto, temos que primeiro dispositivo (art. 134) trata da impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte - não é o caso, pois a empresa encontra-se em funcionamento. O que ocorre é apenas que ela é recalcitrante e uma devedora convicta, o que têm prejudicado inclusive o IMPUGNANTE, que dela é credor.

62. Ainda, importante demonstrar que fosse a hipótese presente de SUCESSÃO, na forma do artigo 134, VII, do CTN, então deveria estar presente também a prova da "liquidação de sociedade de pessoas".

(...)69. Passando agora à análise da segunda hipótese de Responsabilidade de terceiros, (art. 135) aquela que importa em responsabilidade pessoal dos sócios, diretores, gerentes, mandatários, prepostos, empregados ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(...)73. Ocorre que, durante todo o seu procedimento de fiscalização, a D. Autoridade Fiscal JAMAIS chegou a comprovar qualquer ato do ora IMPUGNANTE que fosse suficiente a acarretar o déficit arrecadatório no tributo O

supostamente devido pela empresa INSTACARRO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.

74. Ou seja, não só deixou de apresentar qualquer um dos elementos que pudessem ensejar a aplicabilidade da responsabilidade de terceiros prevista pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional, nem mesmo qualquer outro elemento suficiente a justificar o seu redirecionamento.

II.2.3 Da não ocorrência de outras hipóteses supostamente previstas na legislação específica de cada tributo, que tivessem o condão de tornar válida a inclusão dos administradores no polo passivo 75. Por fim, visto que o IMPUGNANTE não pode ser na forma do CTN considerado devedor solidário nem corresponsável passivo, nem há que se cogitar das leis específicas, uma vez que a D. Fiscalização não invoca hipóteses especiais de responsabilidade ou solidariedade passivas.

(...)

77. Ora, se o próprio autor do Auto de Infração não enumera outros dispositivos legais, não haveria de ser o Autuado, ora IMPUGNANTE a fazê-lo, eis que não é lícito, na forma da lei procedimental fiscal, alterar o enquadramento legal, sem nova intimação para defesa. Se a D. Fiscalização alterar o enquadramento legal, para incluir outras hipóteses, então o IMPUGNANTE desde já requer novo prazo para aditamento da impugnação.

78. Assim sendo, e considerando que o IMPUGNANTE não pode ser considerado "contribuinte", como afirmado no Auto de Infração, é de rigor a sua exclusão do presente Processo Administrativo Fiscal, considerando-se irregular a corresponsabilidade passiva.

II.2.4 Subsidiariamente, da impossibilidade de aplicação da Multa agravada ao ora IMPUGNANTE 79. No momento de lavrar a autuação, a d. (e descuidada) Autoridade Fiscal houve por bem, mais uma vez sem fundamentar sua pretensão, aplicar a multa gravada à da INSTACARRO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., nos termos do artigo 44, I, § 2º da Lei 9.430/96, que assim dispõe:

(...)81. Destaca-se que diferentemente do que alega a autoridade fiscal, temos que o referido administrador respondeu, sim, a aludida notificação, inclusive, acertadamente, ressaltando que os referidos documentos deveriam ser solicitados à empresa fiscalizada.

82. Ademais, ainda que fosse o caso de ser aplicada qualquer tipo de penalidade pela conduta, a multa deveria incidir àquele que cometeu o ilícito, qual seja, o embaçamento da fiscalização.

83. Em outras palavras, JAMAIS poderia a referida penalidade incidir sobre o ora IMPUGNANTE que (1) não mantinha qualquer controle e gerência sobre os arquivos da INSTACARRO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA (empresa fiscalizada), (2) não tinha acesso às dependências da empresa a fim de poder alcançar os documentos solicitados e (3) quando interpelado pela Autoridade Fiscal comprovou seu desligamento da empresa em abril de 2018, apontando os posteriores responsáveis (LUCA CAFICI), inclusive, se colocando à inteira disposição da fiscalização para colaborar sempre que necessário.

(...)

### III — DOS PEDIDOS

85. Ante o exposto, demonstrada preliminarmente a NULIDADE DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA, nos termos dos artigos 59, 1 do Decreto 70.235/72 e 12, 1 do Decreto 7.574/11, e, também, no mérito a insubsistência da autuação, requeira a exclusão da responsabilidade do IMPUGNANTE quanto aos fatos narrados n° Auto de Infração, determinando-se a sua exclusão do polo passivo do presente Processo Administrativo Fiscal (PAF).

86. Subsidiariamente, requerer que, na remota hipótese de ser mantida sua responsabilidade subsidiária do IMPUGNANTE (nos termos do artigo 134 e 135 do CTN)— O QUE SE ADMITE MERAMENTE POR AMOR AO DEBATE, que sobre ele não incida o agravamento da penalidade previsto no artigo 44 da Lei 9.430/96.

(...)88. Por fim, que as futuras intimações sejam direcionadas exclusivamente aos patronos da presente, em seu endereço atualizado constante da página da OAB/SP na internet (<cna.oab.org.br>), que hoje se encontra na Avenida Brigadeiro Faria Lima, 2954 — conj. 63, Jd. Paulistano, São Paulo/SP CEP 01451-000, aos cuidados do Dr.

Guilherme Monte Ablas Stanislau de Mendonca, OAB/SP n.º 292.602, sob PENA DE NULIDADE.

(...)

Para fins de instrução probatória, anexei às fls. 1.713/1.734, extraídas dos sistemas informatizados da RFB.

É o relatório.

Acórdão da DRJ (e-fls. e ss, n. 102-002.953 - 1ª Turma da DRJ06) julgou procedente a impugnação, cancelando integralmente o lançamento. Como exonerou crédito tributário em valor superior a R\$ 2.500.000,00, considerando tributo e penalidade, o mesmo acórdão interpôs recurso de ofício, nos termos do art. 70 do Decreto n° 7.574, de 29 de setembro de 2011, c/c art. 1º da Portaria MF n° 63, de 9 de fevereiro de 2017. Assim dispôs em ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

OMISSÃO DE RECEITA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL.

Cabe tornar insubsistente o auto de infração quando o conjunto probatório dos autos não é hábil para atestar a existência de saldo positivo de imposto devido para o ano-calendário, apurado em 31 de dezembro, decorrente de omissão de receitas operacionais escrituradas na contabilidade e não declaradas na Escrituração Contábil Fiscal.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DECORRENTE DOS MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. REPRODUÇÃO DAS CONCLUSÕES À MATÉRIA COMUM.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecida para o IRPJ. Tratando-se de auto de infração decorrente de idênticos pressupostos

fáticos que deram suporte ao lançamento do imposto de renda, estendem-se os fundamentos e as conclusões advindas do exame da matéria comum em litígio.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA E INVESTIGATIVA. FASE NÃO LITIGIOSA. FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. FASE LITIGIOSA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. SÚMULA CARF Nº 162.

O procedimento fiscal corresponde a uma fase pré-litigiosa, cuja natureza é inquisitória e investigativa. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura na fase litigiosa, com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Súmula CARF nº 162)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS. VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. SÚMULA CARF Nº 46.

É válido o lançamento de ofício sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que a fiscalização dispõe de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Súmula CARF nº 46)

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

## VOTO

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa - relator

Trata-se de recurso de ofício contra acórdão da DRJ que julgou procedente a impugnação do contribuinte frente ao lançamento de IRPJ/CSLL, para o ano-calendário 2017, no valor do crédito de R\$ 36.445.247,00, cuja infração seria omissão de receita de venda e revenda de veículos no montante de R\$ 78.789.654,81, decorrente de receitas operacionais registradas em notas fiscais e integrantes da Escrituração Contábil Digital (ECD), porém não declaradas através da Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Nos termos do Decreto nº 70.235/1972, art. 34, inc. I e da Portaria MF nº 02/2023, cabe recurso de ofício (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre e quando “a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).” Assim, em atenção à previsão dos dispositivos retromencionados e em convergência com a Súmula CARF nº 103, que prevê que “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”, verifica-se que os valores a serem considerados estão acima do limite legal. Desta forma, conheço do recurso de Ofício.

A omissão de receita de R\$ 78.789.654,81 foi identificada a partir da confrontação entre os valores das notas fiscais eletrônicas (NF-e), escrituração contábil digital (ECD) e escrituração contábil fiscal (ECF), relativamente ao ano-calendário de 2017, extraídos os dados do ambiente Sped. A impugnante refuta a omissão de receita, afirmando que a divergência apurada pela fiscalização é decorrente de simples erro de fato no preenchimento da ECF. Acrescenta que, mesmo considerando a integralidade das receitas auferidas no período, apurou prejuízo de mais de R\$ 29 milhões. A DRJ entendeu que houve erro de fato no preenchimento dos valores referentes à Demonstração de Resultado na ECF, resultando no transporte de montantes de receita, custos e despesas do segundo semestre de 2017 para os campos em que deveriam constar os montantes referentes às mesmas rubricas, mas que deveriam se referir a todo o ano de 2017. Por concordar plenamente com seus termos, reproduzo a seguir o voto condutor do Acórdão da DRJ, com base no parágrafo 12 do art. 114 do Ricarf, como razões de decidir.

Juízo de Admissibilidade Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade das impugnações e, por conseguinte, delas tomo conhecimento para efeito de análise.

De outra parte, em razão da apresentação de impugnação relativa ao crédito tributário, encontra-se suspensa a exigibilidade para todos os coobrigados.

#### Considerações Iniciais

A matéria litigiosa envolve a constituição do crédito tributário e, em relação a cada um dos devedores solidários, o vínculo de responsabilidade tributária atribuído pela autoridade fazendária.

Por razões de metodologia e organização, o exame das alegações sobre improcedência da multa agravada, inaplicabilidade da incidência de juros de mora sobre multa de ofício e exclusão da sujeição passiva tributária será postergado, nesta ordem, para a parte final deste voto.

#### Preliminar

Como questão prévia, a impugnação aduz que o procedimento da fiscalização resultou em grave cerceamento do seu direito de defesa, razão pela qual o órgão julgador deve declarar a nulidade da exigência fiscal.

Assevera que o lançamento foi efetuado com base nas informações obtidas a partir de documentos fiscais e contábeis apresentados pelo contribuinte, sem, contudo, dar-lhe oportunidade para prestar esclarecimentos. Em suma, a fiscalização presumiu a omissão de receita que deu origem à lavratura dos autos de infração.

Pois bem. O procedimento fiscal tomou por base as informações que a autoridade fazendária tinha em seu poder, considerando a entrega prévia de declarações fiscais obrigatórias pelo sujeito passivo na forma da legislação.

A omissão de receita de R\$ 78.789.654,81 foi identificada a partir da confrontação entre os valores das notas fiscais eletrônicas (NF-e), escrituração contábil digital (ECD) e escrituração contábil fiscal (ECF), relativamente ao ano-calendário de 2017, extraídos os dados do ambiente Sped (fls. 37/250, 255/459 e 921/925).

Por intermédio do Termo nº 01 – Início de Procedimento Fiscal, de 23/11/2020, cuja intimação foi respondida pelo contribuinte, a fiscalização solicitou cópias dos documentos de constituição e alterações contratuais da sociedade empresária e dos recibos de entrega de

declarações fiscais, além de informações sobre a existência de eventuais processos de consulta e/ou judiciais versando sobre IRPJ e CSLL (fls. 460/465).

Em momento posterior, através do Termo de Intimação Fiscal nº 01, emitido em 30/06/2021, a autoridade fiscal pretendia dar prosseguimento à investigação e, para isso, solicitou a apresentação, dentre outros documentos, de comprovantes de lançamentos a crédito em conta bancária do contribuinte e demais recebimentos identificados a partir da escrituração contábil da sociedade empresária, conforme listagem anexa ao termo (fls. 913/920).

Quanto a essa intimação, a empresa permaneceu inerte, apesar de regularmente cientificada no dia 06/07/2021 (fls. 957). Na mesma data, também foi dada ciência da solicitação ao administrador da sociedade empresarial, Luca Cafici, o qual disse que, enquanto pessoa física, não poderia entregar a documentação solicitada, uma vez que se referia à pessoa jurídica Instacarro Serviços de Intermediação e Comércio de Veículos Ltda, devendo a fiscalização requerer os documentos a quem de fato os detém. A resposta está assinada por procurador habilitado, na qualidade de advogado (fls. 935/936 e 948).

Como se observa, contrariamente ao que afirma a impugnação, a autoridade fazendária buscou desenvolver um procedimento fiscalizatório no contribuinte, com pretensão de estabelecer um diálogo entre as partes e seus representantes. Porém, houve recusa injustificada em fornecer documentos e prestar esclarecimentos, deixando de cumprir as obrigações legais e, talvez, com a intenção de dificultar os trabalhos de fiscalização.

À época da intimação fiscal, o administrador da sociedade, Luca Cafici, detinha poderes expressos no contrato social para praticar todos os atos necessários à administração da empresa, incluindo representá-la, ativa ou passivamente, perante quaisquer repartições federais.

Por isso, com base em justificativa tão frágil, é inconcebível querer se esquivar de atender à fiscalização ou, alternativamente, determinar que os funcionários e/ou colaboradores providenciem os documentos solicitados e prestem os esclarecimentos sobre fatos diretamente relacionados às operações e atividades da pessoa jurídica. Na mesma data, reforço, a pessoa jurídica havia sido intimada (fls. 937/944).

Tal comportamento, sem dúvida, configura desprezo à atividade de fiscalização, deixando clara a vontade de não colaborar com as autoridades tributárias que têm por dever legal averiguar o cumprimento das obrigações tributárias.

Malgrado a isso, não há óbice ao lançamento de ofício quando a autoridade tributária dispõe dos elementos de prova suficientes para a constituição do crédito tributário, segundo sua avaliação.

No presente caso, a fiscalização lançou as diferenças de IRPJ e CSLL com fundamento nas informações sobre receitas de vendas auferidas para o ano-calendário de 2017 que serviram para apuração do lucro real e do resultado ajustado no período, tomando-se a última ECF válida transmitida pelo sujeito passivo.

Aliás, o procedimento fiscal é uma fase meramente investigativa e inquisitória, que ocorre anteriormente à lavratura do auto de infração. Nele se colhem elementos e são analisados documentos e informações para reunir as provas imprescindíveis para motivar o lançamento do crédito tributário ou a aplicação de penalidade.

Trata-se de uma etapa pré-litigiosa, preparatória para a constituição do crédito tributário, em que não há litigante nem acusado, tão somente investigado.

Em momento posterior surge o conflito de interesses, que se caracteriza pela resistência do contribuinte à pretensão da Fazenda Pública. É com a impugnação que se tem início à situação conflituosa. Em outras palavras, presente o caráter litigioso, estabelece-se o processo administrativo em sentido estrito.

Na fase procedimental, a autoridade fazendária não está obrigada a disponibilizar a íntegra do material colhido acerca das investigações em curso, tampouco precisa oferecer ampla oportunidade para manifestação e apresentação de justificativas sobre os fatos investigados, ou mesmo realizar as diligências requeridas pelo fiscalizado. É dizer, as investigações e as diligências em curso, ou finalizadas, não estão submetidas ao princípio do contraditório.

Após o lançamento, mediante a ciência da exigência fiscal, o sujeito passivo tem direito, propriamente, ao contraditório e à ampla defesa, nos termos estabelecidos no processo administrativo tributário. O direito ao contraditório e à ampla defesa é garantido pelo inciso LV do art. 5º da Carta da República de 1988 apenas aos litigantes em processo administrativo e judicial, bem como aos acusados em geral.

A interpretação aqui defendida está em harmonia com os enunciados das Súmulas nº 46 e 162, aprovadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), vinculantes para toda a Administração Pública Federal, respectivamente, por força da Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, e da Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021:

Súmula CARF nº 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Súmula CARF nº 162: O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Desta forma, não se cogita de nulidade, tampouco prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, estando o procedimento fiscal revestido dos requisitos exigidos para o lançamento tributário.

Por outro lado, é inerente ao exame de mérito do lançamento a avaliação a respeito dos elementos probatórios que integram os autos de infração, isto é, se são suficientes para manter o crédito tributário com origem em omissão de receita.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

#### Mérito

Tomando por base a extração de dados do Sped, a fiscalização apurou diferença de R\$ 78.789.654,81 entre os valores das vendas registradas na ECD e ECF, discrepância que restou devidamente confirmada a partir das notas fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte durante o ano-calendário de 2017.

Em contrapartida, a impugnante refuta veementemente a omissão de receita, afirmando que a divergência apurada pela fiscalização é decorrente de simples erro de fato no preenchimento da ECF. Acrescenta que, mesmo considerando a integralidade das receitas auferidas no período, apurou prejuízo de mais de R\$ 29 milhões.

Pois bem. A ECF retificadora foi recepcionada no 30/07/2019, compreendendo o período de apuração anual de 01/01/2017 a 31/12/2017, conforme recibo de entrega do arquivo digital ao Sped (fls. 518).

Quanto a ECD, a autoridade fazendária concluiu que a escrituração contábil da empresa seguia a periodicidade semestral, conforme recibos de entrega dos arquivos magnéticos, datados de 23/05/2018 e 27/07/2018 (fls. 1.056/1.057). 6 Depois de identificar lançamentos

em duas contas contábeis, a Conta nº 3.1.01.01.0002 - Receita c/ Revenda de Mercadorias, no 1º semestre/2017, e a Conta nº 1415 - RECEITA DE VENDA DE CARROS, no 2º semestre/2017, confirmou a contabilização de R\$ 189.385.010,05 a título de receitas de venda e/ou revenda de mercadorias, valor congruente com as notas fiscais de vendas emitidas pela pessoa jurídica extraídas do ambiente Sped (fls. 30).

Ao mesmo tempo, constatou que as informações prestadas na ECF, em relação ao ano-calendário de 2017, estavam limitadas à Conta nº 1415 – Receita de Vendas de Carros, no montante de R\$ 110.595.355,24, conforme Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) – Contas Contábeis.

Nesse cenário, entendeu que a divergência de valores resultava em omissão de receita, equivalente a R\$ 78.789.654,81 (fls. 31).

A partir dos dados da ECF transmitida em 30/07/2019, válida no momento do procedimento fiscal, é evidente que o contribuinte, optante pela sistemática do lucro real anual, limitou-se a declarar receitas auferidas nas vendas de carros no importe de R\$ 110.595.355,24, para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado em 31 de dezembro, relativamente ao ano-calendário de 2017 (fls. 921/924).

Extraí-se da escrituração fiscal baixada do Sped, a partir do aplicativo ReceitanetBX, o Registro L300 “Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal”, Linhas 34.478 e 34.487, referentes ao período de apuração anual, que contém os valores de R\$ - 19.805.479,54 (negativo) e R\$ 110.595.355,24, respectivamente, para o “Resultado Líquido do Período” e a “Receita de Revenda de Mercadorias no Mercado Interno”.

Acontece que a visão integral dos períodos de apuração acumulados do ano-calendário de 2017, com base nos dados das contas referenciais, cujos valores dão fundamento para suspensão ou redução do pagamento mensal do IRPJ e da CSLL, determinado sobre base de cálculo estimada, permite compreender melhor a escrituração fiscal do contribuinte.

Confira-se o quadro abaixo, elaborado a partir dos valores e informações da ECF transmitida pelo contribuinte no dia 30/07/2019 (fls. 1.713/1.720, a título de exemplo):

**Quadro 2: Registro L300 “Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal”**

Descrição	Período de Apuração/Totais (R\$)					
	Até Jan/2017	Até Fev/2017	Até Mar/2017	Até Abr/2017	Até Mai/2017	Até Jun/2017
Receita Bruta	11.555.860,00	22.623.230,00	35.437.779,00	48.486.482,03	62.852.255,07	77.379.295,73 <sup>(1)</sup>
Dedução da Receita Bruta	(226.353,84)	(551.730,33)	(930.835,14)	(1.535.581,73)	(2.760.896,91)	(3.425.684,69)
Custo de Bens de Serviços	(10.900.557,50)	(21.044.338,69)	(32.948.173,31)	(44.943.552,70)	(57.912.282,41)	(70.307.112,67)
Outras Receitas Operacionais	-	1.561,79	1.747,91	1.936,72	3.378,52	327.954,84
Despesas Operacionais	(1.726.866,65)	(3.679.977,96)	(5.775.510,24)	(7.914.703,92)	(10.272.505,11)	(13.494.800,37)
Outras Despesas Operacionais	(9.233,20)	(23.981,89)	(33.018,76)	(41.050,12)	(51.386,24)	(61.128,15)
Resultado Líquido do Período	(1.307.151,19)	(2.675.237,08)	(4.248.010,54)	(5.946.469,72)	(8.141.437,08)	(9.581.475,31)
Descrição	Período de Apuração/Totais (R\$)					
	Até Jul/2017	Até Ago/2017	Até Set/2017	Até Out/2017	Até Nov/2017	Até Dez/2017
Receita Bruta	92.960.070,63	111.113.784,04	128.984.077,52	149.530.402,21	170.178.200,62 <sup>(2)</sup>	110.845.995,05 <sup>(3)</sup>
Dedução da Receita Bruta	(4.034.777,54)	(4.751.217,90)	(5.671.782,59)	(6.707.241,12)	(7.991.043,17)	(5.784.767,45)
Custo de Bens de Serviços	(84.673.484,14)	(100.933.798,65)	(117.510.191,42)	(135.805.947,89)	(154.242.300,65)	(103.795.805,39)
Outras Receitas Operacionais	353.882,88	359.691,08	368.341,23	375.245,97	380.305,00	54.872,52
Despesas Operacionais	(14.782.002,74)	(20.245.956,79)	(23.593.755,91)	(27.596.119,13)	(31.054.236,51)	(21.023.321,20)
Outras Despesas Operacionais	(71.549,31)	(115.996,72)	(124.324,47)	(137.461,26)	(152.667,08)	(102.453,07)
Resultado Líquido do Período	(10.247.860,22)	(14.573.494,94)	(17.547.635,64)	(20.341.121,22)	(22.881.741,79)	(19.805.497,54)

(1) Receita de Venda de Mercadorias no Mercado Interno, Linha 26.143: R\$ 77.376.447,69; (2) Receita de Venda de Mercadorias no Mercado Interno, Linha 32.103: R\$ 169.973.423,52; e (3) Receita de Venda de Mercadorias no Mercado Interno, Linha 34.487: R\$ 110.595.355,24.

Até o acumulado do mês de nov/2017, os valores da ECF mantêm coerência com resultados esperados para uma sociedade empresária em atividade regular, levando em conta acréscimo mensal de receitas, custos e despesas. Repentinamente, ocorre uma ruptura no mês de dez/2017, reduzindo significativamente os saldos acumulados de receitas, custos e despesas, incompatível, aparentemente, com ajustes no ano-calendário.

Outrossim, considerando a análise das notas fiscais efetuada pela fiscalização, por intermédio do Sped NF-e, a receita de vendas foi equivalente a R\$ 19.801.108,00 para o mês de dez/2017. Ao somá-la ao valor acumulado de jan a nov/2017 na ECF, a receita de vendas alcança o montante de R\$ 189.774.531,52, mostrando-se coerente com as informações que integram a ECD (fls. 37/250, 255/459 e Quadro 2).

Na verdade, simples operações matemáticas, confrontadas com os extratos da escrituração contábil, são hábeis para atestar que os valores informados pela impugnante na demonstração do resultado líquido até o mês de dez/2017, reproduzidos no bloco anual da ECF, expressam a apuração somente do 2º semestre/2017, em conformidade com a ECD, e não para todo o ano-calendário de 2017 (fls. 1.205/1.210 e 1.211/1.212, 1.721/1.735).

De fato, a importância de R\$ 110.845.995,05, no bloco anual da ECF, é exatamente igual ao total de receita bruta constante da demonstração de resultado extraída da ECD do livro diário referente ao período de escrituração de 01/07/2017 a 31/12/2017.

Com base nos dados reproduzidos pela fiscalização, depreende-se que a origem da omissão de receita estaria relacionada à falta de declaração dos valores do 1º semestre/2017, vinculados aos lançamentos na Conta nº 3.1.01.01.0002 - Receita c/ Revenda de Mercadorias.

A legislação não contém vedação à entrega da ECD em arquivos com períodos semestrais, embora, quando pessoa jurídica optante pelo regime de apuração anual do lucro, o arquivo do 2º semestre também deverá conter o balanço anual, isto é, efetuado na data do fato gerador do IRPJ e da CSLL, a fim de atender à legislação fiscal.

De modo semelhante, o encerramento semestral do resultado na escrituração societária do contribuinte poderá ocasionar advertências ou erros no preenchimento da ECF, obrigando o usuário a realizar ajustes até que a escrituração fiscal esteja em conformidade com as normas tributárias aplicáveis à situação do declarante.

Assinalo, ainda, que a pessoa jurídica deverá informar, na ECF, todas as operações que influenciam a composição da base de cálculo e o valor do IRPJ e da CSLL, exigida a recuperação de saldos de contas, bem como a associação das contas do plano de contas contábil recuperado da ECD com o plano de contas referencial. 7 No presente caso, a escrituração societária com apuração do resultado semestral acabou gerando inconsistências no preenchimento da ECF. Porém, não tornou imprestável a contabilidade para comprovar os fatos nela registrados.

Para fins da legislação tributária, o resultado do ano-calendário de 2017 deve ser extraído dos registros do período de 01/01/2017 a 31/12/2017, devido à opção da impugnante pelo regime de apuração do lucro real anual.

Na determinação do lucro real e do resultado ajustado, os custos, despesas ou valores deduzidos na contabilidade, entre outros, não dedutíveis pela legislação tributária deverão ser adicionados ao lucro líquido. Da mesma maneira, receitas não incluídas na apuração do lucro líquido, mas que devem ser computadas de acordo com a mesma legislação.

Assim, é intuitivo que a entrega da ECF, via Sped, com os registros de todo o período de 01/01/2017 a 31/12/2017, serve para calcular o IRPJ e a CSLL devidos, respectivamente, sobre o lucro real e o resultado ajustado.

Daí porque, mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 01, de 30/06/2021, a fiscalização tributária solicitou a adequação da ECD, formalizada por semestre, sem prejuízo da apresentação de ECF retificadora, considerando as alterações decorrentes da entrega da escrituração societária substitutiva do livro Diário (fls. 949/957).

Ocorre que a falta de atendimento à intimação fiscal, mesmo que gratuita, não dá fundamento para o lançamento na forma em que efetuado pela fiscalização tributária. É possível citar algumas razões, facilmente verificáveis pela autoridade lançadora:

- (i) é mais que evidente o erro no preenchimento da ECF, com base apenas no resultado do 2º semestre/2017;
- (ii) o valor de R\$ 78.789.654,81 está vinculado às receitas obtidas nº 1º semestre/2017, porém os respectivos custos e despesas operacionais registrados na ECD, sem qualquer justificativa, foram ignorados pela fiscalização como dedutíveis na determinação do lucro real e do resultado ajustado;
- (iii) apesar da falta de colaboração da pessoa jurídica, a autoridade fiscal possuía meios para aprofundar a investigação a fim de confirmar o lucro líquido do período de 01/01/2017 a 31/12/2017, a partir das contas e dos valores da escrituração contábil semestral; e
- (iv) na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, ambos da ECF, a adição ao lucro líquido foi irrisória, no valor de R\$ 27.278,46, vinculada a despesas indedutíveis com brindes, não tendo havido exclusões. Em outras palavras, havia indícios de lucro real e do resultado ajustado muito próximos ao lucro líquido/prejuízo contábil, mesmo considerando todo o ano-calendário de 2017 (fls. 958/961).

O conjunto de informações das escriturações contábil e fiscal, que, aliás, o agente fazendário tinha acesso no decorrer do procedimento fiscal, é capaz de atestar o lapso material no preenchimento da ECF. Em contrapartida, não leva a saldos positivos de IRPJ e CSLL a serem apurados em 31 de dezembro do ano-calendário.

De acordo com livro Diário nº 3, integrante da ECD, compreendendo a demonstração do resultado do período de 01/01/2017 a 30/06/2017, consta o valor de R\$ 77.376.447,69 para a receita com revenda de mercadorias e, a título de prejuízo, o total de R\$ 9.581.475,31. Quanto ao período de 01/07/2017 a 31/12/2017, que corresponde aos lançamentos no livro Diário nº 4, a receita bruta equivale a R\$ 110.845.995,05, calculando-se prejuízo no semestre de R\$ 19.805.479,54 (fls. 1.205/1.210 e 1.211/1.212).

Emerge a fragilidade da infração de omissão de receita apontada pela fiscalização, na medida em que a escrita contábil, quando engloba o ano-calendário de 2017, é composta de lançamentos de receita bruta de R\$ 188.222.442,74, com registro de prejuízos que somam R\$ 29.386.954,85, antes do IRPJ.

Os fundamentos da constituição do crédito tributário, segundo o Termo de Verificação e Constatação Fiscal, não estão atrelados à prática de escrituração em período inferior ao ano calendário, apresentação de demonstração de resultado por semestre ou impossibilidade de identificar o lucro líquido do período ou, ainda, determinar o lucro real e o resultado ajustado do ano calendário de 2017.

O fato motivador da exigência tributária consiste tão somente em omissão de receitas operacionais na expressiva quantia de R\$ 78.789.654,81, que não teriam sido incluídas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por meio da ECF, resultando em saldo a pagar.

Assim, diante do conjunto probatório que instrui os autos, a apuração de IRPJ e CSLL a pagar no encerramento do ano-calendário de 2017, nos termos do lançamento de ofício, revela-se despida de substância, conflitante e desproporcional com a realidade documental.

Convém ressaltar que os balanços/balancetes levantados para cálculo do IRPJ e da CSLL devidos, integrantes da ECF transmitida em 30/07/2019, mostram a gradual formação de prejuízo ao longo dos meses do ano-calendário de 2017, na ordem de R\$ 2 a 3 milhões mensais, sugerindo uma atividade empresarial deficitária, passível de contestação pela fiscalização tributária, a quem caberia, entretanto, produzir as provas para infirmar o resultado apresentado (Quadro 2).

Para além do prejuízo de mais de R\$ 29 milhões no ano-calendário de 2017, a impugnante já havia apurado em períodos anteriores prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, cujo saldo contabilizado totalizava a importância de R\$ 12.469.044,14.

Apenas a título de registro, após a ciência da autuação fiscal, no prazo de impugnação, a pessoa jurídica transmitiu ECF retificadora, recebida via Internet no dia 01/12/2021, em que informou receita bruta de R\$ 188.225.290,78 e prejuízo de R\$ 29.386.954,85, antes do IRPJ, cujos valores estão atrelados ao ano-calendário de 2017 (fls. 1.071/1.077).

Enfim, não agiu com cautela a autoridade lançadora e, de maneira aparentemente precipitada, concluiu pela existência de lucro real e resultado ajustado no ano-calendário de 2017 com base em omissão de receitas escrituradas na contabilidade e não declaradas na ECF no importe de R\$ 78.789.654,81, relativamente ao período de 2017.

Atento para a motivação do lançamento, que conduziu à prática do ato administrativo, é indubitável que a omissão de receita de R\$ 78.789.654,81, identificada na ECF transmitida em 30/07/2019, não implica valores de IRPJ e CSLL devidos para o ano-calendário. Em consequência, impõe-se a decretação da insubsistência do lançamento tributário.

Deixo de apreciar as demais matérias de defesa contra a pretensão estatal, por absoluta desnecessidade para o deslinde do feito.

Uma vez extinto o crédito tributário lançado, perde objeto a discussão sobre multa agravada e incidência de juros de mora sobre a penalidade. De igual modo, não há que se falar em responsabilidade solidária em relação a crédito tributário.

Em razão da exoneração de crédito tributário em valor superior ao limite de alçada, atualmente em R\$ 2.500.000,00, deverá ser interposto recurso de ofício, por força do art. 70 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, c/c art. 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Enquanto não apreciado o recurso de ofício, a decisão a ele correspondente não se torna definitiva na esfera administrativa.

Por derradeiro, cumpre dizer que é inaplicável no processo administrativo fiscal o envio de intimações e notificações ao endereço dos advogados constituídos pelo impugnante.

Com efeito, o enunciado da Súmula nº 110 do CARF, que possui efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal, em decorrência da Portaria MF nº 129, de 01/04/2019, assim está redigido:

Súmula nº 110: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, voto por julgar procedente as impugnações apresentadas para tornar insubsistente o crédito tributário lançado e, conseqüentemente, afastar a responsabilidade tributária solidária das pessoas físicas.

[assinado digitalmente]

Cleber Alex Friess Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Matrícula 1287029

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

*Assinado Digitalmente*

Lizandro Rodrigues de Sousa