



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.728071/2022-48
RESOLUÇÃO	1102-000.358 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	EBAZAR.COM.BR. LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência à unidade de origem, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – relator

Assinado Digitalmente

Fernando Belcher – presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a] integral), Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recursos Voluntários (e-fls. 6421 e ss) em que os Recorrentes se insurgem contra decisão no Acórdão da DRJ (AC n. 110-012.161 – 5ª TURMA/DRJ10, e-fls. 6401 e ss) que julgou procedente em parte a Impugnação, mantendo em parte o crédito tributário em litígio. Assim dispôs a DRJ:

Acordam os membros da 5ª TURMA/DRJ10 de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE as impugnações para indeferir o pedido de diligência, manter a responsabilidade tributária, manter os créditos tributários referentes ao principal (IRPJ e CSLL), manter a multa exigida isoladamente e reduzir o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, nos termos do voto da relatora e conforme abaixo demonstrado:

	Exigido	Mantido	Exonerado
IRPJ	86.290.514,82	86.290.514,82	0,00
Multa de ofício	129.435.772,23	86.290.514,82	43.145.257,41
CSLL	31.520.870,95	31.520.870,95	0,00
Multa de ofício	47.281.306,42	31.520.870,95	15.760.435,47
Multa isolada	1.455.561,32	1.455.561,32	0,00

A infração baseia-se em constatação, segundo a autuação fiscal, de omissão de receitas no ano-calendário de 2017, além de multa por apresentação da escrituração contábil e/ou fiscal digital com informações inexatas (registro no e-Lalur/2017 e no e-Lacs/2017 saldo inicial nas contas de “Prejuízos Fiscais” e “Base Negativa CSLL” sem que tais valores estivessem registrados como saldo final no e-Lalur/2016). Assim dispôs a DRJ, em Relatório (e-fls. 6424 e ss):

O presente processo trata de autos de infração exigindo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorrente de apuração de omissão de receitas no ano-calendário de 2017, além de multa por apresentação da escrituração contábil e/ou fiscal digital com informações inexatas, incorretas ou omitidas, perfazendo o montante de R\$ 331.480.596,26:

	IRPJ	CSLL	MULTA	
Valor lançado	86.290.514,82	31.520.870,95	1.455.561,32	
Juros de mora	25.999.332,11	9.497.238,41	-	
Multa de ofício	129.435.772,23	47.281.306,42	-	
Valor total	241.725.619,16	88.299.415,78	1.455.561,32	331.480.596,26

Foi aplicada multa de ofício qualificada no percentual de 150%, nos termos do art. 44, caput, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/2016 com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Foi autuado, solidariamente, por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos dos arts. 135, III, e 137, I, do CTN, o sr. Ricardo Lagreca Siqueira.

RAZÕES DE AUTUAÇÃO:

O termo de verificação fiscal (fls. 116-175) registra, em síntese, que:

- A contribuinte, doravante chamada Ebazar, é uma empresa de e-commerce que afirmou ter realizado, no ano-calendário 2017 as atividades de intermediação de operações de compra e venda no mercado digital e a facilitação do serviço de entrega dos produtos a seus clientes em parceria com os Correios, sendo remunerada por ambas as atividades.
- A autuante entendeu que a contribuinte exerceria também prestação de serviços de entrega de mercadorias porque “(i) auferiu receitas registradas na contabilidade como receitas de frete (item 6.2.7); (ii) oferecia tais serviços no seu sítio eletrônico (item 6.2.8) e (iii) registrou custos com a prestação de serviços com frete (item 6.2.9), de sorte que o termo “receitas do serviço de facilitação junto aos correios” esconde uma das atividades reais da empresa, a saber, a entrega de mercadorias, remunerada com o pagamento de frete (*Shipping*)”

Vícios identificados na escrituração

- Escrituração comercial, demonstrações e contas contábeis foram formalizadas na ECF com a utilização frequente e majoritária de expressões em inglês, castelhano ou híbridas entre línguas, inviabilizando o correto entendimento da natureza das contas, sua finalidade e o conteúdo dos lançamentos, o que configura prática expressamente proibida pelo

Regulamento do imposto de Renda, que, lastreado no Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002, art. 183), “determina que a escrituração comercial deverá ser feita em língua portuguesa, em moeda corrente nacional, na forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens (Dec. nº 9.580/2018, art. 262)”.

□ “Na escrituração de suas receitas, a fiscalizada se utilizou fartamente das chamadas contas redutoras de receita (contas de receita que receberam majoritariamente lançamentos a débito, portanto, com sinal inverso à natureza da conta), cujo efeito prático foi o de anular ou reduzir o valor das receitas registradas no período, e, por decorrência, o resultado tributável sujeito ao IRPJ e à CSLL, sem a devida evidenciação da operação e, como se comprovará, sem lastro em documentação comercial e fiscal, reiteradamente solicitada à fiscalizada”.

□ O exemplo mais contundente da anulação/redução de receitas da atividade operacional pela utilização de contas redutores ocorreu mediante o lançamento de valores em conta de receita contra outra conta da mesma natureza, sendo que o transporte dos saldos das contas contábeis para as contas referenciais (SPED) encobriu a anulação/redução de suas receitas.

Não emissão de documentos fiscais

□ “A fiscalizada deixou de emitir documentos fiscais na grande maioria das operações de prestação de serviço realizadas durante o ano-calendário de 2017 (64,39)”. A contribuinte informou que a matriz da E-BAZAR, localizada em Osasco/SP não emitiu notas fiscais individualizadas de serviço no ano de 2017 porque o município de Osasco lhe concedeu regime especial de emissão de notas fiscais, permitindo a emissão de uma única nota fiscal mensal para as operações de serviço.

□ Intimada e reintimada a apresentar os documentos fiscais ou o registro eletrônico que individualizasse cada operação comercial realizada pela matriz, a contribuinte não os apresentou, ainda que possuísse tais controles.

Omissão de receitas por redução/anulação de receitas

□ “A prática da fiscalizada implicou redução fictícia de receitas da prestação de serviços (omissão de receitas), mediante a utilização de conduta em tese fraudulenta, descrita da seguinte forma: (i) utilização de contas analíticas (contas contábeis) em língua estrangeira – itens 6.3.1/6.3.2; (ii) efetuar lançamentos a débito de contas de receita (redução) ou de conta de receita contra conta de receita (anulação), sem lastro documental, utilizando-se das mesmas contas contábeis de estrutura analíticas e descritas em língua estrangeira – itens 6.3.3/6.3.4 e (iii) transpor as contas contábeis (analíticas/ em língua estrangeira) para as contas referenciais SPED (em português), de modo a que essa conta referencial, em nível estrutural mais alto (sintética), reúna o conjunto das receitas realizando a redução do conjunto das receitas da contribuinte, o que não pode ser admitido como erro, pois constituiu método espúrio de apuração de suas receitas operacionais, utilizado para todos períodos do ano-calendário 2017”.

□ “(...) a fiscalizada foi intimada, em síntese, a: (i) informar a descrição correta da conta de receita, sua função contábil e a razão de apresentar saldo devedor (redutor de receita) e (ii) apresentar as notas fiscais e/ou registros fiscais individualizados que explicassem os valores lançados nas contas de receita com saldo redutor, bem como a documentação contábil e financeira correspondente (...)”.

□ “Em resposta às intimações (...) a fiscalizada não logrou êxito em explicar, a partir dos documentos fiscais, contábeis e/ou financeiros os saldos das contas redutoras de receita.

□ O quadro abaixo, extraído do termo de verificação fiscal, contém a íntegra dos valores apurados a título de omissão de rendimentos e adicionados ao e-Lalur e ao e-Lacs para fins de apuração do IRPJ e da CSLL:

Contas (ECF)	Descrição	Tipo de receita	Valor da receita omitida
422001	COMISSÕES SOBRE VENDAS - FVF	Intermediação	1.218.749,40
422011	BONI CV GDES VEND FC	Intermediação	32.168.560,97
422012	BONIF COMBO PRO	Intermediação	42.706.788,16
432001	COMISSÕES SOBRE VENDAS - FVF	Intermediação	176.397,05
432011	BONI CV GDES VEND NC	Intermediação	9.496.071,32
432012	BONIF COMBO PRO	Intermediação	20.654.421,55
411900	PROV CGO ORO PREMI	Intermediação	150,00
411901	PROV CGO ORO	Intermediação	2.338,93
411902	PROV CGO PLATA	Intermediação	1.059,33
411924	PROV CARGO OTROS	Intermediação	312,50
411949	Provisión Cargos Vs	Intermediação	18.266,66
412903	PROV CGO BRONCE	Intermediação	7.404,22
431904	PROV CP OTROS	Intermediação	91.264,00
431924	PROV CP OTROS	Intermediação	3.372,05
432904	PROV CRED CV OTROS	Intermediação	3.910.636,81
434001	NC SHIPPING	Serv. Facilitação Correios	18.333.319,19
424001	BONIF SHIPPING	Serv. Facilitação Correios	9.886.542,20
434030	SHIP CREDITS PSJ	Serv. Facilitação Correios	10.377.669,32
434031	SHIP CREDITS GRAT	Serv. Facilitação Correios	1.346.578,85
434032	SHIP CREDITS CLASICO	Serv. Facilitação Correios	9.334.665,06
434130	SHIP PROV CRED PSJ	Serv. Facilitação Correios	1.370.444,98
434131	SHIP PROV CRED GRAT	Serv. Facilitação Correios	186.183,05
434132	SHIP PROV CRED CLAS	Serv. Facilitação Correios	1.178.437,64
414011	Prov Serv Transp	Serv. Facilitação Correios	74.954,49
434002	Provisión crédito	Serv. Facilitação Correios	454.427,19
414002	PROV ING SHIPPING	Serv. Facilitação Correios	67.300.579,81
414999	REVENUES NET SHIPPING SUBSIDIADAS	Serv. Facilitação Correios	202.923.843,49
Total da Omissão de Receita			433.223.438,22

Fraude na apuração dos tributos e contribuições federais e crime contra a ordem tributária

□ A contribuinte, por meio de seus representantes, teria incorrido em fraude contábil “ao se utilizar de artimanha em sua escrituração comercial com o propósito de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do IRPJ e da CSLL devidos. O ardil utilizado consistiu na redução e a anulação de receitas de suas atividades operacionais, registradas em sua contabilidade mediante a utilização massiva e de contas redutoras de receita, contra as melhores práticas contábeis e contra as previsões da legislação do imposto de renda”.

□ “Os representantes legais da fiscalizada, por ação ou omissão dolosa, incorreram, em tese, em crime contra a ordem tributária quando (i) deixam de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativamente à prestação de serviços, efetivamente realizada, com a intensão de suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou qualquer acessório, nos termos do art. 1º, V, da Lei nº 8.137/1990, bem como (i) quando empregaram fraude contábil, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo, nos termos do art. 2º, I, da Lei nº 8.137/1990”

□ “(...) a contribuinte sob fiscalização, EBAZAR.COM.BR. LTDA, CNPJ 03.007.331/0001-41, na pessoa de seu sócio administrador, Sr. Ricardo Lagreca Siqueira, CPF 149.094.518-03, bem como de seu contador, Sr. Regis Reis, CPF 182.701.958-12, cometeu, em tese, crimes contra a ordem tributária ao empregar meio fraudulento para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento do IRPJ e da CSLL, mediante a prática de redução/anulação de suas receitas operacionais, (...), bem como pela não entrega de documentos fiscais ou equivalentes, após solicitação formal de autoridade tributária”.

IRPJ/CSLL – Transposição irregular de saldos no e-Lalur e no e-Lacs e multa isolada por preenchimento incorreto da escrituração

□ A contribuinte registrou no e-Lalur/2017 e no e-Lacs/2017 saldo inicial nas contas de “Prejuízos Fiscais” e “Base Negativa CSLL” valores respectivos de R\$ 24.227.593,75 e R\$ 24.291.116,75 sem que tais valores estivessem registrados como saldo final no e-Lalur/2016 e no e-Lacs/2016, indicando possível transposição irregular de saldos o que permitiria compensação indevida de prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL em exercícios futuros.

□ Em resposta a intimação para que apresentasse documentação hábil e idônea que esclarecesse a existência de saldo inicial das contas “Prejuízos Fiscais” e “Base Negativa da CSLL” na parte B do e-Lalur e e-Lacs do ano de 2017, assim como o porquê do saldo final igual a zero das mesmas contas na ECF do ano de 2016, “a contribuinte reconhece ter registrado saldo a compensar para as contas de PREJUÍZOS FISCAIS (Código 300002) e BASE NEGATIVA CSLL (Código 300001) no ano-calendário de 2017 e que este mesmo saldo já teria sido consumido em 2016, o que qualifica a transposição irregular dos saldos das referidas contas” e argumenta que tais saldos (de R\$ 24.227.593,75 e R\$ 24.291.116,75) “embora transpostos irregularmente, jamais foram utilizados para a compensação do IRPJ ou da CSLL no ano-calendário de 2017”.

□ Está configurada a transposição irregular de saldos registrados no e-Lalur e no e-Lacs, no entanto, “as mesmas irregularidades não foram observadas quanto às informações consignadas no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL (e-SAPLI), cujo exame revela ainda que a fiscalizada não usou qualquer saldo de prejuízo a compensar ou da base negativa no ano calendário de 2017 (Doc. 17 E-SAPLI 2017 - EBAZAR, fls. 68/69 do processo) , razão pela qual a ocorrência alegada não gerou alteração da base de cálculo do IRPJ ou da CSLL no ano de 2017, bem como não resultou em imposto ou contribuição complementares”.

□ “(...) o contribuinte preencheu de forma incorreta a sua ECF do ano calendário 2017, ao informar irregularmente a existência de saldo inicial de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL, respectivamente nos montantes de R\$ 24.227.593,75 e R\$ 24.291.116,75”, incidindo na infração prevista no art. 6º da IN RFB nº 1.422/2013 que dispõe que a apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), pelos contribuintes do Lucro Real, com incorreções ou omissões, acarretará a aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 8º- A do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

□ Foi aplicada multa isolada por preenchimento incorreto da ECF no valor de R\$ 1.455.561,32 correspondente a 3% sobre o valor de R\$ 48.518.710,50 equivalente à soma dos valores informados como saldo inicial de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL na ECF do ano-calendário 2017, sujeita à redução de 50% nos termos legais. O quadro abaixo, extraído do termo de verificação fiscal apresenta os valores detalhados:

Valor da Multa Isolada por preenchimento Incorreto/Inexato da ECF

PREJUÍZO FISCAL/ BASE NEGATIVA	Valor (R\$) Omitido/ Inexato/Incorreto	3,00% sobre Valor Omitido/ Inexato/Incorreto	Redução de 50%
IRPJ	R\$24.227.593,75	R\$726.827,81	R\$363.413,91
CSLL	R\$24.291.116,75	R\$728.733,50	R\$364.366,75
TOTAL	R\$48.518.710,50	R\$1.455.561,32	R\$727.780,66

IRPJ

□ Foram realizados ajustes no e-Lalur com a adição das receitas omitidas e realizada a recomposição da base de cálculo do IRPJ resultando em um lucro real de R\$ 481.519.818,17, conforme demonstrado no quadro abaixo, extraído do termo de verificação fiscal:

LALUR – Parte A

Histórico	Adições	Exclusões
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ	56.859.399,52	
6: Provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	26.911.219,15	
9: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL	3.175.704,99	
92: Outras adições - indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	4.300.921,57	
92.01: Outras adições - indicador de relacionamento 4	38.830.454,45	
92.02: Outras adições - Omissão de receita (Proc. Fiscal 08.1.09.00-2021-00011-2)	433.223.438,22	
93: SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	506.441.738,38	
95: (-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis		-1.426.267,53
100.05: (-) Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - contrapartida por aumento no valor de patrimônio líquido reconhecida no resultado		-448.642,36
103: (-) Incentivo fiscal - pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica		-2.467.393,37
167: (-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3		-1.892,09
167.01: (-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento		-77.437.124,38
168: SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)		-81.781.319,73
169: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO	481.519.818,17	
171: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	481.519.818,17	
175: LUCRO REAL	481.519.818,17	

☐ A alteração da base de cálculo do IRPJ gerou imposto a pagar no valor de R\$ 86.290.514,83, objeto da presente autuação e demonstrado abaixo (quadro extraído do termo de verificação fiscal):

Registro N630 - Apuração do IRPJ com base no Lucro Real

Código	Descrição	valor
1	BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	481.519.818,17
2	IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
3	À Alíquota de 15%	72.227.972,73
4	Adicional	48.127.981,82
5	DEDUÇÕES	
6	(-) Operações de Caráter Cultural e Artístico	289.778,28
8	(-) Programa de Alimentação do Trabalhador	289.778,28
11	(-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	72.444,57
12	(-) Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso (Lei 12.213/2010, art. 3º)	72.444,57
13	(-) Atividades de Caráter Desportivo	72.444,57
20	(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	1.663.873,13
24	(-) Imposto de Renda Mensal Efetivamente Pago por Estimativa	31.604.676,31
26	Imposto de renda a pagar	86.290.514,83

CSLL

☐ Foram realizados ajustes no e-Lacs com a adição das receitas omitidas e realizada a recomposição da base de cálculo da CSLL que passou a ser de R\$ 479.723.622,98, conforme demonstrado no quadro abaixo, extraído do termo de verificação fiscal:

LACS – Parte A

Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Antes da CSLL	60.035.104,51	
6: Provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	26.911.219,15	
92: Outras adições - indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	4.300.921,57	
92.01: Outras adições - indicador de relacionamento 4	37.034.259,26	
92.02: Outras adições - Omissão de receita (Proc. Fiscal 08.1.09.00-2021-00011-2)	433.223.438,22	
93: SOMA DAS ADIÇÕES (CSLL)	501.469.838,20	
95: (-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis		-1.426.267,53
100.05: (-) Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - contrapartida por aumento no valor de patrimônio líquido reconhecida no resultado		-448.642,36
103: (-) Incentivo fiscal - pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica		-2.467.393,37
167: (-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3		-1.892,09
167.01: (-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento		-77.437.124,38
168: SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)		-81.781.319,73
169: BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	479.723.622,98	
171: BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES	479.723.622,98	
175: BASE DE CÁLCULO DA CSLL	479.723.622,98	

□ A alteração da base de cálculo da CSLL gerou CSLL a pagar no valor de R\$ 31.520.80,96, objeto da presente autuação e demonstrado abaixo (quadro extraído do termo de verificação fiscal):

Registro N670 - Apuração da CSLL com base no Lucro Real

Código	Descrição	valor
1	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	479.723.622,98
2	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	43.175.126,07
4	TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	43.175.126,07
5	DEDUÇÕES	
17	(-)CSLL Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privado (Lei nº 10.833/2003, art. 30)	2.377,77
19	(-)CSLL Mensal Efetivamente Paga por Estimativa	11.651.877,34
21	CSLL A PAGAR	31.520.870,96

DAS IMPUGNAÇÕES:

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 201-281 e o responsável solidário, a impugnação de fls. 1.321-1361.

DA IMPUGNAÇÃO DA EBAZAR:

Em sua impugnação, a Ebazar, em síntese apertada, alega que:

- Integra o grupo Mercado Livre, com sede na Argentina, líder no segmento comércio eletrônico (e-commerce) e estruturou-se como intermediadora de operações de compra e venda entre consumidores (buyers) e vendedores (sellers) mediante plataforma digital ou marketplace, identificada como “Plataforma Mercado Livre”.
- A Plataforma Mercado Livre funciona como um enorme shopping online onde vendedores e lojistas anunciam seus produtos e serviços a compradores diversos.
- Não celebra contratos específicos com cada usuário da plataforma, mas divulga um contrato por adesão, os “Termos e Condições Gerais de Uso do Site”.
- Não comercializa produtos próprios, limitando-se a intermediar na plataforma a compra e venda dos produtos e serviços. Inclui nos “Termos e Condições Gerais de Uso do Site” que “não figura como parte nas negociações de compra e venda de serviços e produtos que se realizam entre os Usuários, sendo que a responsabilidade por todas as obrigações

decorrentes, sejam fiscais, trabalhistas, consumeristas ou de qualquer outra natureza, será exclusivamente do Usuário vendedor”.

□ Aufere receitas referentes à comissão paga pelos usuários vendedores calculada em termos percentuais sobre o valor das transações intermediadas na Plataforma Mercado Livre, conforme consta dos Termos e Condições: “quando uma negociação se concretizar, o usuário vendedor deverá, sempre que e conforme previsto, pagar ao Mercado Livre, em contrapartida aos serviços descritos na cláusula 1, o valor correspondente a um percentual do preço anunciado”. A receita de comissão auferida é chamada de “Tarifa de Venda”.

□ As transações na plataforma podem ser canceladas quando “(i) o comprador recebe o dinheiro de volta antes do produto ter sido entregue, independentemente de quem pediu o cancelamento; ou ainda (ii) o comprador, usuário da Plataforma Mercado Livre, exerça o seu direito de arrependimento da transação, assegurado pelo Código de Defesa Consumidor (“CDC”)”.

□ Aufere receitas referentes à prestação de serviços de facilitação “junto à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – EBCT (“Correios”)”, os quais consistem “na realização, pela Impugnante, de toda a interface com os Correios, no interesse dos clientes vendedores, mediante a celebração de política de preços mais atrativa e disponibilização de software de sua propriedade, que permite o controle de peso, bem como a inserção de todos os dados e medidas do produto, de modo a possibilitar a impressão das etiquetas nos padrões dos próprios Correios e despacho das mercadorias pelos vendedores aos adquirentes”.

□ Os pagamentos das transações realizadas na plataforma Mercado Livre são processados pelo Mercado Pago, que “também integra o Grupo Mercado Livre e se caracteriza como uma instituição de pagamento, nos termos da Lei nº 12.865/2013 e da Resolução CMN nº 4282/2013, dentre outras normas regulatórias editadas pelo Banco Central do Brasil – BACEN”.

□ Os pagamentos eram recebidos pelo Mercado Pago que lhe repassava somente o valor correspondente ao serviço de intermediação e por isso “não reconhecia em seus ativos e passivos os fluxos de caixa das transações intermediadas, isto é, valores pagos pelos compradores e devidos aos vendedores). Reconhecia apenas sua própria receita em conta de resultado, equivalente à comissão devida pelos usuários vendedores.

□ No ano-calendário 2017, suas principais receitas eram oriundas de comissão recebida dos usuários vendedores, remuneração da atividade de intermediação de operações comerciais na Plataforma Mercado Livre e remuneração recebida dos usuários vendedores pelos serviços de facilitação junto aos Correios. “Essas receitas corresponderam, no respectivo ano calendário, aos valores de R\$ 1.180.939.811,92 e R\$ 1.486.686.341,57, respectivamente, de um total de receitas operacionais de R\$ 2.667.593.676,03. Para fins contábeis, os valores acima foram majoritariamente registrados nas contas 412011 e 412012 (no caso das receitas de comissão) e 414001, 414030 e 414032 (no caso da receita de facilitação junto aos Correios)”.

□ Suas contas contábeis seguem o padrão contábil brasileiro, mas por ser parte de um grupo internacional seus sistemas contábeis e de controle gerencial podem contemplar terminologia em inglês e espanhol, o que não inviabiliza sua compreensão ou correição. Toda a informação prestada à RFB no SPED é feita a partir de contas contábeis em português. Apresenta exemplos de sua contabilização.

REGIME ESPECIAL CONCEDIDO PELO MUNICÍPIO DE OSASCO/SP

□ “Em 2017, a Plataforma Mercado Livre registrou seis mil buscas e nove vendas por segundo, sendo o 5º site da internet mais acessado no Brasil, com 53 milhões de visitantes únicos por mês (...)”.

□ “(...) essa magnitude e volume das operações, com milhões de acessos e transações concretizadas na Plataforma Mercado Livre, impõe desafios práticos relacionados à formalização das operações mediante a emissão de notas fiscais individualizadas por cada transação concretizada e individualizada por cada vendedor cadastrado. Isto é, seria impossível o cenário no qual a Impugnante estivesse obrigada a emitir milhões de notas fiscais, em um único mês, perante os milhares (ou até milhões) de vendedores cadastrados para formalizar a cobrança dos serviços de intermediação referentes a cada venda intermediada na plataforma”.

□ Por esse motivo obteve a concessão de um regime especial de simplificação de emissão de notas fiscais pela Prefeitura Municipal de Osasco/SP através do Processo Administrativo Municipal nº 10545/2016, com fundamento nos artigos 73 e 74 da Lei Complementar nº 139/2005 que instituiu o Código Tributário daquele município e que lhe dispensa da emissão de notas fiscais eletrônicas (NFS-e) individualizadas por transação e por vendedor cadastrado para formalizar cada transação intermediada na Plataforma Mercado Livre, admitindo a fatura de prestação de serviços como documento representativo da prestação de serviços.

□ “(...) o Regime Especial em nada altera o reconhecimento das receitas de comissão de intermediação para fins contábeis e fiscais (isto é, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL). Isso porque, esse reconhecimento observa os ditames legais aplicáveis, corroborado pelo cumprimento integral das obrigações acessórias fiscais pela Impugnante, e (...), decorre das contas contábeis acima identificadas e da sistemática adotada pela Impugnante, alinhada ao controle contábil digital (SAP) e às contas já informadas à RFB por meio das declarações fiscais transmitidas no âmbito do SPED”.

SERVIÇO DE FACILITAÇÃO JUNTO AOS CORREIOS

□ A partir de 2015 celebrou parceria comercial com os Correios, o qual oferta aos usuários vendedores os serviços de coleta, rastreamento e entregas de produtos negociados na Plataforma Mercado Livre por meio de suas agências.

□ “Os serviços de facilitação consistem na realização de toda a interface com os Correios pela Impugnante, mediante a celebração de política de preços mais atrativa e a disponibilização de software de sua propriedade que é integrado aos Correios, o qual permite o controle de peso, incluindo a inserção de todos os dados e medidas do produto, de modo a possibilitar a impressão das etiquetas dos próprios Correios e despacho das mercadorias sem enfrentar as filas das agências”.

□ “(...) todo processo operacional é realizado diretamente pelos vendedores que contrataram os serviços de facilitação, não havendo interferência da Impugnante para a entrega dos produtos, inclusive no que diz respeito ao empacotamento e destinação às agências dos Correios. A Impugnante não possui qualquer ingerência sobre isso, o que nem poderia, já que em nenhum momento, tem contato com os pacotes enviados. De igual maneira, a partir do despacho, o controle, armazenagem e entrega ficam totalmente sob inteira responsabilidade dos Correios (...)”.

□ “Os usuários vendedores são responsáveis pelo pagamento, à Impugnante, tanto dos valores devidos aos Correios, como dos valores devidos à Impugnante pela prestação dos serviços de facilitação (esses valores, a depender, do formato da transação, são referidos na

Plataforma como o “frete” ou “shipping”). No que diz respeito aos Correios, essa remuneração não segue a tabela normal de preços da referida entidade, mas uma tabela de preços própria e aplicável em decorrência da parceria comercial firmada com a Impugnante”.

□ As atividades de facilitação junto aos correios oferecida aos usuários vendedores estão descritas nos Termos e Condições MS, referidas como serviços de “Mercado Envios”.

□ Pela atividade operacional de intermediação, é remunerada pela comissão de facilitação, contabilizada majoritariamente nas contas contábeis 414001, 414030 e 414032. Auferiu receitas decorrentes dos serviços de facilitação junto aos Correios de R\$ 1.486.686.341,57 no ano de 2017.

□ **A partir de 2017, “passou a incentivar as operações de frete junto aos vendedores, inclusive no âmbito do chamado ‘frete grátis’ concedido ao comprador** (que, na realidade se reflete em um estímulo para que o vendedor impulse suas vendas, desde que cumprida determinadas e específicas condições impostas pela Impugnante a título promocional, que não precisa arcar com o valor integral do frete e repassá-lo ao custo final da mercadoria), de modo a impulsionar as vendas realizadas na Plataforma Mercado Livre. Ou seja, o frete não é grátis para os vendedores, mas sim para compradores”.

□ Nas transações com frete grátis ao comprador, “incorreu em parcela do valor que deveria ser pago pelos usuários vendedores aos Correios, incorrendo na despesa correspondente”. Se trata de uma campanha de incentivo de frete que é fundamental para o aumento das transações que intermedia e, por consequência, para o aumento de suas receitas de comissão.

□ “(...) **mantém controle do valor das receitas auferidas a partir das campanhas de incentivo, isto é, do valor total de receitas oriundas de operações com o “frete incentivado” e sem o “frete incentivado”,** conforme será detalhado adiante. No exercício de 2017, o valor total da receita de serviços auferida pela Impugnante e que está relacionado somente às operações incentivadas de “fretes”, totalizou **R\$ 202.923.843,49** (mesmo em tais casos, a responsabilidade exclusiva pela entrega dos produtos continua sendo dos Correios, sendo a Impugnante a mera facilitadora dessas operações, como evidenciado acima)”.

□ “Assim, a Impugnante tem o controle absoluto das receitas de comissão auferidas a partir de operações incentivadas, tanto para fins contábeis e fiscais quanto para fins gerenciais, mantendo um duplo controle dos valores respectivos a tais operações, ou seja, (i) o reconhecimento como receita contábil e fiscal e (ii) o reconhecimento em contas gerenciais credoras e devedoras que se neutralizam (conta 414991, de natureza credora, e sua contrapartida na conta 414999, de natureza devedora)”.

□ **“O referido valor de R\$ 202.923.843,49 compõe a receita do ano de serviços de facilitação junto aos Correios, que totaliza o montante de R\$ 1.486.686.341,57** (conforme refletido nas contas contábeis do DRE e identificado pelas declarações fiscais transmitidas à RFB no âmbito do SPED, em especial a ECF), tendo sido regularmente computado na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela Impugnante no referido período”.

□ “(...) tais contas e os valores nela registrados foram objeto de exame pelo Termo de Constatação anexado aos autos (Doc_Comprobatorios0002), elaborado pela KPMG Assessores Ltda., empresa de auditoria especializada e independente de reputação inquestionável (“Termo de Constatação KPMG”). Esse documento técnico elaborado pela KPMG realizou o (i) mapeamento do fluxo das operações que se relacionam com os saldos contabilizados nessas duas contas; e (ii) o mapeamento da contabilização, constatando, sem

qualquer ressalva, a finalidade eminentemente geral dessas contas contábeis e que a receita reconhecida contabilmente, na conta nº 414991 foi previamente reconhecida no resultado do exercício, atestando que os valores foram devidamente incluídos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

□ “(...) essas receitas também estão devidamente reportadas nas demonstrações financeiras da Impugnante do exercício de 2017, as quais foram auditadas pela Deloitte Touch Tohatsu (“Deloitte”) à época e que não apresentou qualquer ressalva em relação aos valores escriturados pela Impugnante na sua contabilidade (“DF Auditada” - Doc_Comprobatorios0003)”.

□ Dividiu as contas contábeis que integram o grupo de receitas para fins de refutação em três grupos de contas, a seguir:

□ **“1º Grupo – Cancelamento** de transações na Plataforma Mercado Livre: A Impugnante esclareceu que os lançamentos efetuados (com natureza devedora) nas contas contábeis nº 422001, 422011, 422012, 432001, 432011 e 432012, totalizando o valor de R\$ 106.420.988,45, refletiram operações ocorridas na Plataforma Mercado Livre e que foram **canceladas**, de modo que a comissão pela intermediação deixou de ser devida pelos usuários vendedores (clientes da Impugnante), já que a operação de venda intermediada não se concretizou. Em virtude desses cancelamentos, tais contas tiveram por objetivo registrar os estornos de vendas, sendo redutores da receita bruta total, em linha com o disposto na legislação tributária. O mesmo ocorre em relação aos lançamentos contábeis (com natureza devedora) nas contas contábeis nº 424001, 434001, 434030, 434031 e 434032, totalizando o valor de R\$ 49.278.774,62, os quais se referem aos serviços de facilitação junto aos Correios que também deixaram de ser devidos pelos vendedores em razão do cancelamento das vendas, de modo que tais contas registraram estorno da receita relacionado a essas operações que não se concretizaram;”

□ **“2º Grupo – Receitas que já foram escrituradas e tributadas** com base no processo de faturamento junto a clientes: A Impugnante informou que, devido ao volume de transações e devedores cadastrados e que transacionam na Plataforma Mercado Livre, criou uma sistemática de contabilização dos valores e cancelamentos de compras, os quais são contabilizados automaticamente, de forma consolidada, no período pré-estabelecido com cada usuário vendedor (cliente), em contas de receita, sendo nesse momento computados na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Após tal registro e após o período acordado, com a formalização do faturamento individualizado por transação, os valores eram novamente registrados na contabilidade, em conta de receita. Considerando o fato de a receita já ter sido incluída nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quando do seu primeiro registro, a Impugnante revertia o valor do segundo lançamento, mediante o lançamento a débito em conta de resultado (com natureza devedora), de modo a evitar que houvesse o reconhecimento da receita em duplicidade, ocorrendo uma **bitributação ou bis in idem**. As contas contábeis que integram o 2º Grupo são (i) 411900, 411901, 411902, 411924, 411949, 412903, 431904, 431924 e 432904 (receita de comissões do marketplace), no valor total de R\$ 4.034.804,50; e (ii) 434130, 434131, 434132, 414011, 434002 e 414002 (receita de facilitação dos Correios), no valor total de R\$ 70.565.027,16; e”

□ **“3º Grupo – Comissões recebidas em operações com frete incentivado pela Impugnante:** O 3º Grupo que diz respeito à conta contábil nº 414991 (natureza credora) e, a sua contrapartida, 414999 (natureza devedora), no montante de R\$ 202.923.843,49. A Impugnante esclareceu acima que essas contas têm finalidade de mero controle gerencial, de modo a refletir na contabilidade (isto é, seja para os usuários internos a exemplo da administração e áreas financeira e de planejamento, ou para usuários externos como acionistas e fornecedores), as receitas relacionadas às operações que tiveram o frete

incentivado pela Impugnante (considerando esse incentivo comercial, inerente ao próprio negócio da Impugnante na Plataforma Mercado Livre). Foi esclarecido, nesse contexto, que os valores registrados nessas contas se anulam/neutralizam, sem acrescer o seu patrimônio ou refletir o ingresso de novas receitas auferidas na prestação dos serviços de facilitação junto aos Correios. Além disso, foi identificado que os valores registrados em tais contas já decorrem de receitas reconhecidas no resultado, o que foi inclusive atestado pelo Termo de Constatação KPMG, acima referido. Em outras palavras, os valores objeto de tais contas já foram devidamente reconhecidos como receitas, para fins contábeis e fiscais, isto é, já foram devidamente considerados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não havendo que se falar em nova adição para fins fiscais”.

□ “(...) o lançamento ora combatido decorre precisamente dos 3 (três) grupos de contas acima, ou seja, da tentativa de se tributar lançamentos contábeis decorrentes de vendas canceladas ou lançamentos contábeis já reconhecidos em contas de receita e já oferecidos à tributação, o que geraria sua tributação em duplicidade”.

□ “O lançamento invoca como fundamento legal os artigos do 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 e vigente à época dos fatos geradores (“RIR/99”), que, em linhas gerais, tratam da definição de receita bruta e das regras gerais de apuração do lucro real, assim como o 288 do RIR/99, que contém comando geral relacionado à “omissão de receitas” (sem contemplar qualquer hipótese de presunção legal)”.

□ “(...) a autoridade lançadora adotou razões distintas para justificar a cobrança do IRPJ e da CSLL em relação aos valores das contas contábeis dos Grupos 1º e 2º. No caso do primeiro grupo, o TVF alega que a “descrição da conta, contra a afirmação da contribuinte, indica tratar-se de importâncias pagas declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões e bonificações, gratificações ou semelhantes, às quais a legislação tributária “considera indedutíveis quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento”, invocando o disposto no artigo 316 do RIR/2018, correspondente ao artigo 304 do RIR/99. Por sua vez, para o segundo grupo, afirma que “a legislação do imposto de renda proíbe a dedutibilidade de provisões não autorizadas expressamente pelo RIR/2018”, classificando os valores lançados como provisões, transcrevendo os artigos 339 a 343 do RIR/2018, correspondente aos artigos 335 e seguintes do RIR/99”.

□ Há contrariedade e incongruência entre os fundamentos legais demonstrando a precariedade do lançamento “ao tratar como ‘omissão de receitas’ a hipótese de ‘pagamento ou crédito a beneficiários não identificados ou individualizados’ (1º Grupo) e ‘registro de provisões classificadas como não dedutíveis pela legislação fiscal’ (2º Grupo)”.

□ O lançamento foi incongruente ao atribuir a natureza de omissão de receitas a valores que teriam sido identificados a partir “(i) de receitas escrituradas pela Impugnante na sua própria contabilidade; e (ii) valores informados à própria RFB a partir da ECD, ECF, além de informações prestadas no curso da ação fiscal”. Não se poderia cogitar de omissão de receitas quando as informações foram apresentadas pela impugnante ao Fisco, extraídas da sua contabilidade e de obrigações acessórias.

□ É arbitrária a imposição de multa qualificada de 150% sob a alegação de uma suposta fraude contábil que seria justificada a partir de uma mera discordância quanto aos efeitos dos lançamentos contábeis que visavam refletir a realidade e pelo fato de algumas das contas contábeis terem descrição em idioma estrangeiro ou abreviações.

□ Visa demonstrar com a impugnação: a precariedade do procedimento de fiscalização, a contrariedade e incongruência dos fundamentos legais, sua sujeição ao regime especial

concedido pelo município de Osasco/SP e a inexistência de omissão de receitas, seu correto procedimento de contabilização, as contas contábeis relacionadas às transações canceladas, que reconheceu e tributou suas receitas e é inaplicável a regra que trata da indedutibilidade de provisões de custo e despesas, as receitas relacionadas às operações incentivadas (frete grátis) e a inaplicabilidade das multas.

□ Há nulidade no auto de infração em razão da precariedade e superficialidade do procedimento de fiscalização “que (i) não aprofundou a origem e natureza dos 3 (três) grupos de contas contábeis que indica no TVF; e que (ii) de forma arbitrária, alega que a Impugnante reconheceu valores tidos como indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir da atribuição de naturezas incompatíveis com esses valores, ao mesmo tempo em que afirma tratar-se de receitas omitidas, sem identificar qualquer das hipóteses legais ensejadoras do conceito de omissão de receitas. O que fica claro é que o lançamento não buscou entender a singularidade das atividades desenvolvidas pela Impugnante no âmbito da Plataforma Mercado Livre, além do procedimento de contabilização que reflete adequadamente das operações ocorridas em tal plataforma. Na dúvida, arbitrariamente, presumiu-se tratar de omissão de receitas ou de despesas indedutíveis”.

□ Há nulidade do auto de infração porque nenhum dos dispositivos da legislação tributária utilizados como fundamento “contém regra descrevendo situação que, caso verificada, caracterizaria hipótese de omissão de receitas, ensejando a presunção legal que autoriza a tributação dos valores supostamente omitidos. Como se verifica, a autoridade lançadora adotou como fundamento legal da autuação uma série de dispositivos legais que foram devidamente observados pela Impugnante”.

□ “(...) não é possível que se cogite, simultaneamente, que a Impugnante tenha supostamente contabilizado pagamentos de comissões a beneficiários não identificados, em relação ao 1º Grupo, sendo que a presunção legal de omissão de receitas somente se aplica a pagamentos que não tenham sido escriturados, nos termos do artigo 281, inciso II do RIR/99, com fundamento legal no artigo 40 da Lei nº 9.430/96”.

□ “(...) as receitas foram devidamente contabilizadas e declaradas pela Impugnante, não havendo que se cogitar de aplicação da presunção de omissão de receitas. Também não se pode cogitar de receitas que foram desprezadas ou não mencionadas pela Impugnante, tendo em vista que estas foram devidamente contabilizadas pela Impugnante, conforme consta da ECD e ECF enviadas ao Fisco por meio do SPED”.

□ “O que existe, no máximo, é a discussão quanto à interpretação legal se os lançamentos contábeis, com natureza devedora, em contas de receita e relacionados a cada um dos 3 (três) grupos contábeis objeto de autuação seriam válidos ou não para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Não há, entretanto, que se admitir a caracterização de omissão de receitas, o que justifica o equívoco na capitulação legal destacada acima e a flagrante nulidade do lançamento por vício material”.

□ “(...) não se pode admitir a indevida acusação de fraude, já que não houve qualquer intenção dolosa de mascarar ou disfarçar a ocorrência do fato gerador. A Impugnante não falsificou documentos, não prestou informações inexatas, não omitiu operações, conscientemente, com a intenção de enganar ou prejudicar terceiros. Todos os valores e respectivas receitas foram devidamente contabilizadas, transitaram por conta de resultado e foram incluídas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

□ “(...) deve ser reconhecido o fato de que a capitulação legal utilizada pela autoridade lançadora para fundamentar a autuação é inaplicável ao caso, além de inconciliável com as supostas razões invocadas para justificar a adição dos valores às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ensejando, portanto, a nulidade do Auto de Infração”.

□ “Devem ser afastadas, nesse sentido, as alegações fiscais quanto à aplicação do dispositivo que trata da presunção de omissão de receitas na ‘hipótese da ausência de documento fiscal no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços’ (...)” por ter direito ao regime especial concedido pelo município de Osasco que a desobriga de emitir nota fiscal eletrônica individualizada por transação, sendo que “as notas fiscais não são os únicos documentos válidos do ponto de vista fiscal, pois ‘recibos’ e ‘documento equivalente’ também são aceitos”.

□ “(...) o Regime Especial concedido não altera o reconhecimento, para fins contábeis e fiscais, das receitas de intermediação da Plataforma Mercado Livre e da facilitação junto aos Correios (isto é, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL), auferidas como resultado de cada operação concretizada”.

□ “Esse reconhecimento decorre das contas identificadas na sua contabilidade, alinhada ao controle contábil digital (SAP), sendo que tais contas contábeis foram informadas à RFB por meio das declarações fiscais transmitidas no âmbito do SPED, de forma ampla e transparente. Ou seja, o Regime Especial, até pela sua natureza e pela legislação que o suporta, não interfere na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do lucro real que, segundo disposto nos artigos 6º e 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, sendo que o lucro real deve ser determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais”.

□ “(...) o dispositivo citado pelo TVF (e que sequer foi apontado como fundamento legal do Auto de Infração), não configura uma presunção absoluta de “omissão de receitas” para fins de cobrar o IRPJ e a CSLL quando o fato gerador desses tributos não foi materializado, devendo ser aplicado e interpretado à luz da realidade concreta de cada contribuinte, incluindo, portanto, a vigência de Regime Especial concedido por ente tributante municipal”.

□ “Ignorar essa realidade e ainda assim exigir que a Impugnante emita notas fiscais, o que sequer seria possível na prática, já que inexiste a possibilidade de formalização de operação mediante a emissão de uma “nota fiscal para fins de cumprimento de obrigações principais e acessórias de tributos federais”, representa o esvaziamento do conteúdo do conjunto das normas citados, além da própria violação, pela RFB (União), da competência tributária do ente municipal, em clara ofensa ao Pacto Federativo”.

□ O lançamento, além de manter observância ao princípio da legalidade deve ser orientado pela verdade material dos fatos e o Fisco não pode ignorar a natureza jurídica dos valores para atribuir tratamento distinto do aplicável.

□ “(...) (i) a Impugnante não registrou valores tidos como indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois não efetuou o pagamento de comissões a beneficiários não identificados ou não individualizados, tampouco registrou provisões classificadas pela legislação como indedutíveis; e (ii) não houve omissão de receitas em relação ao procedimento adotado pela Impugnante, para fins meramente de controle gerencial, das receitas que são relacionadas às operações com frete grátis”.

□ Tece inúmeras considerações quanto a sua colaboração durante o procedimento fiscal, a correção de sua escrita contábil, interpretação equivocada da autoridade lançadora, extração dos dados da sua própria contabilidade, das declarações transmitidas à RFB e de suas respostas a intimações e afirma estar “convicta que a única justificativa para impor a multa qualificada foi evitar o decurso do prazo decadencial pela regra do artigo 150, §4º do CTN”.

- ☐ Solicita, caso não haja o cancelamento integral do lançamento, o afastamento da multa agravada.
- ☐ Defende ser improcedente a multa isolada por erro no preenchimento do e-Lalur, e-Lacs e ECF sob a alegação de que “as informações incorretas, inexatas ou omissas aptas a ensejar a multa de 3% prevista pelo artigo 8º-A do Decreto-lei 1.598/77 são aquelas que necessariamente impactam a apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL”, o que não teria ocorrido no caso concreto.
- ☐ Alega violação à razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da multa e destaca transcrições sobre julgados do STF sobre caráter confiscatório das multas, como o RE nº 582.461.
- ☐ Conclui ser “incabível a aplicação da multa qualificada (artigo 44 da Lei nº 9.430/96) e MULDI (artigo 6º da Instrução Normativa nº 1.422/2013) sob pena de cumulação de penalidades para o mesmo fato”.
- ☐ Argumenta ser indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício.
- ☐ Defende a ausência de responsabilidade de seu administrador, argumentando que a ausência de comprovação de fraude implica no afastamento da responsabilidade solidária e apresenta fundamentos.
- ☐ Protesta pela necessidade de diligência fiscal, alegando que a autoridade fiscalizadora não considerou natureza e origem dos valores escriturados nas contas contábeis apontadas no TVF e apresenta quesitos e indica dados de peritos caso se entenda pela realização de perícia técnica.
- ☐ Por fim, pede:

“305. Por todo exposto, demonstrada a improcedência do lançamento e os flagrantes equívocos cometidos pela autoridade lançadora ao interpretar os fatos e o direito a eles aplicável, a Impugnante requer que esta defesa administrativa seja julgada integralmente procedente, determinando-se o cancelamento do crédito tributário e o arquivamento do processo administrativo.

306. Subsidiariamente, na remota hipótese de se entender pela manutenção do lançamento, a Impugnante requer que seja reconhecida a redução da multa de ofício para o patamar de 75%, já que não restou configurado qualquer vício apto a autorizar a qualificação.

307. A Impugnante protesta ainda pela produção de todas as provas admitidas, especialmente a realização da diligência fiscal e/ou perícia pelas razões apresentadas acima, em atendimento ao disposto no Decreto nº 70.235/72. Se coloca à disposição ainda para a apresentação de esclarecimentos adicionais e juntada de outros documentos que essa C. Turma de Julgamento entenda necessário”.

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

Em sua impugnação, o sujeito passivo solidário descreve uma síntese de fatos, descrição de procedimentos e algumas razões de defesa similares às apresentadas pela Ebazar no tocante a omissão de receitas e defende suas práticas contábeis. Especificamente em relação a sua responsabilização, argumenta, em suma, que:

- ☐ “(...) em momento algum foi intimado sobre o início da ação fiscal, tampouco intimado a se manifestar ou apresentar qualquer esclarecimento a respeito de qualquer ato que tenha sido praticado como “responsável pela gestão tributária e pela assinatura das suas demonstrações contábeis” da EBAZAR”.

☐ “(...) a sua responsabilização representa um grave erro na interpretação das normas jurídicas e dos fatos comprovados no processo, uma vez que:

- Primeiro, ao longo do TVF a autoridade lançadora qualificou o Impugnante como “**sócio** administrador” da EBAZAR, o que não condiz com os fatos. Nos termos da 26ª Alteração Contratual da EBAZAR, datada de 16.05.2017, o Impugnante foi nomeado por meio deste ato como administrador dessa sociedade.
- A imputação de responsabilidade pessoal do Impugnante foi baseada em presunção (não se admite a responsabilização por supostos atos “em tese”), em clara violação ao conteúdo do artigo 135, inciso III do CTN e do artigo 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018;
- O fato de constar como administrador não implica a conclusão de que o Impugnante teria concorrido para a suposta fraude. O CTN prevê, em caráter excepcional, a possibilidade de atribuição de responsabilidade solidária a pessoas que não sejam efetivamente o contribuinte que tenha praticado o suposto fato gerador do crédito tributário de PIS e COFINS (que, inclusive, está extinto pela decadência);
- A inclusão do Impugnante no polo passivo como responsável foi realizada pela fiscalização sem qualquer preocupação em se identificar o ato individualizado que teria sido por ela praticado na condição de administrador - que ao contrário do que restou consignado no TVF o Impugnante não é sócio -, acarretando a patente nulidade do lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN;
- O Impugnante sempre pautou sua atuação à luz da legislação vigente, das disposições e nos estritos limites dos poderes conferidos pelo Contrato Social, da lisura, fidúcia, transparência e boa-fé, além das melhores práticas de governança. Inexiste qualquer conduta irregular que possa ser apontada pelo Fisco a respeito do Impugnante, sobretudo quando este jamais praticou qualquer conduta que pudesse ser entendida como infração à lei ou tampouco atos de fraude;
- Deve ser aplicado o posicionamento do STJ firmado no julgamento do RESP 1.854.893, no sentido de que não há como considerar que a posição de gestor, diretor ou administrador de uma empresa implique presunção de que houve participação em fraude tributária, se não houver comprovação de alguma circunstância que o vincule ao delito (REsp nº 1.854.893/SP); e
- A imputação da responsabilidade, principalmente neste caso em que a fiscalização entendeu ter havido “fraude” nos termos da Lei nº 4.502/64, deve ser aferida com base na conduta dolosa do Impugnante – o que não foi demonstrado”.

☐ Preliminarmente, alega a precariedade do lançamento em relação a sua inclusão como responsável solidário, em face da violação do art. 10 do Decreto nº 70.235/72; do art. 142 do CTN e da IN 1.862/2018.

☐ Defende a impossibilidade de responsabilização pessoal diante da ausência de condutas dolosas hipotéticas praticadas. Menciona a inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN, porque não houve prática de ato consistente em excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto. Refere doutrina e precedentes judiciais e administrativos.

☐ Por fim, pede:

“159. Ante o exposto, requer o Impugnante dignem-se V.Sas. determinar a improcedência de sua qualificação como responsável solidário pelo crédito tributário

objeto do Auto de Infração ora impugnado, pelos motivos expostos ao longo da presente defesa, com a sua imediata exclusão do presente feito.

160. O Impugnante protesta, ainda, pela produção de todas as provas admitidas, especialmente a realização de diligências e a juntada de outros documentos”.

DO TERMO DE CONSTATAÇÃO COMPLEMENTAR

Foi juntado ao processo um Termo de Constatação Complementar elaborado pela KPMG Assessores Ltda (fls. 5.124-5.181) que se debruça sobre as contas nº 414991 e 414999.

Demais argumentos de defesa apresentados por ocasião das impugnações serão analisados em confronto com as razões de lançamento diretamente no corpo do voto, de maneira a facilitar o entendimento.

Em apreciação, a 5ª Turma da DRJ10, através do Acórdão n. 110-012.161, e-fls. 6421 e ss, julgou procedente em parte as Impugnações apresentadas para indeferir o pedido de diligência, manter a responsabilidade tributária, manter os créditos tributários referentes ao principal (IRPJ e CSLL), manter a multa exigida isoladamente e reduzir o percentual da multa qualificada de 150% para 100%. Assim dispôs em ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos legais e não tendo ocorrido nenhuma das causas de nulidade descritas na legislação pertinente não há que se falar em anulação da autuação.

CONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A instância administrativa não detém competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis, bem como sobre afronta a princípios constitucionais.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Quando o lançamento propicia ao contribuinte o pleno conhecimento das acusações que lhe são imputadas não ocorre cerceamento do direito de defesa, notadamente, quando a defesa demonstra, por meio de sua argumentação, que entendeu perfeitamente a infração que lhe foi imputada.

CONTRADITÓRIO DURANTE A AÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

O contraditório e a ampla defesa podem ser exercidos após a ciência da autuação, mas não antes dela. A fase investigativa é de cunho inquisitorial.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL. INFORMAÇÃO INCORRETA. IDIOMA ESTRANGEIRO.

Caracteriza a prestação de informação incorreta a apresentação da escrituração contábil digital em idioma diverso da língua portuguesa.

AUSÊNCIA DE NOTA FISCAL. OMISSÃO DE RECEITAS

A falta de emissão de nota fiscal no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou outras transações realizadas com bens ou serviços, caracteriza omissão de receita ou de rendimentos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO.

Será aplicada multa de 100% sobre o imposto ou contribuição objeto de lançamento de ofício quando caracterizada sonegação, fraude e/ou conluio, se não for verificada a reincidência do sujeito passivo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

ESCRITURAÇÃO DIGITAL. INFORMAÇÃO INEXATA. MULTA.

O sujeito passivo que comprovadamente entregar escrituração contábil e/ou fiscal digital com informação inexata sujeita-se a multa prevista na legislação de regência.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR.

Os administradores da pessoa jurídica são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

A diligência é desnecessária quando a prova pretendida pode ser facilmente carreada ao processo pelo contribuinte.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Cientificado em 24/07/2024 (e-fl. 6477), a contribuinte EBAZAR.COM.BR. LTDA apresentou Recurso Voluntário em 22/08/2024 (e-fl. 6481 e ss), em que repete os argumentos da impugnação, alegando que o lançamento decorre da tentativa da autoridade lançadora de se tributar lançamentos contábeis relativos a vendas canceladas e lançamentos contábeis já reconhecidos em contas de receita e já oferecidos à tributação, em violação às regras contábeis e gerando uma bitributação ou *bis in idem*. Destaca:

- 14. Diante desse cenário, a Recorrente, em 2016, ano de inauguração do seu estabelecimento sede no Município de Osasco/SP (conhecido como “Meli Cidade”), requereu a concessão de um regime especial para tal municipalidade, envolvendo a simplificação do processo de emissão de “nota fiscal fatura de serviços” e do recolhimento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (“ISS”).

(...)

a legislação federal admite expressamente a apresentação de “recibos” ou “documentos” equivalentes, deixando claro que as notas fiscais não são os únicos documentos válidos do ponto de vista fiscal: Lei 8.846/94: Art. 1º **A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente**, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

(...)

Ora, não é demais relembrar o entendimento adotado pela 7ª Turma da DRJ 10 na Resolução nº 110-000.592, ao examinar o Regime Especial concedido à Recorrente em auto de infração relativo à exigência de PIS e COFINS com base no mesmo procedimento fiscal, tendo concluído que “o fato de não haver emissão de nota fiscal

individualizada não enseja, por si só, lançamento de contribuições sobre receitas que já foram oferecidas à tributação”.

(...)

- 32. Dada essa relevância das operações incentivadas, a Recorrente mantém o estrito controle do valor das receitas auferidas a partir das campanhas de incentivo, isto é, do valor total de receitas oriundas de operações com o “frete incentivado” e sem o “frete incentivado”. Em 2017, o valor total da receita de serviços auferida pela Recorrente e que está relacionado somente às operações incentivadas de “fretes”, totalizou R\$ 202.923.843,49 (mesmo em tais casos, a responsabilidade exclusiva pela entrega dos produtos continua sendo dos Correios, sendo a Recorrente a mera facilitadora dessas operações)¹².

- 34. O valor de R\$ 202.923.843,49 compõe a receita total de serviços de facilitação junto aos Correios auferida no ano-calendário de 2017, que totaliza o montante de R\$ 1.486.686.341,57 (conforme refletido nas contas contábeis do DRE e identificado pelas declarações fiscais transmitidas à RFB no âmbito do SPED, em especial a ECF), tendo sido regularmente incluído na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(...)

Essa constatação é relevante para que seja evidenciado a este E. CARF que (i) a Recorrente não registrou valores tidos como indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **pois não efetuou o pagamento de comissões a beneficiários não identificados ou não individualizados, tampouco registrou provisões classificadas pela legislação como indedutíveis**; e (ii) não houve omissão de receitas em relação ao procedimento adotado pela Recorrente, para fins meramente de controle gerencial, das receitas que são relacionadas às operações com frete grátis.

(...)

137. Veja-se, nesse contexto, que pautando-se nas normas de auditoria aplicáveis no Brasil, a Deloitte Auditores examinou as demonstrações financeiras e contábeis da Recorrente (conjuntamente com as demonstrações de outras empresas que integram o Grupo Mercado Livre), e emitiu parecer no sentido de que as demonstrações financeiras e contábeis da Recorrente são regulares, sendo apresentadas com base nas práticas contábeis adotadas no Brasil, atestando, nesse contexto, que inexistia qualquer ressalva ou objeção nessas demonstrações:

(...)

144. Evidentemente que a finalidade da tradução é a compreensão do conteúdo do documento, o que, da denominação de contas contábeis, esta (compreensão) não pode ser alcançada sem a definição do conteúdo destes campos dentro do contexto em que foram utilizados.

(...)

148. Assim, a não compreensão do negócio ou do lançamento contábil ou a discordância com tal lançamento não pode resultar na arbitrariedade de se tratar vendas canceladas como receitas tributáveis (1º Grupo de contas contábeis), ou mesmo se admitir tributação em duplicidade de receitas já reconhecidas (2º Grupo de contas contábeis) ou de meros controles gerenciais de valores que já foram integralmente tributados, conforme atestado pelos documentos técnicos preparados pela KPMG (3º Grupo de contas contábeis).

149. Feitas essas considerações, a Recorrente passa a demonstrar que, em relação aos 3 (três) grupos de contas contábeis apontados pela autoridade lançadora, não houve a

apuração de resultado diferente do legítimo, já que o procedimento adotado pela Recorrente para escrituração das suas receitas não alterou o valor das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do lucro real. Ou seja, os valores que o lançamento entendeu como “inedutíveis” ou “omitidos” jamais se incorporam em definitivo ao patrimônio da Recorrente e, nesse sentido, não representam uma “receita sob a perspectiva jurídica”, determinando-se a reforma da decisão da DRJ para afastar a incidência do IRPJ e da CSLL.

(...)

III.3. 1º Grupo – Contas contábeis relacionadas às transações **canceladas**: a inexistência do pagamento de **comissões** a beneficiários não identificados e a inaplicabilidade da regra do artigo 304 do RIR/99

(...)

158. O resultado lógico e evidente de uma operação de venda cancelada é que o usuário vendedor, cadastrado na Plataforma Mercado Livre, nada deva à Recorrente a título de comissão de intermediação, conforme inclusive disciplinado pelo Termos e Condições ML³²

(...)

164. A adição da integralidade dos valores às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL é justificada pela autoridade lançadora com base na denominação utilizada pela Recorrente, na sua contabilidade, para identificar as respectivas contas contábeis (que integram o grupo de receitas/resultados), já que a autoridade lançadora verificou o uso de expressões tais como “comissões e bonificações”. Ou seja, se apegou meramente ao formalismo da denominação da conta contábil, em flagrante confusão conceitual, para lavrar a presente autuação com fundamento legal em dispositivo totalmente inaplicável.

(...)

166. A decisão da DRJ, por sua vez, a despeito de reconhecer que os estornos resultantes de cancelamentos de compras não integram a receita e não devem ser computados nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, equivocadamente sustenta que o (fl. 6449) “contribuinte não logrou demonstrar tratar-se efetivamente de estornos resultantes de cancelamento de compras justamente por não apresentar as notas fiscais que constituiriam documentação comprobatória dessas operações”.

167. Ou seja, a DRJ novamente desconsidera todos os elementos de prova apresentados pelo contribuinte, sem sequer analisá-los, sob o argumento de que a Recorrente deveria ter apresentado as notas fiscais individualizadas, desconsiderando também que isso sequer seria possível à luz do Regime Especial concedido pelo Município de Osasco/SP.

(...)

Não ocorreu o pagamento de comissões ou remunerações pela Recorrente a beneficiários (sejam eles identificados ou não), de modo que o artigo 316 do RIR/2018 (correspondente ao artigo 304 do RIR/99) é absolutamente inaplicável, sendo que a autoridade lançadora sequer comprovou suas alegações, presumindo tal fato para invocar uma regra de ineditabilidade claramente inaplicável ao caso.

(...)

196. Não obstante, ainda a título comprobatório, a Recorrente também apresentou, em sede de impugnação, **planilha** com o detalhamento de **diversas operações** que foram **canceladas**, com o respectivo tratamento contábil devidamente refletido na sua contabilidade (**Doc_Probatorios0006 da Impugnação**), com destaque para os

lançamentos contábeis que estão indicados nas abas 201701 a 201712 (com a demonstração concreta de operações canceladas, em cada mês dos anos-calendário de 2017), relativo a transações canceladas nos meses de janeiro a dezembro de 201739.

(...)

206. Em conclusão, a Recorrente evidenciou que as contas contábeis citadas pelo TVF (1º Grupo de contas contábeis), cujos lançamentos contábeis foram indevidamente reputados pela autoridade lançadora e pela DRJ como pagamento de comissões a terceiros, revelam a improcedência do entendimento, pelos seguintes motivos:

- As contas contábeis nº 422001, 422011, 422012, 432001, 432011 e 432012 (estorno das receitas de comissões na Plataforma Mercado Livre) e 424001, 434001, 434030, 434031 e 434032 (estorno da receita dos serviços de facilitação junto aos Correios) não registam valores relacionados à comissões pagas pela Recorrente a terceiros a título de comissões ou bonificações, mas refletem lançamentos redutores da receita originalmente reconhecida pela Recorrente, em virtude do cancelamento de transações na Plataforma Mercado Livre;
- Os referidos estornos de receitas decorrem de operações comerciais canceladas, em que a Recorrente não faz jus a uma remuneração (segundo preceitos do Código Civil, do CDC, além de refletido nos Termos e Condições ML), não devendo, portanto, manter receitas de comissão em sua contabilidade e na base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

(...)

III.4. 2º Grupo – Receitas reconhecidas e tributadas pela Recorrente: inaplicabilidade da regra que trata da indedutibilidade de **provisões** de custo e despesas

(...)

212. Em sede de impugnação, a Recorrente evidenciou o flagrante equívoco conceitual cometido pelo lançamento, cuja confusão parece ter sido motivada pela referência ao termo “provisão”, desprovido do melhor rigor técnico, em uma das respostas apresentadas na fiscalização, somado ao fato de algumas das contas contábeis usaram a abreviação “prov”.

213. A partir de tais elementos, a autoridade lançadora criou, com a devida vênia, uma realidade paralela que ignorou o verdadeiro sentido dos esclarecimentos fornecidos a respeito do procedimento de reconhecimento de receitas alinhado ao regime de competência (de aplicação obrigatória), e do controle apontado na sua contabilidade, que refletem o momento de ocorrência das transações⁴². Em outras palavras, foi ignorada a essência dos lançamentos contábeis do 2º. Grupo de contas contábeis identificado pelo TVF, que é a de estorno de valores já reconhecidos como receita em períodos anteriores, e arbitrariamente atribuída a eles a natureza de “provisão”.

(...)

216. Ora, ao atuar como intermediadora entre o vendedor e o comprador no âmbito da Plataforma Mercado Livre, a Recorrente, como já explicado, cobra do vendedor uma comissão pela intermediação de vendas ocorridas na sua plataforma. Essa comissão⁴⁴ e a receita auferida com os serviços de facilitação junto aos Correios são as principais receitas da Recorrente no ano-calendário de 2017, conforme reconhecido pelo próprio TVF.

217. A Recorrente esclareceu que, devido ao volume de usuários vendedores que transacionam na Plataforma Mercado Livre, esta criou uma sistemática de contabilização de receitas, por meio do qual são contabilizados os valores das receitas de comissão no período pré-estabelecido com cada vendedor, de forma automática, nas contas contábeis de

receita nº 412011 e 412012 (refletidas na DRE anexa aos autos), que impactam as contas de resultado. O saldo dessas contas contábeis, conforme evidenciado no próprio TVF (fl. 135), totalizou R\$ 493.105.607,15 e R\$ 752.251.567,69, respectivamente.

218. Vide, a título comprobatório, o exemplo de uma operação concreta (lançamento contábil nº 3542792743 e fatura nº 613191130, envolvendo o usuário vendedor Rafael Hespagnol, cliente da Recorrente). A fatura formalizada, no montante total de R\$ 67,95 (valor que transitou pelo resultado da Recorrente, conforme se verifica do sistema SAP), compreende o período entre 18.08.2017 (fatura aberta) e 17.09.2017 (fatura fechada):

(...)

219. Veja-se do exemplo acima que, no mês de agosto de 2017, os valores que transitaram por resultado (contas de receita) totalizaram R\$ 43,99. Por seu turno, em setembro de 2017, esse mesmo montante foi estornado, justamente para evitar que a receita já incluída anteriormente nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, fosse novamente submetida à tributação. O mesmo procedimento foi adotado para outras operações ocorridas no ano-calendário de 2017.

(...)

228. Dessa forma, diferentemente do que alega a decisão da DRJ, resta comprovado que não se trata, em nenhuma hipótese, de valores com natureza de provisão. Ou seja, para se neutralizar receitas já registradas contabilmente e fiscalmente foram feitos lançamentos devedores em contas de resultado com mero efeito de estorno contábil, não havendo que se falar em provisão de receita ou mesmo provisão de despesa e o reconhecimento de sua dedutibilidade.

(...)

235. A constituição de verdadeiras provisões de custos e despesas não pode de fato ser deduzida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de modo que os valores associados devem ser adicionados a essas bases quando da apuração dos tributos devidos (neutralizando o impacto fiscal), conforme regras disciplinadas no artigo 13 da Lei nº 9.249/95, assim como em disposições do RIR/99 e do RIR/2018 que foram citados no TVF49.

(...)

238. A partir do exposto, tem-se que a DRJ perpetuou o equívoco cometido pela autoridade lançadora ao não se atentar que o caso não se trata do registro de “provisões”, isto é, de “um passivo de prazo ou de valores incertos”, consideradas indedutíveis pelas normas transcritas pelo TVF para justificar a adição dos valores indicados nas tabelas dos itens 6.5.12 e 6.5.18, mas reflete o procedimento contábil de não submeter uma receita já reconhecida e tributada, pelo regime de competência, novamente à tributação.

(...)

231. Por fim, ainda que os fundamentos acima expostos não fossem acatados, o que se admite a título meramente argumentativo, deveria o lançamento observar a regra do artigo 273 do RIR/99, vigente à época dos fatos (atual artigo 285 do RIR/18), com fundamento legal no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, assim como do Parecer Normativo COSIT nº 2/96.

232. Essas regras tratam do efeito meramente temporal do reconhecimento de receitas, custos e despesas em linha com o regime de competência, prevendo que a inexistência quanto ao período de reconhecimento de determinado valor somente pode constituir fundamento para lançamento se dela resultar a postergação do pagamento do lucro real.

(...)

III.5. 3º Grupo - As receitas relacionadas às operações incentivadas (frete grátis): ausência de omissão de receitas que já foram submetidas à tributação - fatos indiciários não comprovados e desconsideração das conclusões dos documentos técnicos da KPMG

234. A controvérsia objeto de análise neste tópico envolve o 3º Grupo de contas contábeis citado pelo TVF e que está vinculado à conta contábil nº 414991 e, a sua contrapartida, 414999.

235. Essas contas contábeis, uma de natureza credora e outra de natureza devedora (cujos valores se anulam), integram o grupo de receitas. Vide a figura abaixo extraída desse documento contábil anexado aos autos com a identificação das referidas contas no grupo de receitas (fl. 45)⁵⁰:

(...)

236. Conforme demonstrado na tabela do item 6.5.3 do TVF, a conta contábil 414991 reflete o lançamento credor de R\$ 202.923.843,49, que é neutralizado por um lançamento devedor na conta nº 414999 no mesmo valor.

(...)

243. Para fins de comprovação, novamente desconsiderando o Regime Especial concedido à Recorrente, a DRJ sustenta que deveria ter sido apresentado (fls. 6455) “notas fiscais individualizadas que permitissem fazer o cotejo com a escrita contábil e identificar as receitas de frete, de frete incentivado, a parte suportada pelo seu cliente e a parte por ela suportada”.

244. Mas não é só. A decisão da DRJ, a despeito de reconhecer que o Termo de Constatação elaborado pela KPMG efetivamente explicou o detalhamento técnico e as especificações das ferramentas de controle sistematizado da Recorrente, apresentando exemplos de contabilização, insiste que o referido trabalho técnico deveria incluir “informação detalhada das notas fiscais não apresentadas e sua conciliação com a escrita contábil” (fl. 6455), novamente exigindo a apresentação de notas fiscais individualizadas.

245. À luz de tal arbitrariedade, a Recorrente se vê obrigada a retomar a metodologia e conclusões expostas nos documentos da KPMG, além de demonstrar que (i) os valores registrados em tais contas se anulam/neutralizam, sem acrescer o seu patrimônio e sem refletir o ingresso de novas receitas auferidas na prestação de serviços; (ii) o valor de R\$ 202.923.843,49 está vinculado a receitas auferidas pela Recorrente que já foram reconhecidas contabilmente dentre a receita total relacionada aos serviços prestados de facilitação junto aos Correios e as demais receitas, advindas da intermediação de negócios realizada pela Recorrente entre o vendedor (que usa sua plataforma) e o consumidor final; (iii) a receita reconhecida contabilmente foi devidamente declarada para fins tributários e considerada na base de cálculo do IRPJ e CSLL; (iv) não há a ausência ou omissão da declaração de receitas referentes aos valores registrados nas contas nº 414999 e 414991.

(...)

261. Tais contas contábeis 414999 e 414991 refletem lançamentos que já constam das contas de resultado da Recorrente, conforme atestado pelo Termo de Constatação KPMG, o qual evidencia que a receita vinculada já foi prévia e devidamente incluída nas bases de

cálculo do IRPJ e da CSLL e, portanto, o seu valor total no ano de 2017, equivalente a R\$ 202.923.843,49, já havia sido devidamente escriturado e considerado na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos no referido ano calendário. É exatamente por esse motivo que as contas 414999 e 414991 se anulam, ou seja, não representam novo acréscimo patrimonial para a Recorrente. Não fosse assim, a existência dessas contas estaria inclusive errada sob o ponto de vista contábil, que reportaria valores de receitas distintos dos valores reais, e isso certamente seria questionado pelos auditores da Recorrente, no Brasil e no exterior (dado que a Recorrente é parte de um grupo que tem ações negociadas em bolsas no exterior).

(...)

274. Dessa forma, não prosperam as alegações da DRJ no sentido de que “não foi possível identificar no presente processo, elementos que permitissem desconstituir a autuação” (fl. 6.455). A Recorrente apresentou robusta documentação comprobatória que demonstra a completa improcedência do lançamento, isto é, demonstrando a tributação integral dos valores associados às contas contábeis do 3º Grupo.

275. Isso fica claro ao se analisar a Resolução nº 110-000.592 anexa proferida pela 7ª Turma da própria DRJ/10 no Processo Administrativo nº 15746-728.080/2022-39, que, como mencionado, decorre do mesmo procedimento de fiscalização nº 0810900.2021.00011 que deu origem ao presente processo administrativo.

276. Após analisar as conclusões dos estudos preparados pela KPMG e juntado nos autos do no referido processo administrativo, a 7ª Turma da DRJ/10 determinou a conversão do julgamento em diligência para que a unidade de origem (i) confirme a tributação das receitas incluídas na base de cálculo do auto de infração; além de (ii) informar sobre o reflexo nos Autos de Infração lavrados (lançamento do PIS e da COFINS) caso as receitas declaradas na conta contábil nº414999 e, da sua contrapartida, a conta nº414991, já tenham sido oferecidas à tributação.

(...)

VOTO

Lizandro Rodrigues de Sousa – relator

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recursos Voluntários (e-fls. 6421 e ss) em que os Recorrentes se insurgem contra decisão no Acórdão da DRJ (AC n. 110-012.161 – 5ª TURMA/DRJ10, e-fls. 6401 e ss) que julgou procedente em parte a Impugnação, mantendo em parte o crédito tributário em litígio, reduzindo a multa de ofício ao patamar de 100%.

A infração que motivou a autuação baseia-se em constatação, segundo a autuação fiscal, de omissão de receitas no ano-calendário de 2017, além de multa por apresentação da escrituração contábil e/ou fiscal digital com informações inexatas.

Segundo a fiscalização, “Na escrituração de suas receitas, a fiscalizada se utilizou fartamente das chamadas contas redutoras de receita (contas de receita que receberam majoritariamente lançamentos a débito, portanto, com sinal inverso à natureza da conta), cujo efeito prático foi o de anular ou reduzir o valor das receitas registradas no período, e, por decorrência, o resultado tributável sujeito ao IRPJ e à CSLL, sem a devida evidenciação da operação e, como se comprovará, sem lastro em documentação comercial e fiscal, reiteradamente solicitada à fiscalizada”. Aduz que o exemplo mais contundente da anulação/redução de receitas da atividade operacional pela utilização de contas redutores ocorreu mediante o lançamento de valores em conta de receita contra outra conta da mesma natureza, sendo que o transporte dos saldos das contas contábeis para as contas referenciais (SPED) sintéticas encobriu a anulação/redução de suas receitas. Constatou que a fiscalizada /Recorrente não emitiu documentos fiscais na grande maioria das operações de prestação de serviço realizadas durante o ano-calendário de 2017. Mas, que tal regime se circunscreve à competência municipal para viabilizar recolhimento do imposto municipal por estimativa, não eximindo-a da apresentação dos documentos solicitados pela Fiscalização, nos termos da legislação federal aplicável. Reporta que a EBAZAR se negou a apresentar documentos fiscais ou registro eletrônico que individualizasse cada operação comercial realizada pela matriz, mesmo possuindo controles que permitiriam sua emissão.

A Recorrente dividiu as contas que integram o grupo de receitas em sua contabilidade, para fins de refutação da autuação, em três grupos de contas, 1º, 2º e 3º Grupo:

□ “1º Grupo – Cancelamento de transações na Plataforma Mercado Livre: A Impugnante esclareceu que os lançamentos efetuados (com natureza devedora) nas contas contábeis nº 422001, 422011, 422012, 432001, 432011 e 432012, totalizando o valor de R\$ 106.420.988,45, refletiram operações ocorridas na Plataforma Mercado Livre e que foram canceladas, de modo que a comissão pela intermediação deixou de ser devida pelos usuários vendedores (clientes da Impugnante), já que a operação de venda intermediada não se concretizou. Em virtude desses cancelamentos, tais contas tiveram por objetivo registrar os estornos de vendas, sendo redutores da receita bruta total, em linha com o disposto na legislação tributária. O mesmo ocorre em relação aos lançamentos contábeis (com natureza devedora) nas contas contábeis nº 424001, 434001, 434030, 434031 e 434032, totalizando o valor de R\$ 49.278.774,62, os quais se referem aos serviços de facilitação junto aos Correios que também deixaram de ser devidos pelos vendedores em razão do cancelamento das vendas, de modo que tais contas registraram estorno da receita relacionado a essas operações que não se concretizaram;”

□ “2º Grupo – Receitas que já foram escrituradas e tributadas com base no processo de faturamento junto a clientes: A Impugnante informou que, devido ao volume de transações e devedores cadastrados e que transacionam na Plataforma Mercado Livre, criou uma sistemática de contabilização dos valores e cancelamentos de compras, os quais são contabilizados automaticamente, de forma consolidada, no período pré-estabelecido com cada usuário vendedor (cliente), em contas de receita, sendo nesse momento computados na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Após tal registro e após o período acordado, com a formalização do faturamento individualizado por transação, os valores eram novamente registrados na contabilidade, em conta de receita. Considerando o fato de a receita já ter sido incluída nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quando do seu primeiro registro, a Impugnante revertia o valor do segundo lançamento, mediante o lançamento a débito em conta de resultado (com natureza devedora), de modo a evitar que houvesse o reconhecimento da receita em duplicidade, ocorrendo uma bitributação ou *bis in*

idem. As contas contábeis que integram o 2º Grupo são (i) 411900, 411901, 411902, 411924, 411949, 412903, 431904, 431924 e 432904 (receita de comissões do marketplace), no valor total de R\$ 4.034.804,50; e (ii) 434130, 434131, 434132, 414011, 434002 e 414002 (receita de facilitação dos Correios), no valor total de R\$ 70.565.027,16; e”

□ “3º Grupo – Comissões recebidas em operações com frete incentivado pela Impugnante: O 3º Grupo que diz respeito à conta contábil nº 414991 (natureza credora) e, a sua contrapartida, 414999 (natureza devedora), no montante de R\$ 202.923.843,49. A Impugnante esclareceu acima que essas contas têm finalidade de mero controle gerencial, de modo a refletir na contabilidade (isto é, seja para os usuários internos a exemplo da administração e áreas financeira e de planejamento, ou para usuários externos como acionistas e fornecedores), as receitas relacionadas às operações que tiveram o frete incentivado pela Impugnante (considerando esse incentivo comercial, inerente ao próprio negócio da Impugnante na Plataforma Mercado Livre). Foi esclarecido, nesse contexto, que os valores registrados nessas contas se anulam/neutralizam, sem acrescer o seu patrimônio ou refletir o ingresso de novas receitas auferidas na prestação dos serviços de facilitação junto aos Correios. Além disso, foi identificado que os valores registrados em tais contas já decorrem de receitas reconhecidas no resultado, o que foi inclusive atestado pelo Termo de Constatação KPMG, acima referido. Em outras palavras, os valores objeto de tais contas já foram devidamente reconhecidos como receitas, para fins contábeis e fiscais, isto é, já foram devidamente considerados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não havendo que se falar em nova adição para fins fiscais”.

□ “(...) o lançamento ora combatido decorre precisamente dos 3 (três) grupos de contas acima, ou seja, da tentativa de se tributar lançamentos contábeis decorrentes de vendas canceladas ou lançamentos contábeis já reconhecidos em contas de receita e já oferecidos à tributação, o que geraria sua tributação em duplicidade”.

Para os lançamentos do 1º Grupo, a Recorrente alega que os referidos estornos de receitas decorrem de operações comerciais canceladas.

Para os lançamentos do 2º Grupo, a Recorrente alega que as receitas consolidadas lançadas a débito já tinham sido incluídas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Para os lançamentos do 3º Grupo alega que os valores registrados na conta 414999, de natureza devedora, no montante de R\$ 202.923.843,49, decorrem de receitas já reconhecidas no resultado. Aduz, ainda, que a Resolução nº 110-000.592 proferida pela 7ª Turma da própria DRJ/10 no Processo Administrativo nº 15746-728.080/2022-39, intenta apurar esta última afirmação. Em seus termos:

275. Isso fica claro ao se analisar a Resolução nº 110-000.592 anexa proferida pela 7ª Turma da própria DRJ/10 no Processo Administrativo nº 15746-728.080/2022-39, que, como mencionado, decorre do mesmo procedimento de fiscalização nº 0810900.2021.00011 que deu origem ao presente processo administrativo.

276. Após analisar as conclusões dos estudos preparados pela KPMG e juntado nos autos do no referido processo administrativo, a 7ª Turma da DRJ/10 determinou a conversão do julgamento em diligência para que a unidade de origem (i) confirme a tributação das receitas incluídas na base de cálculo do auto de infração; além de (ii) informar sobre o reflexo nos Autos de Infração lavrados (lançamento do PIS e da COFINS) caso as receitas declaradas na conta contábil nº 414999 e, da sua contrapartida, a conta nº 414991, já tenham sido oferecidas à tributação.

Entendo que, para a solução da controvérsia, é necessário o retorno dos autos em diligência. É necessário se esclarecer se tem fundamento em documentos fiscais e contábeis a afirmação da Recorrente (i) de que, para os lançamentos do 1º Grupo, os referidos estornos de receitas decorrem de operações comerciais canceladas; (ii) de que o Recorrente já havia oferecido à tributação as receitas, incluídas, de ofício, na base de cálculo do auto de infração, para as contas juntadas no 2º e 3º grupos.

A verificação, a ser efetuada segundo critérios estabelecidos pela Fiscalização, inclusive por amostragem, deverá ser feita com base nos elementos existentes nos presentes autos, no sistema informatizado da RFB e/ou por outros meios definidos pela autoridade fiscal. A extensão e procedimentos, bem como se realizada com dados internos ou a partir de intimação, dependem da abordagem e critérios que venham a ser estabelecidos na execução da diligência fiscal.

A adoção da diligência não dispensa o contribuinte do atendimento de qualquer solicitação que porventura venha a ser requerida, julgada conveniente pela Unidade de Origem para a solução do presente feito, devendo apresentar a comprovação integral dos fatos.

Ante o exposto, deve o processo ser convertido em diligência à unidade de origem para:

a) verificar, com base nos documentos contábeis e fiscais dos autos e os anexados pelo Recorrente em eventual pleito da autoridade diligenciante, se houve previamente o oferecimento à tributação das receitas posteriormente incluídas na base de cálculo pelos Autos de Infração, conforme razões de defesa do sujeito passivo e do responsável solidário, laudo da KPMG já apresentado; e se há fundamento em documentos fiscais e contábeis para os lançamentos do contribuinte. Intenta-se confirmar:

i) se para as receitas do 1º Grupo, a Recorrente comprova que os referidos lançamentos de estornos de receitas decorrem de operações comerciais canceladas.

ii) se para as contas do 2º Grupo a Recorrente comprova que as receitas lançadas a débito já haviam sido incluídas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mesmo considerando as exclusões identificadas pelo Fisco;

iii) se para as contas do 3º Grupo a Recorrente comprova que a receita no valor de R\$ 202.923.843,49 foi reconhecida contabilmente, devidamente declarada para fins tributários e considerada na base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

b) Verificar, para os três subitens acima se o Recorrente consegue comprovar a rastreabilidade contábil destes lançamentos até um nível que individualiza cada operação comercial de intermediação, que compõe o saldo estornado, e se o Recorrente apresenta documentação comercial e fiscal, especificando a natureza da operação (verificar documentos anexados à Impugnação).

c) informar sobre o reflexo nos Autos de Infração lavrados, caso as receitas referidas já tenham sido oferecidas à tributação;

d) prestar outras informações, caso entenda ou forem constatados elementos que possam ser úteis à solução do contencioso, fazendo constar nos autos;

e) produzir relatório de diligência, informando de forma discriminada as conclusões obtidas;

f) dar ciência ao sujeito passivo e ao responsável solidário da presente Resolução de Diligência e do seu resultado, devolvendo-lhes prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, tão somente quanto às questões aqui tratadas, se assim o desejarem.

Após, o presente processo deverá retornar a este CARF, para prosseguimento do julgamento.

Pelo exposto, voto por converter o julgamento em diligência para cumprimento do acima disposto.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa