



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.722221/2017-15
ACÓRDÃO	1201-007.518 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de abril de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	DELTA INDUSTRIA CERAMICA LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 98 e 123, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITO EXONERADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 103. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF Nº 02/2023.

Nos termos do artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. O artigo 1º da Portaria MF nº 02/2023 preceitua que o limite de alçada para fins de cabimento do recurso de ofício é de R\$ 15.000.000,00, de modo que o recurso será conhecido nas hipóteses em que a exoneração do sujeito

passivo do pagamento de tributo e encargos de multa ultrapassar o referido limite.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

LIVRE INICIATIVA. LIBERDADE NEGOCIAL. ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA INTEGRADA COM OS VALORES DA LEI MAIOR. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO. ESTADO FISCAL.

A Lei Maior, ao discorrer sobre os princípios gerais da atividade econômica, dispõe no art. 170, parágrafo único, que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei e estabelece no art. 1º, dentre os princípios fundamentais, o da livre iniciativa. São valores que devem ser balizados considerando-se a necessidade de o Estado arrecadar tributos para exercer sua função primordial. Não há que se falar em Estado Democrático de Direito sem que exista o Estado Fiscal.

SISTEMA TRIBUTÁRIO. TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PESSOAS JURÍDICAS. PREMISSAS.

A legislação tributária autoriza a existência de regimes de tributação diferenciados, para que a pessoa jurídica possa eleger a opção mais adequada às suas necessidades, precisamente porque a empresa tem um efeito multiplicador, fomenta o desenvolvimento, gera empregos, exerce papel social relevante e, por consequência, num ciclo virtuoso, aufera mais rendimentos e proporciona ao Estado uma maior arrecadação de tributos.

Nesse contexto, atitudes no sentido de se utilizar permissivo previsto na legislação para desvirtuar o instituto da pessoa jurídica no sentido de se construir despesas artificiais, ou realizar segregação artificial de empresas visando buscar enquadramento em regimes de tributação com base tributária menor, são condenáveis porque afrontam o sistema jurídico e ferem as premissas que deram origem à existência dos regimes de tributação diferenciados.

PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS ABUSIVOS. OPONIBILIDADE AO FISCO.

Os planejamentos tributários são inoponíveis ao Fisco quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária.

LUCRO REAL. CONTRIBUIÇÕES REFLEXAS (PIS E COFINS) LANÇADAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, está restrita aos valores presentes na escrituração comercial do contribuinte.

Os valores de PIS e COFINS lançados de ofício sobre receitas consideradas indevidamente transferidas pela Recorrente não constituem despesas pretéritas, razão pela qual não são passíveis de serem abatidos da base de cálculo dos “lançamentos principais” (de IRPJ e CSLL).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A Súmula Carf nº 108 definiu pela legitimidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2013

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à CSLL, PIS e COFINS em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Isabelle Resende Alves Rocha, Marcelo Antonio Biancardi e Nilton Costa Simões (Presidente). Ausente momentaneamente o Conselheiro Lucas Issa Halah.

RELATÓRIO

Da Introdução

Trata o presente de Recurso Voluntário, às fls. 7.047/7.066, apresentado em face do acórdão nº 02-87.081, exarado pela 4ª Turma da DRJ/BHE, em 31/07/2018, às fls. 6.922/7.029, que julgou procedente em parte a Impugnação protocolada pela DELTA INDUSTRIA CERAMICA LTDA (doravante denominada DELTA), às fls. 6.692/6.708, contra Autos de Infração lavrados pela DRF – Juiz de Fora – MG, às fls. 5/35, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante de R\$ R\$ 27.031.348,47 (vinte e sete milhões, trinta e um mil, trezentos e quarenta e oito reais e quarenta e sete centavos), aí incluídos principal, acrescido de

multa de ofício de 150% e de juros moratórios, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Real Anual, referente ao ano-calendário de 2013:

	Tributo	Juros	Multa	Total
PIS	340.351,32	159.647,88	510.526,95	1.010.526,15
Cofins	1.616.454,32	760.277,22	2.424.681,45	4.801.412,99
CSLL	1.914.222,29	831.346,74	2.871.333,43	5.616.902,46
IRPJ	5.317.284,15	2.309.296,50	7.975.926,22	15.602.506,87
				27.031.348,47

Da Autuação

Por bem descrever os fatos que desembocaram no presente processo, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem, complementando-o ao final:

Lançamentos

(...)

Os Autos de Infração imputam à interessada o cometimento da seguinte infração.

O contribuinte realizou, em tese, um planejamento tributário fraudulento abusivo reduzindo indevidamente o Lucro Real ao transferir receitas tributáveis para outro contribuinte, do mesmo grupo econômico: CAPRI COMÉRCIO DE MATERIAIS CERÂMICOS LTDA - CNPJ: 16.878.485/0001-50, resultando no recolhimento a menor do IRPJ, conforme relatório fiscal anexo.

Os fundamentos de fato e de direito que motivaram os lançamentos estão narrados no Relatório Fiscal de fls. 36 a 46, sintetizado a seguir.

Informa a autoridade fiscal inicialmente que:

Conforme contrato social o objeto social da CAPRI é o "comércio varejista e atacadista de pisos e revestimentos cerâmicos. Já os objetivos da DELTA são: "a) Prospecção, pesquisa, lavra, beneficiamento e comércio de minérios, em observância ao previsto no Código de Mineração. b) A fabricação de pisos, revestimentos e demais produtos da indústria cerâmica. c) Comercialização dos itens supramencionados; e d) Os serviços de terraplenagem, escavação e carregamento em geral".

Conforme as declarações de pessoa jurídica, no ano-calendário de 2013, a DELTA é optante pelo lucro real anual, recolhendo, mensalmente, os impostos e contribuições por estimativa e diferença no mês de dezembro. Já a CAPRI é optante pelo lucro presumido.

Relata que, atendendo a intimação feita no Termo de Início da Ação Fiscal, a empresa CAPRI apresentou;

uma DECLARAÇÃO, datada de 22/06/2016 e assinada pelas seguintes pessoas: pelo seu administrador: VANDERLEI ADRIANO SPAULONCI — CPF: 141.955.238-42, seu responsável técnico de escrituração fiscal estadual: SILVEIRA UMBELINO DANTAS — CRC N.º 1 SP T MG 080.236 — CPF: 512.640.808-91 e pelo seu responsável técnico de demonstrações financeiras: CLAUDEMIR ANTÔNIO OSMARINI — CRC N.º 1 SP 198.244/01 — CPF: 113.094.878-12, informando o seguinte: que não possui nenhum bem seja imóvel ou móvel, que não é parte interessada em nenhuma ação na Justiça Federal a respeito de tributos e/ou contribuição administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e que possui escrituração comercial para o ano-calendário de 2013. Ratificou ainda, que suas atividades comerciais foram suspensas/paralisadas desde junho/2014.

Acrescenta que, por telefone, o Sr. Silveira havia informado que os livros contábeis e fiscais da CAPRI estavam em seu escritório, na cidade de Varginha/MG, na Av. Francisco Navarro, 280, Centro.

Após a análise do livros contábeis e fiscais da CAPRI do ano calendário de 2013, constata que os custos mensais da empresa eram apenas os seguintes: compra de mercadorias de uma ÚNICA empresa, a DELTA; pagamentos dos tributos referentes a venda dessas mercadorias adquiridas da DELTA – PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, que estavam todos quitados sob o regime de caixa; honorários profissionais ao contador Sr. Silveira Dantas e despesas bancárias, sem registro de quaisquer despesas com empregados, água, luz, telefone, aluguéis, comissões, fretes, materiais de consumo. Observa ainda que o Livro de Registro de Inventário está SEM MOVIMENTO no ano de 2013, que, durante todo o período de funcionamento da empresa, em “sua GFIP – Guia de Informações do Fundo de Garantia e Previdência Social constava a expressão ‘SEM MOVIMENTO’” e que na contabilidade não está elencada nenhuma conta de custos com empresas prestadoras de serviço, que pudessem receber e distribuir os materiais cerâmicos comercializados por ela, “geralmente muito pesados”.

Por meio de pesquisas realizadas na internet, verifica que no endereço da empresa consta uma casa e não um galpão ou uma loja de material de construção, e apresenta os seguintes questionamentos e observações:

Não é comum, mas pode acontecer de uma casa se tornar um ponto comercial de materiais de acabamento para construção. Até aí, não vislumbro nenhum problema... Até então poderia ser também uma residência familiar, considerando que a empresa CAPRI paralisou suas atividades em 2014, haveria tempo suficiente para a compra do terreno e construção da mesma. Verificando quem morava nesse endereço pude comprovar que se tratava do Sr. Antônio Alaor Cadorini — CPF: 318.270.398-68. Verificando sua Declaração de Imposto de Renda, ano base 2016, constatei que essa casa consta da declaração do Sr. Antônio como adquirida em 1995. Ficou a dúvida, será que a família Cadorini reside nesse endereço, desde 1995? Será que o Sr. Antônio, alugou esse imóvel para CAPRI, durante o período de funcionamento da mesma, até junho de 2014 e quando a atividade da CAPRI paralisou, ele o reformou e voltou a morar nela novamente?

Verificando na internet e nos nossos sistemas, pude constatar que o Sr. Antônio Alaor Cadorini é empresário, comerciante de material de construção e proprietário da empresa CADORINI MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA — ME — CNPJ: 25.321.647/0001-46, situada em Varginha — MG, na Av. Francisco Navarro, 458, Jardim Andere. Ficou a pergunta: qual a ligação entre Sr. Antônio e familiares, com a empresa CAPRI? Será que as compras que a CAPRI fazia eram estocadas no pátio da sua empresa, Cadorini Materiais para Construção Ltda., juntamente com suas próprias compras?

Outro fato interessante é que todas as nossas correspondências (Aviso de Recebimento dos Correios) para a empresa CAPRI, foram recebidas por algum membro da família Cadorini.

Conta que, em diligência no domicílio tributário da CAPRI, comprovou tratar-se de uma residência familiar e que o Sr. Antônio Alaor Cadorini compareceu na DRF/Varginha, para prestar esclarecimentos.

Apresenta, em seguida, um resumo do procedimento fiscal e suas conclusões, como segue:

1-Conforme contrato social e alterações, a empresa CAPRI COMÉRCIO DE MATERIAIS CERÂMICOS LTDA tem como proprietários: LUIZ ANTÔNIO ORTIGOZA — CPF: 327.028.828-03 e ANA LIENE ORTIGOZA — CPF: 300.710.808-05. Ambos os proprietários, juntamente com seus pais, LUIZ ORTIGOZA — CPF: 437.582.828-53 e CONCEIÇÃO APARECIDA PASTORI ORTIGOZA — CPF: 797.174.038-72 são os atuais sócios da empresa DELTA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA — CNPJ: 73.166.175/0001-47. A empresa DELTA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, juntamente com os pais dos responsáveis pela empresa CAPRI: LUIZ ORTIGOZA e CONCEIÇÃO APARECIDA PASTORI ORTIGOZA são os atuais proprietários da empresa ora fiscalizada: DELTA INDÚSTRIA CERÂMICA LTDA — CNPJ: 47.595.863/0001-12.

2-Verifiquei que a empresa CAPRI não possui outras despesas a não ser de: "compra" de 100% dos produtos da própria Delta, impostos e contribuições, honorários contábeis e despesas bancárias. Ou seja, ela não possui despesas com empregados, água, luz, telefone, comissões e outras como aluguel, fretes e prestações de serviço. Despesas corriqueiras do dia a dia de qualquer empresa que exista de fato.

3-Fizemos uma visita ao domicílio tributário, na cidade de Elói Mendes - MG e verificamos que ela não existe de fato. O domicílio tributário, informado pela empresa fiscalizada é uma residência familiar (Sr. Antônio Alaor Cadorini). Esse fato corrobora com os livros e documentos apresentados no item anterior.

4-Colhemos o depoimento do Sr. Antônio e o mesmo nos esclareceu algumas dúvidas que constaram anteriormente: que a gerência da DELTA solicitou utilizar o endereço de sua residência como sede de uma nova empresa, apenas como endereço - a CAPRI MATERIAIS CERÂMICOS LTDA - que a CAPRI seria aberta apenas para comercializar os produtos do grupo DELTA em Minas Gerais e receber correspondências; que a partir da criação da CAPRI, os produtos do Grupo DELTA, vinham do Estado de São Paulo, acompanhados de duas notas fiscais, uma emitida pela DELTA, outra pela CAPRI e eram entregues diretamente no comércio varejista de Minas Gerais, sem passar pelo endereço sede da CAPRI, em Elói Mendes". O Sr.

Antônio, em depoimento não soube informar, mas podemos afirmar que, pelos documentos apresentados pela CAPRI, e checados com a apresentação da planilha pela DELTA, que as duas notas fiscais emitidas e informadas eram: uma do Grupo DELTA para CAPRI (entrada da mercadoria) e a outra da CAPRI para o comércio varejista (saída de mercadorias).

5-Considerando todo o exposto nesse relatório verifica-se que: A DELTA "vende" para a CAPRI com preço "reduzido" e a CAPRI "vende", os mesmos produtos, para os comerciantes com "preço cheio". No entanto, os respectivos custos e despesas permanecem todos na DELTA e esta as utiliza na apuração do seu lucro real. Por outro lado, a CAPRI "vende" com "preço cheio" com despesas bastante irrisórias. Essa, optando pelo critério do lucro presumido (coeficiente de presunção 8%) reduz artificialmente o lucro na operação de venda. Dessa forma, a DIFERENÇA do "preço cheio" praticado pela CAPRI e o preço "reduzido" de "venda" da DELTA para a CAPRI, de fato, funciona como uma transferência de receita da DELTA para CAPRI, sem as transferências dos respectivos custos e despesas, materializando um planejamento tributário fraudulento abusivo. Esse fato, nós afirmamos que houve, em tese, CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, com base no Art. 2º, Inciso I, da Lei 8.137/90, quando a empresa DELTA, realizou, em tese, um planejamento tributário fraudulento abusivo ao tentar ludibriar o fisco. A apuração do crédito tributário do ano calendário de 2013, deve ser lançada de ofício na empresa DELTA, já que a CAPRI nunca existiu de fato e somente foi criada para aquele fim.

Sobre a apuração do valor tributável e a constituição do crédito tributário, tece as seguintes considerações:

1-A DIFERENÇA entre o "preço cheio", praticado na CAPRI e o "preço reduzido" praticado na DELTA, deve ser adicionada ao lucro real da DELTA, visto que, todos os custos e despesas correspondentes, permaneceram na DELTA e foram por ela aproveitados. Em anexo, apresento a planilha intitulada "DIFERENÇAS A SEREM TRIBUTADAS, demonstro esses valores.

2-Está sendo lavrado o AUTO DE INFRAÇÃO, para o lançamento de ofício, dos tributos devidos na apuração dessas DIFERENÇAS com base no lucro real auferido pela DELTA no ano calendário de 2013.

2-A multa de ofício será de 150% do valor dos tributos originários devidos, conforme Art. 44, parágrafo 1.º da Lei 9.430/96 c/c o Art. 71 da Lei 4.502/64.

Informa, ao final, que, por ter sido verificada prática que se enquadra, em tese, em crime contra a ordem tributária, conforme artigo 2º, I, da Lei nº 8.137/90, foi formalizada "Representação Fiscal para Fins Penais".

Impugnação

Ciente do lançamento em 22 de setembro de 2017 (fls. 6681), a interessada apresentou, em 19 de outubro de 2017 (fls. 6689), impugnação a fls. 6692 a 6708.

Assevera a impugnante que

Conforme se constata dos documentos carreados aos autos, a empresa CAPRI encontra-se ativa junto à Receita Federal e à Junta Comercial, possui escrituração

fiscal, cumpre com suas obrigações principais e acessórias e possui sede fiscal, ou seja, em que pese à suspensão de suas atividades, a empresa CAPRI está ativa, possui personalidade jurídica e está diretamente atrelada aos fatos delineados pelo Sr. Auditor Fiscal.

Em tal contexto, defende que caberia única e exclusivamente à CAPRI compor o pólo passivo do Auto de Infração, por ser a empresa que aufere renda.

Destaca que não há qualquer indício de que os lucros obtidos pela CAPRI foram distribuídos em favor da DELTA e de seus sócios, os quais afirma não comporem o quadro societário da CAPRI. Aduz tratar-se de evidente contrassenso presumir que a DELTA, ora impugnante, obtém qualquer vantagem nas vendas realizadas pela CAPRI, sendo indevida sua responsabilização pelos débitos.

Em seguida, contesta a desconsideração na contabilidade da empresa DELTA, dos tributos recolhidos pela empresa CAPRI e a adoção da mesma base de cálculo para o PIS, Cofins, IRPJ e CSLL, sem as deduções instituídas em Lei e jurisprudência do STF, argumentando que:

Evidentemente que a desconsideração da empresa CAPRI e atribuição à DELTA do lucro/faturamento da CAPRI, não transfere apenas os débitos, mas também os créditos e deduções inerentes a comercialização das mercadorias a ser apurada no Regime do Lucro Real, sob pena de configuração de confisco.

Conforme é cediço, no regime de apuração do Lucro Real o PIS, COFINS e o ICMS não compõem a base de cálculo da CSLL e IRPJ e ainda, conforme entendimento proferido no RE 504.706 do STF, o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e COFINS.

Acrescenta que:

Inclusive a DELTA, ora impugnante, possui sentença proferida em sede de Mandado de Segurança na qual foi conferido o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, conforme documento em anexo.

Não o bastante, conforme é de conhecimento do Auditor Fiscal, a empresa CAPRI realizou o pagamento do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ sob o regime de apuração de Lucro Presumido, razão pela qual na apuração do suposto débito, deveria o Auditor Fiscal, deduzir os valores pagos pela empresa CAPRI, sob pena de caracterização de bis in idem, visto que os mesmos tributos estariam incidindo duas vezes sobre a renda/lucro/faturamento, razão pela qual o auto de infração é nulo. Conforme estimativas abaixo.

Diz que a empresa CAPRI pagou R\$ 164.422,63 a título de PIS/Pasep, mencionando ainda o RE 504.706 do STF, para sustentar que:

excluindo o ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS dos valores apontados pelo Auditor Fiscal, resulta base de cálculo de R\$ 19.354.082,75, sobre a qual aplicando a alíquota de 1,65%, resultaria em caráter de PIS/PASEP o importe de R\$ 319.342,37, sobre o qual se deduz o valor pago pela CAPRI no regime de lucro presumido, resultando o tributo PIS supostamente devido no importe de R\$ 154.919,74, o que torna nulo o auto de infração, visto que o lançamento esta

eivado de irregularidades e incongruências, caracterizando exação fiscal excessiva e indevida.

adotando a mesma base de cálculo do PIS, no valor de R\$ 19.354.082,75 para a incidência da alíquota de 7,6% da COFINS, resulta o valor de R\$ 1.470.910,29, sobre o qual se deduz o valor pago pela CAPRI no regime de lucro presumido no importe de R\$ 758.873,61, resultando o tributo COFINS supostamente devido no importe de R\$ 712.036,68, o que torna nulo o auto de infração, visto que o lançamento esta eivado de irregularidades e incongruências, caracterizando exação fiscal excessiva e indevida.

Demonstra os valores por ele apurados como segue:

EMPRESA: DELTA INDÚSTRIA CERÂMICA LTDA. APURAÇÃO PIS / COFINS ANO: 2013	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	TOTAL
VENDAS DA DELTA PARA CAPRI	-392.704,11	-600.642,63	-1.036.136,85	-1.205.378,25	-1.006.915,56	-1.000.173,79	-1.327.571,00	-1.496.890,65	-1.472.354,43	-1.421.513,15	-1.480.234,78	-1.162.921,65	-13.502.346,87
VENDAS CAPRI PARA CLIENTES	1.052.862,75	1.637.969,97	2.690.515,09	3.197.705,95	2.759.459,09	2.664.267,17	2.554.234,32	3.879.068,72	3.808.649,66	3.555.817,49	3.783.573,83	3.004.584,05	34.588.709,09
ICMS 12%	-47.124,35	-72.076,94	-124.336,32	-144.645,20	-120.721,63	-120.020,68	-159.309,33	-179.602,76	-176.683,51	-170.581,14	-177.627,99	-139.550,62	-1.632.279,47
BASE DE CÁLCULO	613.034,29	965.250,40	1.530.044,91	1.847.683,49	1.632.721,90	1.544.072,70	1.067.354,99	2.202.775,31	2.159.601,72	1.963.723,20	2.125.711,06	1.702.111,78	
PIS 1,65%	10.115,07	15.926,83	25.245,69	30.488,78	26.939,91	25.477,20	17.611,36	36.345,79	35.633,43	32.401,43	35.074,23	28.084,84	319.342,37
COFINS 7,60%	46.590,51	73.359,03	116.283,19	140.423,95	124.089,86	117.349,53	81.119,98	167.410,92	164.129,73	149.242,96	161.554,04	129.380,50	1.470.910,29
TOTAL PIS/COFINS APURADO	56.705,57	89.285,86	141.528,88	170.910,72	151.025,78	142.826,72	98.730,34	203.756,72	199.763,16	181.644,40	196.628,27	157.445,34	1.790.252,65
DAREFAS RECOLHIDOS:													
PIS CAPRI	2.532,14	3.013,25	5.739,85	6.524,43	11.651,14	13.302,94	16.125,32	18.252,60	18.534,90	22.051,52	20.449,26	23.145,29	164.422,63
COFINS CAPRI	12.148,35	13.907,33	26.491,61	43.958,89	53.774,48	61.398,16	74.424,55	84.242,75	85.545,69	101.775,25	94.381,19	105.824,38	758.873,61
TOTAL	14.780,49	16.920,58	32.231,45	53.483,31	65.425,61	74.701,10	90.549,87	102.495,34	104.080,59	123.827,77	114.830,44	129.969,68	923.296,24
TOTAL PIS/COFINS A RECOLHER	41.925,18	72.365,08	109.297,42	117.427,41	85.601,16	68.125,62	8.180,47	101.261,37	95.682,57	57.816,63	81.797,83	27.475,66	866.956,41

Destaca ainda que, na apuração do IRPJ e da CSLL deveriam ter sido deduzidos da base de cálculo, entre outros, o PIS, a Cofins e o ICMS, além de se considerarem os valores recolhidos pela empresa CAPRI e as devidas exclusões da base de cálculo para determinação do Lucro Real, afirmando que:

Conforme guias em anexo, a CAPRI recolheu o importe de R\$ 499.124,95 em caráter de IRPJ e o montante de R\$ 279.559,02 referente à CSLL, totalizando o valor de R\$ 778.686,97, valores que deveriam ser deduzidos dos supostos créditos do fisco em caráter IRPJ e CSLL supostamente devidos pela DELTA, na comercialização de mercadorias pela CAPRI, resultando no tributo supostamente devido no importe de R\$ 6.337.399,25, o que torna nulo o auto de infração, visto que o lançamento esta eivado de irregularidades e incongruências, caracterizando exação fiscal excessiva e indevida.

Os valores foram demonstrados na seguinte planilha:

EMPRESA: DELTA INDÚSTRIA CERÂMICA LTDA. IRPJ / CSLL - CALCULADOS PELO REGIME DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO ANO: 2013	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	TOTAL
BASE DE CÁLCULO	909.491,30	2.242.864,61	4.201.199,24	6.501.849,50	8.557.362,70	10.521.507,12	12.092.702,91	14.795.465,98	17.437.221,23	19.995.997,98	22.503.717,63	24.615.047,77	
CSLL A RECOLHER	81.854,22	120.003,60	176.250,03	207.058,61	184.998,19	176.773,00	141.407,52	243.248,58	237.757,97	221.269,91	234.694,77	199.109,71	2.215.444,30
IRPJ A RECOLHER	225.372,83	331.343,33	487.583,41	573.162,82	511.878,30	489.036,11	390.798,95	673.690,77	658.438,81	612.694,19	649.929,91	525.082,54	6.130.011,94
DAREFAS RECOLHIDOS:													
IRPJ DELTA	74.509,58	72.011,49	73.988,95	75.080,84	73.517,42	73.012,76	84.133,12	78.096,25	74.367,51	79.118,10	74.095,15	85.968,94	697.597,01
CSLL DELTA	27.643,45	28.644,14	27.356,90	27.749,02	27.188,27	27.004,59	31.007,92	28.834,65	27.492,30	29.202,52	27.394,25	24.360,13	331.775,24
IRPJ TRIMESTRAL CAPRI	0,00	0,00	30.093,53	0,00	0,00	103.339,83	0,00	0,00	183.250,66	0,00	0,00	202.431,72	499.124,94
CSLL TRIMESTRAL CAPRI	0,00	0,00	19.299,38	0,00	0,00	58.456,15	0,00	0,00	90.339,54	0,00	0,00	111.461,94	279.559,02
IRPJ A RECOLHER	144.631,95	251.758,38	397.305,59	470.065,11	403.585,15	375.474,22	257.354,99	538.745,47	526.971,52	465.473,90	512.652,26	389.258,57	4.733.289,18
CSLL A RECOLHER	49.889,70	88.244,14	139.131,04	163.228,74	138.118,08	127.082,95	82.996,85	183.119,24	178.623,77	154.637,45	172.512,68	128.525,41	1.604.110,04
TOTAL A RECOLHER	194.521,64	340.002,52	536.436,72	633.293,85	541.703,23	502.557,16	340.351,84	721.864,70	705.595,29	620.111,35	685.174,94	515.783,98	6.337.399,25

No mérito, defende que o fato de a empresa CAPRI não possuir funcionários e prestadores de serviço não caracteriza o cometimento de fraude, visto que a constituição de empresa não pressupõe a contratação de empregados, argumentando que os fretes das mercadorias vendidas pela CAPRI eram arcados pelos destinatários.

Assinala que o imóvel onde está domiciliada a CAPRI é utilizado para fins residenciais e comerciais “conforme alegado pelo proprietário do imóvel, o qual confirma que a sede da empresa CAPRI esta estabelecida em seu imóvel e, ainda, todos os documentos fiscais da empresa possuem o referido endereço da sede”, pelo que considera que os questionamentos da fiscalização estão respondidos, não passando de meras especulações.

Sustenta que nas vendas “à ordem” o “adquirente originário” solicita que a mercadoria seja entregue pelo vendedor a terceiro “destinatário físico”, sem que a mercadoria transite pelo seu estabelecimento, razão pela qual não precisaria ter galpões ou depósitos.

a DELTA emitia nota fiscal de remessa por conta e ordem ao destinatário físico (CFOP 6.923) e outra nota fiscal de remessa simbólica à CAPRI (CFOP 6.118), as quais acompanhavam a mercadoria. Portanto, a mercadoria era acompanhada de duas notas fiscais, conforme informado pelo Sr. Antonio Alaor Cadorini.

A empresa CAPRI por sua vez emitia nota fiscal de remessa por conta e ordem ao destinatário físico (CFOP 5.120), aperfeiçoando a triangulação, operação totalmente lícita e permeada de boa-fé!

Sendo assim, resta evidente o equívoco do Sr. Auditor Fiscal, o qual afirma veementemente que a mercadoria saía do Estado de São Paulo, acompanhada por uma nota fiscal emitida pela empresa DELTA e outra nota fiscal “emitida” pela CAPRI, simulando a entrega da mercadoria no estabelecimento da CAPRI, e essa por sua vez, simulava a entrega da mercadoria ao destinatário, quando na verdade as duas notas fiscais que acompanhavam a mercadoria eram emitidas pela DELTA, conforme acima explicitado e a CAPRI emitia uma terceira nota fiscal para circulação/simbólica da mercadoria dentro do estado de Minas Gerais, a fim de que fossem cumpridas todas as normas inerentes as obrigações principais e acessórias.

Questiona o significado da afirmativa da fiscalização de que a DELTA vende a mercadoria à CAPRI com preço reduzido, aduzindo que:

é comum as empresas baixarem ao máximo seus custos a fim de obter maiores lucros, adotando regimes de apuração de tributos que lhes possibilite diminuir a carga tributária de forma legal. Não existe qualquer proibição do sistema adotado pela CAPRI!

O auditor fiscal, não trouxe qualquer despesa não realizada imprescindível para o funcionamento da CAPRI ou qualquer despesa que a DELTA tenha arcado em favor da CAPRI, mais uma se limitando a fazer meras especulações.

Argumenta não ser possível presumir um planejamento tributário abusivo sem provas robustas, o que afronta o princípio da igualdade, acrescentando que:

Se a empresa CAPRI não tivesse como sócios o Sr. Luiz Antonio Ortigosa e Anna Liene Ortigosa, os quais são filhos dos sócios da empresa DELTA Indústria Cerâmica Ltda., certamente não seria atribuído à DELTA qualquer planejamento tributário abusivo ou não seria atribuído o lucro da CAPRI à DELTA, visto que são pessoas jurídicas com quadro societários diferentes, com sede em locais diferentes, não restando qualquer indício de transferência de receita, razão pela qual o auto de infração é improcedente.

Ataca a multa aplicada no percentual de 150% e “juros ilegais”, por extrapolarem os limites da razoabilidade e por terem evidente caráter confiscatório, colacionando julgado do STF, requerendo a redução da multa para 15% do valor do tributo.

É o relatório.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração e TVF, às fls. 5/46, e a Impugnação apresentada pela Recorrente, às fls. 6.692/6.708, a 4ª Turma da DRJ/BHE exarou o Acórdão nº 02-87.081, em 31/07/2018, às fls. 6.922/7.029, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário exigido, recorrendo de ofício face à exoneração parcial. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

NULIDADE.

A nulidade do lançamento restringe-se a hipóteses específicas, associadas a falhas procedimentais, com o objetivo sobretudo de assegurar o contraditório e a ampla defesa.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013

COMPENSAÇÃO.

A compensação de crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB deve observar o disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

DECISÕES DO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

As unidades da RFB deverão reproduzir em suas decisões o entendimento do STF manifestado em sede de julgamento com Repercussão Geral, mas somente após a manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

CRÉDITO JUDICIAL.

Tratando-se de direito a compensação reconhecido judicialmente, imprescindível o trânsito em julgado da decisão, conforme determina o artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

INDEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS DE OFÍCIO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A dedutibilidade dos tributos, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas não declaradas pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013

APURAÇÃO DA CSLL.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte****Do Recurso Voluntário**

A DELTA tomou ciência da sobredita decisão em **31/08/2018**, através da sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, às fls. 7.044. Indignada, protocolou, em **27/09/2018**, Recurso Voluntário, às fls. 7.047/7.066. Nessa quadra, citando doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais, repisou as argumentações carreadas na peça impugnatória e requereu a parcial reforma do acórdão atacado com base nas seguintes razões de fato e de direito abaixo sintetizados:

a) Das Preliminares

- i. **Da Ilegitimidade Passiva;** e
- ii. **Da Nulidade das Bases de Cálculo dos Autos de Infração – Não Inclusão de Tributos Pagos pela CAPRI - “Bis in Idem”.**

b) Do Mérito

- i. **Assevera que todas as acusações do Fisco relativas à inexistência de**

- determinados custos/despesas são meras especulações;**
- ii. **Combate as alegações do Fisco de irregularidades nas vendas “à ordem” realizadas pela DELTA e a empresa CAPRI;**
 - iii. **Questiona o significado da afirmativa da fiscalização de que a DELTA vende a mercadoria à CAPRI com preço reduzido;**
 - iv. **Alega que, embora tenha constado expressamente do Acórdão combatido, não restou caracterizado nos autos de infração que a CAPRI e a DELTA integram o mesmo Grupo Econômico;**
 - v. **Requer revisão do lançamento combatido; e**
 - vi. **Protestou em favor da revisão da multa de ofício aplicada de 150%;**
 - vii. **Alegou ilegalidade na aplicação dos Juros sobre a Multa de Ofício.**

É o Relatório

VOTO

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE

1.1 DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

1.2 DO RECURSO DE OFÍCIO

O Recurso Necessário deveu-se à exoneração de crédito tributário mais multa de ofício imputada, no montante de R\$ 4.248.370,22, por conseguinte em montante superior a R\$

2.500.000,00, nos termos da Portaria MF de nº 63, de 09/02/2017, vigente à época do julgamento proferido pela DRJ/BHE, conforme destacado no acórdão da decisão de piso, às fls. 6.922/7.029.

Entretanto, tal limite foi objeto de alteração pela Portaria MF nº 02/2023, que o fixou em R\$ 15.000.000,00 (principal + multa de ofício).

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que 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).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Considerando, portanto, o atual limite, o recurso de ofício não pode ser conhecido, nos termos do que consta na Súmula nº 103 deste Conselho:

SÚMULA CARF nº 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Por todo o exposto, **voto por não conhecer do recurso de ofício.**

2 DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN¹, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no

¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN².

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005³. Veja-se também a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

3 DAS PRELIMINARES

3.1 DA INTRODUÇÃO

A Recorrente alega que os autos de infração estão eivados de nulidade pelos motivos abaixo elencados:

- a) Ilegitimidade passiva da DELTA; e

² Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

³ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) Nulidade da base de cálculo – não inclusão de tributos pagos pela CAPRI - “*bis in idem*”.

Antes de aprofundarmos a análise individualizada dos apontados questionamentos, é salutar esclarecer que em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa esculpido no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal⁴, tem-se como dispositivo legal aplicável no âmbito da Administração Tributária o Decreto nº 70.235, de 1972, que versa a respeito do processo administrativo fiscal e do julgamento do contencioso (PAF), por conseguinte, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999).

A par disso, observa-se que consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972⁵, a fase processual da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva da exigência e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária. Neste ponto, merece citação a Súmula CARF nº 162⁶, estabelecida nos termos do art. 123, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, através da qual se denota que **só a partir do protocolo da impugnação se instaura o direito ao contraditório e a ampla defesa**.

Ainda, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972⁷, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II). Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o art. 60, do assinalado dispositivo.

⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

⁵ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

⁶ **Súmula CARF nº 162**: O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

⁷ Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Feita a introdução, segue análise dos pleitos de nulidade arguidos pelos Responsáveis Tributários.

3.2 DA ILEGITIMIDADE PASSIVA

No que diz respeito a este pleito, a DELTA, repisando idênticos argumentos carreados na peça impugnatória, alegou que é ilegítima a sua eleição como Sujeito Passivo, visto que caberia exclusivamente a CAPRI, pois se trata de empresa ativa, que possui personalidade jurídica e está diretamente atrelada aos fatos delineados pelo FISCO. Ademais, a DELTA não compõe Grupo Econômico com a CAPRI, tampouco faz parte do seu quadro societário ou exerce qualquer controle.

Arrematou asseverando que (...) *trata-se de evidente contrassenso presumir que a empresa DELTA, ora recorrente, obtém qualquer vantagem nas vendas realizadas pela CAPRI, razão pela qual a inclusão da empresa DELTA, ora impugnante, para responder aos supostos débitos objeto do presente auto de infração é totalmente indevida, restando patente a improcedência do auto de infração em face da DELTA.*

Neste tema, **irretocável a decisão atacada.** Vejamos.

Inicialmente, impende registrar que vamos nos ater exclusivamente ao pleito preambular de ilegitimidade passiva, sem nos aprofundar na questão meritória que será analisada em momento oportuno. Nessa quadra, é essencial trazermos excertos do TVF onde o Agente Fiscal justifica a eleição da Recorrente como Sujeito Passivo e, por conseguinte, estabelece os limites de atuação deste relator:

*5-Considerando todo o exposto nesse relatório verifica-se que: A DELTA "vende" para a CAPRI com preço "reduzido" e a CAPRI "vende", os mesmos produtos, para os comerciantes com "preço cheio". No entanto, os respectivos custos e despesas permanecem todos na DELTA e esta as utiliza na apuração do seu lucro real. Por outro lado, a CAPRI "vende" com "preço cheio" com despesas bastante irrisórias. Essa, optando pelo critério do lucro presumido (coeficiente de presunção 8%) reduz artificialmente o lucro na operação de venda. Dessa forma, a DIFERENÇA do "preço cheio" praticado pela CAPRI e o preço "reduzido" de "venda" da DELTA para a CAPRI, de fato, funciona como uma transferência de receita da DELTA para CAPRI, sem as transferências dos respectivos custos e despesas, materializando um planejamento tributário fraudulento abusivo. Esse fato, nós afirmamos que houve, em tese, CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, com base no Art. 2º, Inciso I, da Lei 8.137/90, quando a empresa DELTA, realizou, em tese, um planejamento tributário fraudulento abusivo ao tentar ludibriar o fisco. **A apuração do crédito tributário do ano calendário de 2013, deve ser lançada de ofício na empresa***

DELTA, já que a CAPRI nunca existiu de fato e somente foi criada para aquele fim. (g.n.)

Observa-se, pelo cenário esboçado por todos os elementos coletados pela Fiscalização, que restou claro para esta que a **DELTA e a CAPRI são uma única empresa**, em virtude da segunda nunca ter existido de fato, sendo criada juridicamente, estritamente, para redução da carga tributária, situação que denominou de “*planejamento tributário fraudulento abusivo*”, fundamento essencial para concretização da autuação na DELTA.

Inclusive, de acordo com a transcrição abaixo, essa foi a linha intelectual corroborada pelo Aresto combatido razão da nossa ratificação:

“Ocorre que seria um total contrassenso fundamentar o lançamento na inexistência de fato de uma empresa e ao mesmo tempo apontá-la como sujeito passivo da obrigação tributária. Ressalte-se que eventual acatamento das alegações da defesa a respeito da falta de comprovação das acusações fiscais – que serão enfrentadas adiante, na análise do mérito do lançamento – implicaria o cancelamento dos Autos de Infração por improcedência e não por ilegitimidade passiva da interessada, até porque, se afastados os fundamentos de fato da exigência fiscal, não se configuraria qualquer descumprimento de obrigações tributárias por parte de nenhuma das mencionadas empresas.”(g.n)

Ora, como muito bem pontuado pelo Acórdão atacado, caso o colegiado decida pela improcedência das acusações fiscais, não há qualquer descumprimento de obrigação tributária por parte da CAPRI, por conseguinte, certamente estaremos diante de provimento do recurso voluntário sob o ponto de vista de mérito e não da preliminar de ilegitimidade passiva como pretendido pela Defesa.

Dessa forma, **pugno no sentido de rejeitar a arguição de ilegitimidade passiva.**

3.3 DA NULIDADE DA BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DE TRIBUTOS PAGOS PELA CAPRI - “BIS IN IDEM”.

Neste tópico, a Recorrente protestou em favor da declaração de nulidade da autuação visto que a base de cálculo levantada pela Fiscalização não teria fundamento jurídico (...) *e vai de encontro às normas que instituem os tributos e suas bases de cálculo, deixando de considerar valores de tributos comprovadamente pagos, conforme reconhecido pela 4ª Turma da DRJ/BHE e ainda, está em desacordo ao entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, restando evidente a nulidade do auto de infração, eivado de irregularidades e incongruências, caracterizando exação fiscal excessiva e indevida, razão pela qual o auto de infração é nulo.*

Com todas as vênias, **mais uma vez equivoca-se a Defesa.** A saber.

Segundo ressaltamos na introdução, a declaração de nulidade de ato administrativo – lançamento ou decisão – só é possível vislumbrar em duas situações: se lavrado por agente incompetente ou configurar cerceamento do direito de defesa. Nessa linha, de pronto, podemos afirmar que, no caso em exame, **não se evidencia motivos capazes e suficientes para decretar a nulidade dos Autos de Infração guerreados**, uma vez que foram lavrados por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. Assim, contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

Dessarte, eventuais irregularidades, incorreções e omissões, que resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, devem ser sanadas, mas não importarão em nulidade. Inclusive, na espécie, registro o mérito do pleito relativo à revisão das bases de cálculo dos lançamentos será apreciado em momento oportuno, **consoante reconhecido pela Defesa, os tributos comprovadamente recolhidos pela CAPRI, pela forma de tributação do Lucro Presumido, foram reconhecidos pela decisão a quo**, mantendo a coerência, que pairou no lançamento e julgamento de primeira instância, que a DELTA e a CAPRI se tratava de uma única empresa.

Ante o exposto, **entendo que é de rigor o afastamento da preliminar de nulidade dos autos de infração atacados.**

4 DO MÉRITO

4.1 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1.1 DOS FATOS

Em breve síntese, conforme se extrai do TVF, às fls. 36/46, a Autoridade Fiscal concluiu que a Recorrente realizou um planejamento tributário abusivo ao reduzir indevidamente o Lucro Real mediante transferência das receitas tributáveis para outro contribuinte, do mesmo grupo econômico, a CAPRI, resultando no recolhimento a menor dos tributos administrados pela RFB. Tal ilação foi abalizada após análises das contabilidades da DELTA e da CAPRI, oitiva dos prepostos e, notadamente, realização de diligência no domicílio tributário da CAPRI, que levou à seguinte conclusão:

5-Considerando todo o exposto nesse relatório verifica-se que: A DELTA "vende" para a CAPRI com preço "reduzido" e a CAPRI "vende", os mesmos produtos, para os comerciantes com "preço cheio". No entanto, os respectivos custos e despesas permanecem todos na DELTA e esta as utiliza na apuração do seu lucro real. Por outro lado, a CAPRI "vende" com "preço cheio" com despesas bastante irrisórias. Essa, optando pelo critério do lucro presumido (coeficiente de presunção 8%)

*reduz artificialmente o lucro na operação de venda. Dessa forma, a DIFERENÇA do "preço cheio" praticado pela CAPRI e o preço "reduzido" de "venda" da DELTA para a CAPRI, de fato, funciona como uma transferência de receita da DELTA para CAPRI, sem as transferências dos respectivos custos e despesas, materializando um **planejamento tributário fraudulento abusivo**. Esse fato, nós afirmamos que houve, em tese, CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, com base no Art. 2º, Inciso I, da Lei 8.137/90, quando a empresa DELTA, realizou, em tese, um planejamento tributário fraudulento abusivo ao tentar ludibriar o fisco. A apuração do crédito tributário do ano calendário de 2013, deve ser lançada de ofício na empresa DELTA, já que a CAPRI nunca existiu de fato e somente foi criada para aquele fim. (g.n.)*

Partindo deste racional, no que tange à apuração do valor tributável e a constituição do crédito tributário combatido, assim aduziu a Fiscalização:

*1-A DIFERENÇA entre o "preço cheio", praticado na CAPRI e o "preço reduzido" praticado na DELTA, **deve ser adicionada ao lucro real da DELTA**, visto que, todos os custos e despesas correspondentes, permaneceram na DELTA e foram por ela aproveitados. Em anexo, apresento a planilha intitulada "DIFERENÇAS A SEREM TRIBUTADAS, demonstro esses valores.*

*2-Está sendo lavrado o AUTO DE INFRAÇÃO, para o lançamento de ofício, dos tributos devidos na apuração dessas **DIFERENÇAS com base no lucro real auferido pela DELTA no ano calendário de 2013.** (g.n.)*

Indignada, a Recorrente impugnou protestando em favor do cancelamento da autuação, visto que:

- a) Não obteve qualquer vantagem nas vendas realizadas pela CAPRI, tampouco seus sócios compõem o quadro societário ou obtiveram lucros distribuídos desta;
- b) O fato da CAPRI (...) *não possuir funcionários e prestadores de serviço não caracteriza o cometimento de fraude, visto que a constituição de empresa não pressupõe a contratação de empregados, argumentando que os fretes das mercadorias vendidas pela CAPRI eram arcados pelos destinatários;*
- c) O imóvel que está domiciliada a CAPRI é utilizado para fins comerciais e residenciais, portanto, as conclusões da Fiscalização não passam de meras especulações;
- d) As vendas realizadas pela CAPRI se conformam no modo "à ordem", no qual o "adquirente originário" solicita que a mercadoria seja entregue pelo vendedor a terceiro "destinatário físico", sem que a mercadoria transite pelo seu estabelecimento, razão pela qual não precisaria ter galpões ou depósitos;
- e) No tocante a afirmativa do Fisco de que a DELTA vendia mercadoria para CAPRI com preço reduzido, assevera que (...) *é comum as empresas baixarem ao máximo seus custos a fim de obter maiores lucros, adotando regimes de apuração de tributos que lhes possibilite*

diminuir a carga tributária de forma legal. Não existe qualquer proibição do sistema adotado pela CAPRI! e

- f) O Agente Fazendário presumiu a existência de um planejamento tributário abusivo, contudo sem provas robustas, pois se os sócios da CAPRI não fossem filhos dos sócios da Recorrente, (...) *certamente não seria atribuído à DELTA qualquer planejamento tributário abusivo ou não seria atribuído o lucro da CAPRI à DELTA, visto que são pessoas jurídicas com quadro societários diferentes, com sede em locais diferentes, não restando qualquer indício de transferência de receita, razão pela qual o auto de infração é improcedente.*

O Aresto combatido manteve em parte a autuação – foram considerados os tributos declarados e recolhidos pela CAPRI pela sistemática do Lucro Presumido - por entender que restou configurado o apontado planejamento tributário abusivo, abalizado nas seguintes motivações:

- a) Constatação de relação familiar intrincada ao apreciar os quadros societários da Recorrente, de seu maior cotista a DELTA ADMINISTRAÇÃO e PARTICIPAÇÕES LTDA e da CAPRI, resumindo (...) *os sócios da CAPRI, Ana Liene Ortigosa e Luiz Antonio Ortigosa, juntamente com seus pais, Luiz Ortigosa e Conceição Aparecida Pastori Ortigosa, além de Celise Elene Ortigosa, são os proprietários da empresa Delta Administração e Participações Ltda., que, por sua vez, detém 99,95% das cotas da DELTA COM. DE MATERIAIS CERÂMICOS (autuada), restando claro que as três empresas integram o mesmo grupo econômico, pertencente à família Ortigosa. Quanto à afirmativa da defesa de que a CAPRI não teria distribuído lucros para seus sócios, não é o que se constata do exame da DIPJ da empresa relativa ao exercício de 2014, a qual registra a distribuição, em 2013, de dividendos no valor total de R\$ 9.481.979,12 (fls. 66), aproximadamente 28% de seu faturamento; e*
- b) Após analisar todos elementos e constatações constante dos autos, concluiu (...) *que a CAPRI constituía mero desmembramento contábil de parte das receitas auferidas pela DELTA, que se utilizava da CAPRI com o fim exclusivo de registrar uma parcela de suas vendas, arcando com todos os custos e despesas inerentes à comercialização dos produtos, reduzindo dessa forma artificialmente suas bases tributáveis, enquanto a CAPRI, por sofrer uma carga tributária menor, tinha, fraudulentamente, aumentadas as suas bases de cálculos.*

A Recorrente atravessou peça recursal repisando os argumentos trazidos na fase impugnatória e requereu a parcial reforma do acórdão atacado com base nas seguintes razões de fato e de direito abaixo sintetizados:

- a) Reforça o argumento de que todas as acusações do Fisco relativas à inexistência de determinados custos/despesas são meras especulações, pois não caracteriza o cometimento de fraude. Ademais não havia qualquer omissão ou simulação, posto que seu domicílio tributário era conhecido, os fretes das mercadorias vendidas pela CAPRI eram arcados pelos destinatários, bem como nenhuma empresa é obrigada a contratar para se tornar regular;

- b) Repete a contestação relacionada às alegações do Fisco de irregularidades nas vendas “à ordem” realizadas pela DELTA e a empresa CAPRI, justificando a desnecessidade da CAPRI de ter galpões ou depósitos e a regularidade das transações comerciais comentadas;
- c) Alega que é infundada a afirmativa da fiscalização de que a DELTA vende a mercadoria à CAPRI com preço reduzido, sustentando que (...) *não é possível interpretar o sentido de “preço reduzido”. Seria a alegação de que a CAPRI possuía poucas despesas ou a DELTA estaria vendendo as mercadorias por preço abaixo do valor de mercado?*
- d) Assevera que o Fisco presumiu que houve planejamento tributário abusivo ou fraude exclusivamente em razão da CAPRI e a DELTA serem pertencentes a membros da mesma família, ilação que afronta o princípio da igualdade inculcado no art. 150, II, da CF88, visto que (...) *a empresa DELTA vende mercadorias para todo o Brasil às empresas que adotam diversos regimes de tributação e nem por isso a DELTA é responsável pelo maior ou menor lucro de suas clientes ou maior ou menor arrecadação de tributos pelo Estado; e*
- e) Argumenta que, embora tenha constado expressamente do Acórdão combatido, não restou caracterizado nos autos de infração que a CAPRI e a DELTA integram o mesmo Grupo Econômico, posto que:
- i. Não se vislumbra no caso em tela, consoante consolidado nos Tribunais Superiores, os elementos essenciais para caracterização: controle por uma sociedade sobre todas as demais; e que este esteja fundado na titularidade de ações ou de cotas ou, ainda, mediante acordo entre os sócios, desse modo, entre a CAPRI e a DELTA não existe subordinação empresarial;
 - ii. Nem sob o prisma legal há o Grupo Econômico, seja à luz da Lei das Sociedades Anônima, em especial o preceituado nos arts. 243 a 278, ou nos termos da IN RFB nº 971/2009, tampouco segundo jurisprudência preponderante; e
 - iii. (...) *Portanto existem vários critérios para se reconhecer um grupo econômico e claramente a CAPRI e DELTA, ora recorrente, não se enquadram neles. (...) Reitere-se que, a mera indenidade de sócios não caracteriza grupo econômico, conforme constou no V. Acórdão.*

Feito o resumo dos fatos, no tópico seguinte, apreciaremos o acórdão recorrido calcados nos argumentos apresentados pelas partes e nos entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais que ladeiam o tema.

4.1.2 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO

Na espécie, basicamente, o que se discute é se a constituição de duas empresas, a DELTA – Recorrente –, que, notadamente no que nos interessa, fabrica pisos e revestimentos cerâmicos, e a CAPRI, que comercializa apenas os produtos produzidos pela DELTA, seria ou não uma construção artificial, ou seja, se as duas pessoas jurídicas seriam, na realidade, uma só

sociedade empresária, e que teria se segregado, unicamente, com a finalidade de buscar uma indevida redução de tributos.

Admito que nessas situações toda análise está calcada nos indícios coletados, os quais, a depender da perspectiva em que são interpretados, podem levar a diferentes direções. Entretanto, sempre há um fator resolutivo, um magneto que atuará de forma hegemônica no sentido de gerar uma força atrativa sobre os indícios possibilitando emergir uma convicção.

No âmbito tributário, naturalmente, o polo de atração reside em evidenciar se o propósito das decisões empresariais tomadas e as consequentes ações empreendidas – em outras palavras, o planejamento tributário perpetrado - foi preponderantemente marcado pela economia tributária.

Nessa quadra, indubitavelmente a Lei Magna, ao dispor sobre a ordem econômica e financeira e os princípios gerais da atividade econômica, preceituou no parágrafo único, do art. 170, que é *assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei*. Neste espaço de liberdade assegurado ao Contribuinte, insere-se o planejamento tributário no plano constitucional como prerrogativa individual, ou seja, como uma espécie de aptidão reconhecida juridicamente aos indivíduos para administrarem a sua propriedade no sentido que melhor entenderem, entretanto, ladeada por uma zona de licitude que a ordem jurídica lhes garante.

Em outras palavras, tal liberdade é norteada pelos princípios fundamentais, não por acaso estabelecidos no art. 1º, da CF/88, designadamente os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Todavia, vislumbramos casos em que a livre iniciativa, de modo desvirtuado, serve de fundamento para cancelar construções societárias totalmente descontextualizadas, culminando em segregações de empresas que visam deliberadamente o afastamento ou redução da obrigação de pagar tributos.

Nesse diapasão, a livre iniciativa não consiste em um direito ilimitado, uma vez que se submete a outros valores tutelados pelo Estado Democrático de Direito. Melhor dizendo, o constituinte não a posicionou como um direito superior, inalcançável aos outros tutelados pelo sistema jurídico, podendo ser exercido sem ter que prestar contas ao Estado e à sociedade.

Aqui, é salutar transcrever insigne doutrina sobre o assunto⁸:

*A construção do Estado Democrático de Direito, anunciado pelo art. 1º, passa por custos e estratégias que vão além da declaração de direitos. Não há Estado Social sem que haja Estado Fiscal, são como duas faces da mesma moeda. Se todos os direitos fundamentais têm, em alguma medida, uma dimensão positiva, todos implicam custos. Conforme salientam Holmes e Sunstein, **nenhum direito é apenas o direito de ser deixado só pelo poder público. (...) Logo, levar direitos a sério exige que seus custos também sejam levados a sério. (g.n.)***

⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1365.

Com base nesse racional, concordamos que faz parte do interesse do Estado promover a livre iniciativa, a qual propiciará a produção econômica em prol de fomentar a principal fonte de recursos estatal, a arrecadação voluntária dos tributos. Destarte, a legislação tributária possibilita que o contribuinte, desde que respeitados os parâmetros legais, eleja o regime de tributação que melhor aprover às suas atividades – por exemplo, a pessoa física pode optar por apresentar a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física - DIRPF completa ou simplificada, já a pessoa jurídica tem acesso a um maior espectro de regimes de tributação -.

Nesse ponto é pertinente o questionamento: **Por que a pessoa jurídica tem tratamento mais favorável pelo Estado?** Justamente em razão da premissa de ser uma mola propulsora para o desenvolvimento e geração de emprego e renda, possibilitando, através de um círculo virtuoso, maiores arrecadações de tributos para o próprio Estado. Por isso, está sempre em voga a discussão sobre regimes de tributação diferenciados para a pessoa jurídica.

Dessa forma, quando nos deparamos com atitudes no sentido de utilizar permissivos legais em favor de desvirtuar o instituto da pessoa jurídica objetivando, por exemplo, gerar despesas fictícias, ou realizar segregação de empresas visando buscar enquadramento em regimes de tributação diferenciado, **DEVEMOS CONDENAR** uma vez que consiste em afronta ao sistema tributário e às premissas que autorizam tratamentos tributários menos onerosos para determinados contribuintes, no caso, pessoa jurídica.

Em outros termos, trata-se de operações sem propósito comercial, nas quais o Sujeito Passivo, quando questionado, não logra êxito em demonstrar que a negociação envolveu outros motivos de natureza econômica, além da mera redução tributária. Ou seja, não é possível enxergar uma lógica econômica, uma razão comercial que justifique a execução, salvo exclusivamente a desoneração tributária, em flagrante desrespeito aos princípios da boa-fé e da função social da empresa.

Em síntese, a livre organização sempre estará circunvalada por limites estabelecidos segundo o grau de lesão imposto à sociedade. Quer dizer, o modelo liberal, *laissez-faire*, que visava blindar integralmente as liberdades individuais contra as ações do temido Estado intervencionista, foi submetido a diversas revisões, no decorrer da história, exatamente em benefício de se adequar às necessidades da sociedade. Nessa senda, há muito exige-se uma atuação estatal mais presente, em maior ou menor grau, a depender da corrente econômica e/ou política, mas é incontestável que a cobrança de tributos é contraprestação necessária e indispensável para que os entes estatais possam desenvolver suas atividades.

Assentado nessa inteligência, ao analisarmos o caso concreto, de pronto, podemos destacar que grande parte dos indícios apresentados pela ação fiscal são **incontroversos**, em especial, no que toca à CAPRI: (i) faturamento anual, em 2013, superior a 34 milhões, exclusivamente decorrente da venda de produtos fabricados pela Recorrente; (ii) não possuía funcionário; (iii) não contabilizou qualquer valor a título de despesas básicas com água, luz, internet, telefone e aluguel ou qualquer outra, salvo as relativas à tributos, honorários contábeis,

despesas bancárias e com compras de mercadorias; (iv) não detinha ativo permanente, quer dizer, não possuía a mínima estrutura física ou patrimonial, e o domicílio fiscal era em um imóvel residencial, cedido a título gratuito, localizado na cidade de Elói Mendes, em Minas Gerais, pertencente ao Sr. Antônio Alaor Caldorini; (v) os sócios fazem parte do quadro societário da DELTA ADMINISTRAÇÃO e PARTICIPAÇÕES LTDA, sócia majoritária da Recorrente; e (vi) mesmo contador.

Ainda na linha do incontestável, em 31/12/2013, muito diferente da CAPRI, conforme DIPJ 2024, às fls. 6.723/6.796, a Recorrente possuía um ativo imobilizado superior a R\$ 80 milhões, inclusos edifícios, construções, equipamentos, veículos e instalações comerciais e industriais, e apresentou gastos com empregados da ordem de R\$ 30 milhões, receita líquida de R\$ 195 milhões e lucro líquido de R\$ 2,5 milhões.

De outro giro, o que é **controverso** é a direção que devem convergir. De acordo com o acórdão recorrido, ratificando a ilação da Fiscalização, são indícios que lastreiam a concepção de que houve uma construção artificial, um planejamento tributário abusivo, visto que as duas empresas, em verdade, são uma só e foram segregadas apenas para viabilizar uma redução indevida de tributos. Já a Contribuinte advoga que não forma grupo econômico com a CAPRI, tampouco faz parte do seu quadro societário ou obteve qualquer vantagem com as suas vendas de mercadorias. Ademais, não há qualquer irregularidade na constituição da CAPRI e na forma como exerce sua atividade e realiza as transações negociais.

Em suma, trata-se de situação em que se mostra inevitável averiguar a **força motriz** que, efetivamente, impulsionou a decisão de uma empresa do porte da Recorrente (que apurava seu lucro pela sistemática do Lucro Real) modificar a lógica de suas vendas, arcando com todos os custos e despesas inerentes à produção e comercialização, inserindo a CAPRI (optante pelo Lucro Presumido) no circuito – que, repito, só transacionava produtos da DELTA –, embora, registro fato incontroverso, na prática, encaminhava os produtos de sua sede no Estado de São Paulo diretamente aos comerciantes varejistas sediados no Estado de Minas Gerais, sem qualquer participação física ou operacional por parte da CAPRI (cujo domicílio tributário era em Minas Gerais), salvo a emissão da nota fiscal para acompanhar a mercadoria.

Compulsando com maior acuidade os elementos constantes dos autos, prestando especial atenção aos detalhes e fundamentos que lastrearam as argumentações das partes, observa-se que a Recorrente dedica bastantes laudas da sua Defesa intencionada a delinear os aspectos operacionais atinentes as operações de venda da CAPRI, as quais, sob sua ótica, justificam os indícios incontroversos, nomeadamente: ausência de funcionários, patrimônio e despesas básicas. Entretanto, não há uma única linha ou argumento verossímil a justificar que, além da cristalina redução tributária, havia substância econômica na operação, isto é, existia propósito comercial quando vendia as mercadorias que produzia, obtendo um lucro menor, para CAPRI e está, com exclusividade, as revendia aos comerciantes mineiros por valor superior, contudo, a DELTA (Recorrente) arcando integralmente com todas as fases: produção, comercialização e entrega!!!

Ainda quanto ao aprofundamento, causa-me espécie a afirmação da Recorrente de que não formava um grupo econômico com a CAPRI ou detinha qualquer relação, todavia, segundo sinalado, ao consultarmos as peças recursais **é indubitável que detinha pleno domínio, conhecimento minucioso, das operações realizadas pela CAPRI!!!**

Inclusive, reforça a sobredita percepção a transcrição de declaração do Sr. Antônio Alaor Caldorini, conforme apontado proprietário do imóvel eleito como domicílio tributário da CAPRI, colhida pela Fiscalizada:

que a gerência da DELTA solicitou utilizar o endereço de sua residência como sede de uma nova empresa, apenas como endereço - a CAPRI MATERIAIS CERÂMICOS LTDA - que a CAPRI seria aberta apenas para comercializar os produtos do grupo DELTA em Minas Gerais e receber correspondências; que a partir da criação da CAPRI, os produtos do Grupo DELTA, vinham do Estado de São Paulo, acompanhados de duas notas fiscais, uma emitida pela DELTA, outra pela CAPRI e eram entregues diretamente no comércio varejista de Minas Gerais, sem passar pelo endereço sede da CAPRI, em Elói Mendes. (g.n.)

Ou seja, o Sr. Antônio - registro empresário, comerciante de materiais de construção e proprietário da empresa CADORINI MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA - certamente só aceitou a incumbência de ceder sua residência como domicílio tributário da CAPRI justamente porque **a solicitação partiu da gerência da DELTA**, em atenção ao estratagema de minimizar os gastos atrelados aos resultados cuja tributação era menos onerosa.

Neste ponto, é salutar nos atermos ao seguinte protesto da Recorrente que de certa forma representou o fechamento das suas argumentações no que tange ao tema:

Por outro lado, a empresa DELTA vende mercadorias para todo o Brasil às empresas que adotam diversos regimes de tributação e nem por isso a DELTA é responsável pelo maior ou menor lucro de suas clientes ou maior ou menor arrecadação de tributos pelo Estado.

(...)

Se a empresa CAPRI não tivesse como sócios o Sr. Luiz Antonio Ortigosa e Anna Liene Ortigosa, os quais são filhos dos sócios da empresa DELTA Indústria Cerâmica Ltda., certamente não seria atribuído à DELTA qualquer planejamento tributário abusivo ou não seria atribuído o lucro da CAPRI à DELTA, com sede em locais diferentes, não restando qualquer indício de transferência de receita, razão pela qual o auto de infração é improcedente.

Indiscutivelmente, tal arremate seria plenamente razoável se estivéssemos perante, mesmo envolvendo apenas empresas familiares, de situação em que o propósito comercial e econômico, além da elisão fiscal, estivessem ostensivos, quer dizer, atendessem a uma estratégia de negócios do grupo DELTA, por exemplo, de preponderância no mercado mineiro. Dito de outro modo, a questão não reside pura e simples no fato da CAPRI ter sido constituída pelos filhos dos

sócios da Recorrente, pois, caso se concretizasse nos citados termos, a essência da liberdade negocial, sob a perspectiva dos fundamentos da Lei Maior, restaria atendida.

Todavia, **com todas as vênias ao esmero da Defesa, não é o que se avista nos autos.**

No presente caso, resta cristalino que, conforme muito bem pontuou o Aresto combatido, (...) **a CAPRI constituía mero desmembramento contábil de parte das receitas auferidas pela DELTA, que se utilizava da CAPRI com o fim exclusivo de registrar uma parcela de suas vendas, arcando com todos os custos e despesas inerentes à comercialização dos produtos, reduzindo dessa forma artificialmente suas bases tributáveis, enquanto a CAPRI, por sofrer uma carga tributária menor, tinha, fraudulentamente, aumentadas as suas bases de cálculos. (g.n.)**

Resumidamente, sem sombras de dúvidas, na espécie todos os indícios convergem no sentido de concluir que estamos diante de um **planejamento tributário abusivo** – a Recorrente e a CAPRI consistem em uma única empresa -, arquitetado pela DELTA que, se valendo de regime de tributação diferenciado (concentrou o registro contábil de todos os custos e despesas, submetendo-se ao Lucro Real, e transferiu parte da base tributável para CAPRI, optante pelo Lucro Presumido), visou, exclusivamente, reduzir indevidamente a carga tributária e causar prejuízo aos Cofres Públicos. E conforme vimos, não se conteve em buscar o “melhor dos mundos”, dado que articulou sem gerar novos custos/despesas, resumindo, **O GANHO OBTIDO COM A REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO FOI PLENO (100%)!!!**

E vale dizer: quem a Autoridade Fiscal, diante da ilação de que as duas empresas funcionavam como se fosse uma empresa apenas, elegeu com sujeito passivo direto? **Precisamente a DELTA.** O teste da realidade demonstra que não poderia ter sido mais acertada a qualificação do sujeito passivo da autuação.

Diante do exposto, **oriento meu voto no sentido de manter irretocável o acórdão contestado.**

4.2 DA REVISÃO DOS LANÇAMENTOS

Quanto a este tópico, a Defesa, em ambas as instâncias, alegou que, na hipótese de manutenção da autuação, devem ser revistos os lançamentos ajustando as bases de cálculo dos tributos e contribuições autuados, nos termos da legislação vigente e jurisprudência do STF, visto que, ao desconsiderar a existência da empresa CAPRI, atribuindo seu faturamento à DELTA, caberia ao Fisco transferir para esta todos os créditos, débitos e deduções inerentes à comercialização das mercadorias a serem apurados pelo Regime do Lucro Real, sob pena de configuração de confisco.

Destarte, padece de plausibilidade o Acórdão recorrido, uma vez que não considerou os valores de PIS e COFINS autuados e do ICMS destacado para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo regime do Lucro Real, sob o fundamento de que não estavam contabilizados e declarados, pois todos os tributos da Recorrente e da CAPRI foram devidamente escriturados, contabilizados e recolhidos.

Além disso, acrescenta que, conforme entendimento proferido no RE 504.706 do STF, o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. (...) **Inclusive a DELTA, ora recorrente, possui sentença proferida em sede de Mandado de Segurança na qual foi conferido o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, conforme documento em anexo.**

Conclui requerendo que os valores apurados sob o regime do Lucro Presumido pela CAPRI, que foram devidamente declarados e recolhidos, sejam deduzidos dos valores lançados em desfavor da Recorrente, pelo regime do Lucro Real.

Analisando os pleitos, **entendo que merecem, em parte, prosperar.** A saber.

Inicialmente, **no tocante ao requerimento para que sejam os valores de PIS e da COFINS lançados de ofício deduzidos na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL**, sem qualquer pretensão de inovar, permito-me valer dos fundamentos aduzidos pela ilustre Conselheira e ex-Presidente do CARF, Dra. Adriana Gomes Rêgo, no Acórdão nº 9101-002.996, os quais adoto:

Dúvida não há de que os tributos e contribuições, regra geral, são dedutíveis na apuração do lucro real e da base da CSLL segundo o regime de competência.

Entretanto, não é possível negar que este regime só é assegurado para as incidências devidamente contabilizadas e declaradas. Entendimento em contrário, com a devida vênia, significaria dar ao contribuinte, antecipadamente, o direito de deduzir como despesa os tributos por ele próprio sonogados, o que, em primeira análise, atenta contra o senso comum, senão à razoabilidade e à própria moralidade.

As exigências decorrentes lançadas de ofício (PIS e COFINS) são também passíveis de serem contestadas pelo sujeito passivo, até mesmo de forma (ou por argumento) independente do próprio IRPJ ou CSLL (tal como alguma específica decadência, ou isenção, ou erro de apuração), podendo os seus valores serem alterados ou até mesmo inteiramente cancelados, e por este motivo não podem eles ser deduzidos a priori, uma vez que a base de cálculo adotada no lançamento tributário não pode ser precária, nem condicionada à futura deliberação.

Não é atribuição da autoridade lançadora, portanto, reconhecer de ofício uma despesa que foi omitida da escrituração pelo próprio contribuinte. É pressuposto do direito à dedução de uma despesa do lucro real que esta despesa tenha sido escriturada.

Ademais, o reconhecimento antecipado ao contribuinte do direito à dedução da despesa, direito este que ele apenas poderá vir a ter quando de fato vier (e se vier)

a reconhecer a própria despesa (ou seja, a contribuição devida), pode gerar nefastos prejuízos à Fazenda Pública, ao passo que o procedimento adotado pelo fisco (de não deduzir as contribuições do IRPJ e da CSLL lançados de ofício) nenhum prejuízo traz a nenhuma das partes, conforme se passa a demonstrar.

Considere-se, para fins de simplificação de raciocínio, um lançamento por omissão de receitas que gere apenas lançamento de IRPJ (principal) e PIS (reflexo), e que as únicas questões litigiosas ainda pendentes digam respeito apenas (i) ao PIS, e (ii) no que toca ao IRPJ, apenas à dedutibilidade ou não, na sua apuração, do PIS lançado de ofício.

Neste contexto, considerando que a fiscalização não tenha abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (como se entende seja o correto), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), e considerá-la como despesa dedutível do IRPJ;

2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, há que se reconhecer que o lançamento de ofício do IRPJ não exigiu do contribuinte um único centavo a mais do que seria devido.

Portanto, qualquer que venha a ser a decisão administrativa acerca do lançamento de ofício do PIS, vê-se que nenhum prejuízo houve, em qualquer caso, quer ao contribuinte, quer ao Erário.

Por outro lado, considerando agora que a fiscalização houvesse abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (procedimento que se reputa incorreto, e sem base legal), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), porém obrigatoriamente teria de considerar esta despesa como indedutível do IRPJ, pois já a teria previamente abatido do lucro real antes mesmo de reconhecê-la. A par da dificuldade de controle, por parte da Fazenda Nacional, com relação a este procedimento, há um inegável risco, ao menos potencial, de utilização em duplicidade de uma mesma despesa, em detrimento da Fazenda Pública;

2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, resta então irreversivelmente caracterizado o prejuízo à Fazenda Nacional. Isto porque, neste caso, terá sido permitido ao contribuinte a dedução do lucro real de uma despesa imaterial, inexistente, que nunca foi (e nem será jamais) contabilizada. Dito prejuízo é irreversível pois não é possível às autoridades julgadoras o reformatio in pejus, de sorte que o lançamento de IRPJ terá sido irreversivelmente feito a menor que o devido.

(...)

Por todo o exposto, não se deve abater as contribuições lançadas de ofício da base de cálculo do IRPJ e da CSLL constituídos de ofício.

Em resumo, embora a legislação de regência preveja a dedução dos tributos e contribuições incidentes sobre vendas na apuração do lucro real e do valor ajustado da CSLL, tal permissivo é pertinente aos valores que foram apurados e confessados pela DELTA e pela CAPRI. Por óbvio, não se enquadram os decorrentes das diferenças entre receitas, conforme exaustivamente tratamos, que foram indevidamente transferidas para a CAPRI, apurados consoante o regime do Lucro Real, pois, pensar diferente, seria similar a anuir a dedução de despesas com contribuições não confessadas, cuja constituição se conformou mediante lançamento de ofício.

Todavia, é indubitável que **a CAPRI declarou em DCTF, às fls. 72/127, e recolheu valores de IRPJ e CSLL, segundo regime do Lucro Presumido, e PIS e COFINS cumulativos, atinentes às receitas de vendas. Ora, se pugnamos em favor da DELTA e a CAPRI serem uma única empresa, as vendas concretizadas pela CAPRI passaram a ser consignadas à DELTA, portanto, são necessárias as seguintes retificações dos lançamentos:**

- a) Os valores declarados e recolhidos pela CAPRI devem ser deduzidos das suas próprias bases de cálculo. De acordo com o destacado em sede preliminar, a decisão de piso acatou este pleito da Recorrente, conforme planilhas abaixo, contudo, cometeu um único equívoco, **não considerou o valor de PIS declarado, relativo a janeiro de 2013, no valor de R\$ 2.632,14:**

IRPJ				
Per.Apur.	Lançado	Recolhido	Mantido	Exonerado
31/12/2013	5.317.284,15	499.124,94	4.818.159,21	499.124,94

CSLL				
Per.Apur.	Lançado	Recolhido	Mantido	Exonerado
31/12/2013	1.914.222,29	279.559,02	1.634.663,27	279.559,02

Cofins				
Per.Apur.	Lançado	Recolhido	Mantido	Exonerado
jan/13	48.775,27	12.148,35	36.626,92	12.148,35
fev/13	76.844,03	13.907,33	62.936,70	13.907,33
mar/13	121.490,62	26.491,61	94.999,01	26.491,61
abr/13	146.472,52	43.958,89	102.513,63	43.958,89
mai/13	129.132,99	53.774,48	75.358,51	53.774,48
jun/13	122.493,47	61.398,16	61.095,31	61.398,16
jul/13	163.807,66	74.424,55	89.383,11	74.424,55
ago/13	174.918,31	84.242,75	90.675,56	84.242,75
set/13	171.536,40	85.545,69	85.990,71	85.545,69
out/13	156.500,33	101.776,25	54.724,08	101.776,25
nov/13	169.288,98	94.381,19	74.907,79	94.381,19
dez/13	135.193,74	106.824,38	28.369,36	106.824,38
Total				758.873,63

PIS				
Per.Apur.	Lançado	Recolhido	Mantido	Exonerado
fev/13	16.683,24	3.013,25	13.669,99	3.013,25
mar/13	26.376,25	5.739,85	20.636,40	5.739,85
abr/13	31.799,95	9.524,43	22.275,52	9.524,43
mai/13	28.035,45	11.651,14	16.384,31	11.651,14
jun/13	26.593,97	13.302,94	13.291,03	13.302,94
jul/13	35.563,50	16.125,32	19.438,18	16.125,32
ago/13	37.975,68	18.252,60	19.723,08	18.252,60
set/13	37.241,45	18.534,90	18.706,55	18.534,90
out/13	33.977,04	22.051,52	11.925,52	22.051,52
nov/13	36.753,52	20.449,26	16.304,26	20.449,26
dez/13	29.351,27	23.145,29	6.205,98	23.145,29
Total				161.790,50

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

23052016261970496101327
DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

CNPJ: 16.878.485/0001-50
NOME EMPRESARIAL: CAPRI COMERCIO DE MATERIAIS CERAMICOS
LTDA. - ME
Nº Declaração: 100.2013.2013.1880042025

Janeiro/2013
Tipo/Status:
Original/Ativa
Página: 3

Débito Apurado e Créditos Vinculados - R\$

GRUPO DO TRIBUTO	: PIS/PASEP - CONTRIB. P/PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO	
CÓDIGO RECEITA	: SOCIAL/FORMAÇÃO PATRIM. SERV. PÚBLICO	
PERIODICIDADE: Mensal	PERÍODO DE APURAÇÃO: Janeiro/2013	
DÉBITO APURADO		2.632,14
CRÉDITOS VINCULADOS		
- PAGAMENTO		2.632,14
- COMPENSAÇÃO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR		0,00
- OUTRAS COMPENSAÇÕES		0,00
- PARCELAMENTO		0,00
- SUSPENSÃO		0,00
SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS:		2.632,14
SALDO A PAGAR DO DÉBITO:		0,00
Valor do Débito - R\$		Total: 2.632,14
Total da Contribuição no período, antes de efetuadas as compensações:		2.632,14
Pagamento com DARF - R\$		Total: 2.632,14

- b) Os valores de PIS e COFINS cumulativos, apurados pela CAPRI, devem ser excluídos das bases de cálculo reapuradas do IRPJ e da CSLL, relativos à DELTA, com base no Lucro Real; e
- c) O valor de CSLL apurado pela CAPRI, pelo regime de Lucro Presumido, deve ser considerado na base de cálculo reapurada do IRPJ, segundo o regime do Lucro Real, referente à DELTA.

No tocante ao pleito relacionado à exclusão do ICMS da base de cálculo dos tributos e contribuições, inicialmente temos que levar em conta a seguinte constatação revelada pelo Acórdão recorrido e não combatido pela Defesa:

*No que toca à exclusão do ICMS da base de cálculo dos tributos e contribuições, cumpre assinalar, de início, que **as notas fiscais de venda emitidas pela CAPRI, e juntadas aos autos pela impugnante, consignam alíquota de ICMS igual a zero.** É de relevo observar-se ainda que, do demonstrativo de fls. 6699, percebe-se que a impugnante pretende que seja descontado, das bases de cálculo do PIS e da Cofins apuradas pela fiscalização, **o ICMS de 12% sobre as vendas realizadas pela DELTA para a CAPRI. (g.n.)***

De imediato percebe-se que só houve ICMS descontado nas vendas realizadas pela DELTA para CAPRI.

Quanto à decisão proferida pelo STF no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR (Tema 69), é fato que este iminente Tribunal reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das mencionadas contribuições:

O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Presidente), apreciando o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins". Vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Nesta assentada o Ministro Dias Toffoli aditou seu voto. Plenário, 15.3.2017.

Entretanto, quando do julgamento dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, o tribunal modulou os efeitos de sua decisão para que produzissem efeitos prospectivos a partir de 15/03/2017, ressaltando expressamente as ações judiciais e administrativas protocoladas até aquela data:

*O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, **para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" - , ressaltadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento**, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021. (g.n.)*

Basicamente, o STF apenas permitiu a exclusão e a eventual restituição de valores pagos indevidamente a título de PIS/COFINS com base no ICMS para os contribuintes que houvessem questionado a matéria judicial ou administrativamente até o dia 15/03/2017.

Conforme mencionamos, na espécie, a Defesa colacionou cópia de sentença exarada pela 10ª Vara Civil Federal de São Paulo, em sede do Mandado de Segurança nº 5002601-09.2017.4.03.6100, impetrado antes da apontada data, portanto, **assiste razão à Recorrente**.

Pelo exposto, **entendo que os ICMS destacados nas notas fiscais de vendas realizadas entre DELTA e CAPRI, nos termos da legislação de regência e decisão do STF comentada, devem ser considerados em todas as bases de cálculo reapuradas da DELTA, relacionadas aos tributos e contribuições autuados.**

Diante do exposto, **oriento meu voto no sentido de que seja reformado o decidido na instância a quo segundo o externado.**

5 DO PEDIDO DE REVISÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%) IMPUTADA – DA AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DE PROPORCIONALIDADE, RAZOABILIDADE E DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

A Recorrente protestou em favor da revisão da multa de ofício qualificada aplicada, no percentual de 150%, **calcada no exclusivo argumento** – utilizado em ambas as instâncias – de que extrapola todos os limites de proporcionalidade e razoabilidade, denotando evidente **caráter confiscatório**. Destarte, requereu, se mantida a autuação, a redução ao patamar razoável correspondente a 15% do valor do tributo.

Inicialmente, impende sinalar que a alegação da Defesa relacionada ao confisco, especialmente a vedação à imputação de multa de ofício qualificada, preceituada pelo art. 150, IV, da CF 88⁹, não se destina aos aplicadores da Lei, mas sim ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tal preceito quando da elaboração das leis.

Outrossim, no que tange às questões que envolvem os demais princípios constitucionais apontados pela Recorrente, seu mérito não pode ser analisado por este Colegiado. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Deve-se observar que as supostas ofensas aos princípios constitucionais levam a discussão para além das possibilidades de juízo desta autoridade. No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está,

⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Na espécie, a qualificação da multa de ofício em comento, subsome-se ao disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007¹⁰, plenamente vigente à época dos fatos geradores.

Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 98, dispõe que “*Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto*”. Nessa toada, registro que o caso concreto não se enquadra nas exceções elencada no parágrafo único de tal dispositivo regimental, portanto, a norma atacada é de aplicação cogente pelos membros do CARF.

Por fim, sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Face ao exposto, **escorreita a qualificação vergastada, a qual deve repercutir em todos os lançamentos que integram a presente lide.**

6 DA RETROATIVIDADE BENIGNA

No presente caso, ocorre que após a 4ª Turma da DRJ/BHE, em 31 de julho de 2018, às fls. 6.692/6.708, exarar o Acórdão recorrido, mantendo a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%, em respeito ao disciplinamento normatizado no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, este sofreu modificação pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, e, notadamente o inciso VI, do § 1º, do assinalado normativo, passou a disciplinar a questão da seguinte forma, abaixo *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

¹⁰ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; ; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (q.n)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (g.n.)

Quer dizer, a alteração mencionada reduziu o percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%. Dessarte, atrai-se a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN¹¹, inclusive passível da aplicação de ofício, uma vez que lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Nessa senda, embora no presente caso, decidimos pela manutenção, **indiscutivelmente cabe a redução do percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% em respeito à retroatividade benigna.**

7 DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Os Recorrentes arguíram que é indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, e não paga no vencimento, por ausência de previsão legal.

No que diz respeito à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, a matéria encontra-se absolutamente pacificada no âmbito do CARF, tendo sido alvo, inclusive de súmula, cujo enunciado número 108 recebeu a seguinte redação:

“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

¹¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Desse modo, correta a aplicação da taxa SELIC sobre a multa de ofício imputada, por conseguinte, **oriento meu voto no sentido de rejeitar as alegações.**

8 DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL, PIS E COFINS

Quanto aos Autos de Infração de CSLL, PIS e COFINS decorrente das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado, *mutatis mutandis*, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

9 DA CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de:

- a) NÃO CONHECER do Recurso de Ofício;
- b) CONHECER do Recurso Voluntário e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para:
 - i. REJEITAR as preliminares de nulidade e ilegitimidade passiva; e
 - ii. No mérito:
 - MANTER, em parte, os créditos tributários integrantes da lide, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, em razão das seguintes retificações:
 1. Considerar na apuração do PIS não cumulativo do mês de janeiro de 2013, relativo à DELTA, o valor de PIS, declarado em DCTF pela CAPRI, referente à idêntico período, no valor de R\$ 2.632,14;
 2. Excluir das bases de cálculo reapuradas do IRPJ e da CSLL, relativos à DELTA, com base no Lucro Real, os valores de PIS e COFINS cumulativos, apurados e declarados em DCTF pela CAPRI;
 3. Considerar na base de cálculo reapurada do IRPJ, segundo o regime do Lucro Real, referente à DELTA, o valor de CSLL apurado e declarado em DCTF pela CAPRI, pelo regime de Lucro Presumido; e
 4. Considerar em todas as bases de cálculo reapuradas da DELTA, relacionadas aos tributos e contribuições autuados, os valores do

ICMS destacados nas notas fiscais de vendas realizadas entre DELTA e CAPRI.

- REDUZIR o percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%, em decorrência da aplicação obrigatória da retroatividade benigna, em estrito respeito à modificação inserida no inciso VI, do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho