



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.722331/2016-82
ACÓRDÃO	1102-001.951 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de março de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	ITALO SUPERMERCADOS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

NULIDADE. TDPF. IRREGULARIDADE FORMAL.

Irregularidades na emissão ou alteração do TDPF não acarretam nulidade do lançamento. Aplicação da Súmula CARF n. 171.

NULIDADE. LANÇAMENTO POR AMOSTRAGEM. PRESUNÇÃO.

A utilização de amostragem não invalida o lançamento quando corroborada por análise detalhada e conjunto probatório consistente, afastando a alegação de presunção.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ART. 173, I, DO CTN.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas submete-se ao prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, não se aplicando o art. 150, §4º. Aplicação da Súmula CARF n. 104.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM.

A responsabilidade solidária exige a comprovação de interesse comum de natureza jurídica na situação que constitua o fato gerador, não se caracterizando por mero interesse econômico. Evidenciada a atuação conjunta, coordenada e indispensável de empresas ligadas na estruturação de operações artificiais, resta configurado o interesse comum apto a ensejar a solidariedade.

ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS. COMPROVAÇÃO.

A mera escrituração contábil não comprova a licitude das operações realizadas pela contribuinte, sendo necessária documentação hábil e idônea pertinente a cada acusação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) em não conhecer do recurso de ofício e do recurso voluntário do contribuinte e (ii) em dar parcial provimento aos recursos voluntários dos coobrigados Dal Berto Administradora de Bens Ltda. e Edy João Dal Berto, apenas para, de ofício, reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, dada a retroatividade benigna de lei – tudo nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

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

RELATÓRIO

A Recorrente foi submetida a procedimento fiscalizatório formalizado por meio do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - 0910300.2015.00027-1, tendo por objeto a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, relativamente aos anos-calendário de 2011 a 2014.

As infrações apuradas foram descritas nos Termos de Constatação: L 071/2016, L-071/2016-A, L-071/2016-B, L-071/2016-C, L-071/2016-D.

O Termo de Constatação L-071/2016 apresentou uma visão geral das irregularidades detectadas, dividindo-as em quatro grupos, sendo cada um dos demais Termos de Constatação responsável pela descrição detalhada e pormenorizada destes grupos.

TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL TERMO L-071/2016 – fl. 4.642 e ss.

O Termo de Constatação Fiscal L-071/2016 consubstancia o documento síntese da fiscalização, no qual a autoridade fiscal consolida as irregularidades apuradas no curso do procedimento fiscal instaurado em face da Recorrente, relativamente aos anos-calendário de 2011 a 2014, servindo de fundamento para a lavratura do Auto de Infração.

No referido Termo, a fiscalização identifica quatro grupos principais de irregularidades, os quais foram objeto de análise específica em termos autônomos (L-071/2016-A a L-071/2016-D), a saber:

(i) concessão de empréstimos ao sócio controlador, a empresas ligadas e a terceiros, sem a cobrança de encargos financeiros, concomitantemente à assunção, pela contribuinte, de despesas financeiras junto a instituições bancárias, circunstância que ensejou a glosa de despesas financeiras no montante total de R\$ 1.066.304,19;

(ii) contabilização extemporânea de despesas a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP), no ano-calendário de 2013, abrangendo valores relativos aos exercícios de 2009 a 2012, resultando na glosa de R\$ 942.395,69;

(iii) contabilização de despesas operacionais sem comprovação idônea, bem como classificação indevida de gastos que deveriam ter sido registrados no ativo para posterior depreciação ou amortização, além da ausência de adições obrigatórias na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o que acarretou glosas e adições no montante de R\$ 5.187.659,21;

(iv) adoção de planejamento tributário considerado abusivo, consistente na alienação de ativos para empresa ligada, ou aquisição de bens por intermédio de empresa do grupo, seguida da celebração de contratos de arrendamento com valores desproporcionais, resultando na glosa de despesas no valor de R\$ 5.921.300,00.

Em decorrência dessas irregularidades, a fiscalização apurou o montante total de R\$ 13.117.659,09 a título de glosas e adições ao lucro real, distribuídas ao longo dos períodos fiscalizados.

O Termo também disciplina a forma de compensação de ofício dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL, observando o limite de 30% do lucro ajustado em cada exercício, bem como promovendo a recomposição dos saldos, inclusive com a glosa de compensações indevidas realizadas pela contribuinte, especialmente no ano-calendário de 2014.

No que se refere às penalidades, a autoridade fiscal prevê a aplicação de multa de ofício de 75% sobre o valor do tributo apurado, bem como, em relação a determinadas infrações consideradas dolosas — notadamente aquelas relacionadas a despesas não comprovadas e ao planejamento tributário envolvendo empresa ligada — a aplicação de multa qualificada de 150%, com fundamento nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Adicionalmente, sustenta a incidência de multa isolada de 50% sobre as insuficiências de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, defendendo a sua aplicação cumulativa com a multa de ofício, por se tratar de infrações autônomas.

Por fim, o Termo propõe a responsabilização solidária do sócio administrador Edy João Dal Berto e da empresa Dal Berto Administradora de Bens Ltda, com fundamento nos arts. 124 e 135 do Código Tributário Nacional, em razão da atuação conjunta nas operações

consideradas irregulares, da existência de interesse comum nos fatos geradores e da caracterização de confusão patrimonial entre as partes envolvidas.

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL – Termo L-071/2016-A – Fls. 4.657 e ss.

O Termo de Verificação Fiscal L-071/2016-A trata da análise das operações financeiras realizadas pela ITALO SUPERMERCADOS LTDA, especialmente no que se refere à concessão de empréstimos a pessoas físicas e jurídicas ligadas, no período de 2011 a 2014.

A fiscalização identificou, a partir dos registros do SPED contábil, a existência de contas relevantes no ativo denominadas “Empréstimos a Pessoas Físicas” e “Empréstimos a Pessoas Jurídicas”, cujos saldos atingiram valores expressivos ao longo dos anos fiscalizados.

No tocante aos empréstimos a pessoas físicas, verificou-se que praticamente a totalidade das operações estava relacionada ao sócio administrador Edy João Dal Berto, evidenciando forte concentração de recursos da pessoa jurídica em favor de seu controlador.

Quanto aos empréstimos a pessoas jurídicas, constatou-se que as operações envolviam, em sua maioria, empresas ligadas, destacando-se:

- DAL BERTO Administradora de Bens Ltda, empresa do mesmo grupo econômico;
- DISDAL Distribuidora de Alimentos Ltda, considerada ligada por controle indireto e vínculo familiar;
- operações internas entre filiais, sem substância econômica de crédito;
- adiantamentos disfarçados, como no caso da Associação de Motoristas de São Cristóvão.

O termo também descreve operação específica envolvendo a FABRIS Empreendimentos Imobiliários Ltda, na qual a empresa contraiu financiamento bancário e repassou integralmente os recursos a terceiro ligado, com registro contábil inicialmente inadequado, posteriormente reclassificado como empréstimo.

Adicionalmente, a fiscalização constatou ausência de contabilização de receitas financeiras decorrentes dos empréstimos concedidos, apesar de existirem contratos prevendo juros (em regra, de 1% ao mês). Embora o contribuinte tenha apresentado termos aditivos afastando a cobrança de juros, a fiscalização entendeu que tais ajustes não descaracterizam a obrigação de reconhecimento das receitas.

O termo conclui, portanto, que os empréstimos concedidos pela empresa foram realizados exclusivamente com partes relacionadas, sem remuneração adequada, evidenciando possível distorção do resultado tributável.

TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL – Termo L-071/2016-B – Fls. 4.732 e ss.

O Termo de Constatação Fiscal L-071/2016-B trata da apropriação e dedutibilidade de despesas a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) no ano-calendário de 2013.

A fiscalização identificou que a contribuinte contabilizou o montante de R\$ 1.136.295,80 a título de JCP, conforme registrado em sua DIPJ do exercício de 2014. Em atendimento à intimação fiscal, foram apresentados documentos que evidenciaram que tal valor decorreu de deliberação societária formalizada em 22/08/2013, na qual foi autorizada a distribuição de JCP de forma retroativa, abrangendo os exercícios de 2008 a 2012.

A análise dos cálculos demonstrou que os valores foram corretamente apurados com base na legislação de regência, especialmente quanto aos limites quantitativos e à aplicação da TJLP. Contudo, a irregularidade apontada pela fiscalização consistiu na inobservância do regime de competência, uma vez que os valores contabilizados incluíam parcelas relativas a exercícios anteriores (2009 a 2012), que não haviam sido apropriadas nos respectivos períodos.

A autoridade fiscal sustenta que, embora a legislação permita o pagamento ou crédito de JCP, sua dedutibilidade para fins de apuração do lucro real está condicionada à observância do regime de competência, conforme decorre da Lei nº 6.404/76 (art. 177); do Decreto-Lei nº 1.598/77; da Instrução Normativa SRF nº 11/96 e da Solução de Consulta COSIT nº 329/2014.

O Termo também apresenta extensa análise jurisprudencial, destacando a existência de entendimentos divergentes no âmbito do CARF. De um lado, decisões que admitiram a dedução de JCP deliberado em exercícios posteriores; de outro, posicionamento consolidado da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido da vedação da dedução extemporânea, por afronta ao regime de competência.

Ao final, a fiscalização adota a posição restritiva e procede à glosa dos valores relativos aos exercícios anteriores, no montante total de R\$ 942.393,38, mantendo apenas o valor correspondente ao próprio exercício de 2013

TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL - Termo L-071/2016-C – FL. 4.744 e ss.

O Termo de Constatação Fiscal L-071/2016-C trata da análise detalhada das despesas operacionais contabilizadas pela contribuinte, com foco na verificação de sua efetiva comprovação, natureza e dedutibilidade para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A fiscalização realizou exame por amostragem dos registros contábeis extraídos do SPED, inicialmente selecionando 398 lançamentos, posteriormente ampliados por nova amostragem de 278 registros, concentrando-se especialmente nos anos de 2013 e 2014, em razão da maior incidência de inconsistências identificadas.

Com base na documentação apresentada pelo contribuinte — majoritariamente em formato digital — e nas intimações fiscais expedidas, a autoridade procedeu à análise individualizada das despesas, estruturando as glosas em diferentes categorias.

Inicialmente, foram identificados lançamentos não comprovados por documentação idônea, nos quais o contribuinte não apresentou qualquer documento hábil ou justificativa suficiente para demonstrar a efetiva realização da despesa, resultando na glosa integral desses valores.

Em seguida, foram constatados casos em que os registros contábeis foram suportados apenas por relatórios internos (“Relatório de Documento”), os quais, segundo a fiscalização, não possuem força probatória suficiente, por não substituírem documentos fiscais ou contratuais aptos a comprovar a ocorrência da despesa.

Adicionalmente, foram identificadas despesas cuja própria natureza indicava indedutibilidade, ainda que comprovadas, tais como: multas e penalidades; gastos vinculados ao ativo imobilizado, que deveriam ser capitalizados e não reconhecidos como despesa; valores classificados como perdas decorrentes de bloqueios judiciais, sem comprovação de sua definitividade ou natureza dedutível; perdas com créditos e outros lançamentos sem comprovação adequada.

A fiscalização também apontou inconsistências na apuração do lucro real, notadamente pela ausência de adições obrigatórias, como no caso de valores registrados como “multas indedutíveis”, que não foram devidamente ajustados no LALUR.

O Termo enfatiza que a escrituração contábil, por si só, não constitui prova suficiente da ocorrência das despesas, sendo indispensável a apresentação de documentação hábil e idônea, nos termos da legislação comercial e fiscal.

Com base nesses fundamentos, a autoridade fiscal promove a glosa de diversas despesas operacionais, com impacto direto na apuração do IRPJ e da CSLL, conforme detalhamento constante dos anexos e demonstrativos que acompanham o Termo.

TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL – Termo L-071/2016-D – Fls. 4.800 e ss.

O Termo de Constatação Fiscal L-071/2016-D apresenta uma análise estrutural e econômica da empresa e de suas operações com partes relacionadas, com foco principal nas despesas de aluguéis e contratos com empresa ligada.

Inicialmente, o termo reconstrói o histórico societário do grupo econômico, demonstrando que a ITALO SUPERMERCADOS LTDA teve origem em reorganização societária envolvendo a empresa LUCIANA’S LTDA, da qual foram desmembrados ativos operacionais e imobiliários por meio de cisão parcial.

Nesse contexto, destaca-se a criação da DAL BERTO Administradora de Bens Ltda, empresa responsável pela titularidade dos imóveis utilizados na operação da rede de supermercados.

Posteriormente, com a transferência do controle societário para Edy João Dal Berto, consolidou-se a estrutura de grupo econômico familiar, com forte integração entre as empresas.

A fiscalização identificou crescimento expressivo das despesas com aluguéis no período fiscalizado, que passaram de aproximadamente R\$ 651 mil em 2010 para mais de R\$ 6,8 milhões em 2014, representando aumento de cerca de 943% — significativamente superior ao crescimento da receita da empresa.

Além disso, constatou-se que a maior parte dessas despesas foi destinada à empresa ligada DAL BERTO, cuja participação chegou a mais de 80% do total dos aluguéis.

Diante disso, a fiscalização aprofundou a análise dos contratos de locação e arrendamento firmados entre as partes, solicitando contratos, documentos de aquisição dos imóveis, justificativas econômicas para os valores praticados.

O termo sugere que tais operações podem representar transferência indireta de resultados dentro do grupo econômico, com possível impacto na base de cálculo dos tributos, mediante aumento artificial de despesas dedutíveis.

Assim, o Auditor Fiscal concluiu que tais operações configuram planejamento tributário abusivo, e, a fim de corroborar seus argumentos, citou diversos acórdãos do CARF, tratando de situações que entendeu serem semelhantes, com decisões que se alinham às suas conclusões.

Com isso, efetuou as glosas das despesas de aluguel, referentes aos 11 contratos em que encontrou irregularidades, somando um total de R\$ 5.921.300,00.

As glosas ora tratadas ensejaram lançamentos tributários, sendo também aplicadas multas qualificadas de 150%.

O motivo da qualificação da multa foi a constatação de planejamento tributário abusivo, o qual só foi possível, segundo entendimento da autoridade lançadora, pela ação dolosa do interessado, em conluio com outras pessoas naturais e jurídicas, configurando a situação de sonegação, fraude e conluio.

Por decorrência, o aproveitamento do crédito destas despesas na apuração de PIS e COFINS também foi glosado.

Ademais, a autoridade fiscal também motivou a glosa de certos créditos de PIS e COFINS referentes a despesas com a locação de bens que já tinham pertencido ao interessado, com fulcro no §3, art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

Também foram objeto de glosa as utilizações indevidas de créditos de PIS e COFINS oriundos de despesas de aluguéis pagos a pessoas físicas.

AUTO DE INFRAÇÃO

Concluído o procedimento fiscalizatório, o Auditor-Fiscal efetuou o lançamento de ofício, referentes aos períodos de 2011 a 2014, que constituíram créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e aplicaram multas de ofício, em parte qualificadas, bem como multas isoladas sobre insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais (fls. 4.842/4.927).

O montante do crédito tributário lançado e objeto do presente processo perfaz o valor total de R\$14.197.484,57. Os valores individualizados de cada tributo, bem como o respectivo enquadramento legal das infrações, encontram-se devidamente discriminados nos Autos de Infração.

Conforme consta das referidas autuações, foi imputada a responsabilidade tributária solidária ao Sr. Edy João Dal Berto e à empresa Dal Berto Administradora de Bens Ltda.

Cientificada do lançamento, a Recorrente apresentou Impugnação às fls. 4.942/4.974 (Impugnação do responsável solidário Edy João Dal Berto); 5.032/5.083 (PIS); 5.518 a 5.568 (COFINS); 6.007/6.091 (CSLL); 8.202/8.286 (IRPJ); 10.398/10.427 (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS) - (Impugnação do responsável solidário DAL BERTO ADMINISTRADORA DE BENS LTDA.), na qual sustentou a improcedência das exigências fiscais.

Ao apreciar a defesa apresentada, os membros da 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), proferiram o Acórdão nº 12-088.863 (fls. 10.470/10.583), por meio do qual, por unanimidade de votos, julgaram-na parcialmente procedente.

Em síntese, a DRJ afastou parcialmente a responsabilidade do sócio administrador Edy João Dal Berto, especialmente em relação às infrações referentes a despesas não comprovadas e às despesas financeiras decorrentes de empréstimos a partes relacionadas, mantendo-a, contudo, nas hipóteses em que se entendeu configurada atuação dolosa, notadamente quanto às despesas consideradas fictícias e às operações caracterizadas como planejamento tributário abusivo. De igual modo, em relação à pessoa jurídica ligada Dal Berto Administradora de Bens Ltda., a responsabilidade solidária foi mantida apenas no tocante ao planejamento tributário abusivo, sendo afastada nos demais aspectos.

O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

NULIDADE DO LANÇAMENTO. TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF). IRREGULARIDADE NA ALTE RAÇÃO DO TRIBUTO E EXTENSÃO DO PERÍODO FISCALIZADO DURANTE O PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e, menos ainda, de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento, quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e se a recorrente pôde ainda exercitar com plenitude o seu direito de defesa,

afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão, prorrogação ou alteração do TDPF.

Ademais, inexistente irregularidade no TDPF quando as alterações referentes ao tributo e período fiscalizado foram realizadas em observância às normas administrativas que regem a matéria.

NULIDADE. LANÇAMENTO BASEADO EM PRESUNÇÕES. INOCORRÊNCIA

Improcede a arguição de nulidade de lançamento tributário supostamente baseado em presunções, quando verificado que a autoridade lançadora se valeu de dados constantes dos sistemas da RFB e dos Fiscos Estaduais, de dados coletados da própria empresa autuada, de sua contabilidade e documentos fiscais, bem como de documentos e informações prestadas por empresas ligadas, ou que tiveram relação comercial com a impugnante, demonstrando que o Auditor-Fiscal formou seu convencimento sobre as infrações apontadas com base em farto conjunto probatório.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014 DRJ/RJO

GLOSAS DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS OU NÃO COMPROVADAS.

São indedutíveis na determinação do lucro real as despesas operacionais desnecessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, bem como aquelas não comprovadas por meio de documentação contábil/fiscal hábil e idônea.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. MÚTUO SEM ENCARGOS FINANCEIROS. DESNECESSIDADE DAS DESPESAS.

A captação de recursos junto ao mercado com pagamento de juros, concomitantemente à concessão de empréstimos via contratos de mútuos sem previsão de encargos financeiros, evidencia a liberalidade dos recursos concedidos, revelando a desnecessidade das despesas financeiras deduzidas no resultado.

GLOSA DE DESPESA DE ALUGUEL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. DESNECESSIDADE DAS DESPESAS.

Evidenciado que as despesas de aluguel foram geradas através de transações realizadas entre empresas ligadas, desprovidas de propósito comercial, mas tão somente com a finalidade de redução da carga tributária, resta configurado o planejamento tributário abusivo que justifica a glosa das despesas, por serem desnecessárias.

GLOSA DE BENS INTEGRANTES DO ATIVO IMOBILIZADO DE DUZIDOS COMO DESPESAS.

Correta a glosa fiscal, quando identificado que os valores deduzidos como despesas operacionais tratavam de aquisição de bens integrantes do ativo permanente, os quais deveriam ter sido ativados.

DEPRECIÇÃO DE BENS ATIVADOS DE OFÍCIO. OBSERVÂNCIA DOS DITAMES LEGAIS.

A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, cabendo ao contribuinte a comprovação deste fato.

GLOSA. DESPESA OPERACIONAL. PATROCÍNIO DE EVENTO CULTURAL. VEDAÇÃO LEGAL.

Constatado que o dispêndio com patrocínio de evento cultural foi corretamente deduzido na apuração do imposto de renda devido, porém equivocadamente deduzido como despesa operacional na apuração do Lucro Real, em face de expressa vedação legal, reputa-se correta a glosa da despesa, com fulcro no art. 18, § 2º da Lei nº 8.313/1991.

JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas regularmente editadas, por ser competência exclusiva do Poder Judiciário.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA.

O lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

MULTA ISOLADA E MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. É cabível a aplicação da multa por falta de recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao tributo devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. CONLUÍO.

Correta a aplicação de multa qualificada, quando a autoridade fiscal com prova a existência de conluio entre a empresa autuada e outra pessoa jurídica a ela ligada, com o propósito de distribuir lucros à margem da tributação, seja pela venda de ativos àquela pessoa ligada e subsequente arrendamento dos mesmos ativos por preços exorbitantes, seja pela compra de bens de terceiros, em nome da pessoa ligada, para posterior arrendamento dos bens por preços desproporcionais aos custos de aquisição.

MULTA QUALIFICADA. DESPESAS FICTÍCIAS. FRAUDE.

Correta a aplicação de multa qualificada quando a autoridade fiscal com prova a atuação dolosa do interessado através de registros de documentos inidôneos com o intuito de geração de despesas fictícias para redução da carga tributária.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é considerada “débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF”, para fins de aplicação do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996. Sendo assim, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. SÓCIO ADMINISTRADOR.

Imputa-se a responsabilidade solidária ao sócio-administrador, quando pratica de forma dolosa ato ilícito, configurando-se, deste modo, a conduta infratora prevista no art. 135, inciso III, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. EMPRESA LIGADA. INTERESSE COMUM. OCORRÊNCIA.

Correta a imputação da responsabilização solidária prevista no artigo 124, I, do CTN, quando atestada a existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

O procedimento adotado para o lançamento principal do IRPJ estende-se, no que couber aos lançamentos dele decorrentes, no caso, CSLL, PIS e COFINS.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Em razão da procedência parcial da Impugnação recorreu-se de ofício da decisão.

Irresignadas com a parte que lhes foi desfavorável, o contribuinte e os responsáveis solidários interpuseram Recursos Voluntários, nos quais, em síntese:

Recurso Voluntário DAL BERTO ADMINISTRADORA DE BENS LTDA (Fls. 10.620/10.650):

- (a) Preliminarmente, a Recorrente sustenta a nulidade do auto de infração, sob o argumento de que o lançamento se baseia em ação fiscal conduzida em desacordo com o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF).
- (b) Ainda em sede preliminar, sustenta a nulidade do lançamento por suposta utilização de presunções, alegando que a autuação se baseou em análise por amostragem e desconsiderou os documentos apresentados, os quais comprovariam a origem e a efetividade das despesas contabilizadas.
- (c) Alega, ainda, a ocorrência de decadência, argumentando que o auto de infração exige IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos ao período de 01/01/2011 a 31/12/2014, sendo que o lançamento deveria ter sido efetuado no prazo de cinco anos, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Afirma que a intimação ocorreu apenas em 03/08/2016, razão pela qual estariam decaídos os créditos relativos a períodos anteriores a 03/08/2011.
- (d) No mérito, sustenta que foi indevidamente incluída como responsável tributária solidária sob a alegação de integrar grupo econômico e de ter participado de supostas irregularidades. Afirma que tais premissas não encontram respaldo nos autos, inexistindo elementos que comprovem sonegação, fraude ou conluio, sendo que todas as operações realizadas com a empresa Italo Supermercados Ltda. foram devidamente documentadas e transparentes.
- (e) Sustenta a ausência de interesse comum apto a justificar a solidariedade, nos termos do art. 124, I, do CTN, afirmando que tal interesse deve estar vinculado à participação direta no fato gerador, o que não teria sido demonstrado.
- (f) Argumenta que, tratando-se de lançamento de IRPJ e tributos reflexos, não restou demonstrado qualquer benefício auferido pela Recorrente em decorrência do não pagamento do tributo, nem a percepção de renda conjunta com a autuada, requisitos necessários para a caracterização da solidariedade.
- (g) Destaca que as operações questionadas foram realizadas no âmbito da livre iniciativa e da gestão empresarial, em conformidade com os princípios contábeis, inexistindo vedação legal aos procedimentos adotados.

Recurso Voluntário EDY JOÃO DAL BERTO (Fls. 10.651/ 10.678):

- (a) Preliminarmente, o Recorrente suscita a nulidade do auto de infração, sob os mesmos fundamentos já apresentados pela pessoa jurídica Dal Berto Administradora de Bens Ltda., especialmente quanto à alegada extrapolação dos limites do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), à ausência de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) válido, à utilização de presunções na constituição do crédito tributário, à suposta análise superficial dos documentos apresentados e à ocorrência de decadência, em razão da aplicação indevida do

art. 173 do CTN em detrimento do art. 150, § 4º. Sustenta, em síntese, que o procedimento fiscal teria sido conduzido em desacordo com as normas aplicáveis, comprometendo a validade do lançamento.

- (b) No mérito, sustenta a inaplicabilidade do art. 135, III, do Código Tributário Nacional na esfera administrativa, argumentando que tal dispositivo trata de responsabilidade pessoal de natureza patrimonial, cuja aferição demandaria análise própria da fase de execução fiscal.
- (c) Alega ausência de prova da ocorrência de ilícitos tributários, sustentando que não há nos autos indícios de utilização de documentos inidôneos, de existência de empresas fictícias ou de fraudes contábeis. Afirma que todas as despesas glosadas foram devidamente contabilizadas e comprovadas pela ITALO SUPERMERCADOS LTDA, destacando que as operações questionadas se inserem no âmbito da livre gestão empresarial e foram realizadas em conformidade com os princípios contábeis aplicáveis, inexistindo vedação legal aos procedimentos adotados.

Recurso Voluntário ITALO SUPERMERCADOS LTDA (Fls. 10.681/ 10.736 - Assunto: COFINS) (Fls. 10.820/ 10.875 - Assunto: PIS)

- (a) Preliminarmente, a Recorrente suscita a nulidade do auto de infração, reiterando os fundamentos já apresentados pelos responsáveis solidários.
- (b) Defende que a glosa dos créditos de PIS e COFINS relativos a despesas classificadas como bens de pequeno valor não pode prevalecer. Afirma que, nos termos do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, o custo de aquisição de bens do ativo permanente não pode ser deduzido como despesa operacional, salvo quando se tratar de bens de pequeno valor unitário (inferior a R\$ 326,61) ou com vida útil inferior a um ano. Destaca que a Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, atualizou tais parâmetros, fixando o limite de R\$ 1.200,00, ou vida útil não superior a um ano, ressaltando que se tratam de critérios alternativos, e não cumulativos.
- (c) Sustenta, assim, que foi equivocada a autuação quanto à infração relativa a “bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa”, uma vez que os itens em questão se enquadrariam como bens de pequeno valor, corretamente classificados como despesas, seja pelo valor unitário, seja pelo critério de necessidade. Afirma que as despesas descritas nos itens 11 e 12 do Termo de Constatação Fiscal L-071/2016-C são inerentes à atividade supermercadista, sendo, portanto, passíveis de creditamento de PIS e COFINS.
- (d) Alega, ainda, que não subsiste a glosa de créditos sobre despesas classificadas pela fiscalização como aquisição de ativo imobilizado, seja por se tratarem de bens de pequeno valor, seja por atenderem ao critério de necessidade.

- (e) No que se refere às despesas de manutenção e reformas, sustenta que restou comprovada a efetiva aquisição, utilização e pagamento das chapas de compensado, materiais que se consomem na prestação do serviço. Afirma que a glosa decorreu da suposta ausência de comprovação dessas despesas, embora os valores tenham sido considerados pela fiscalização no cálculo do PIS e da COFINS. Contudo, conforme manifestação constante às fls. 3215 e observações da autoridade fiscal às fls. 3216, as glosas do item 13.6 do Termo L-071/2016-C não deveriam prevalecer, tendo sido devidamente comprovado o pagamento das referidas aquisições.
- (f) Sustenta que as compras foram comprovadas por meio de cheques, transferências bancárias, duplicatas quitadas e notas fiscais, todos documentos hábeis e idôneos.
- (g) Destaca, ainda, o conjunto probatório constante dos autos, incluindo: comprovantes de pagamento por meio de cheques em relação ao fornecedor Adilson José Chaves Bandeira EIRELI; duplicatas quitadas e registros contábeis para fornecedores como HTS Indústria e Comércio de Móveis Ltda., Nelle Center Service e Comércio de Madeiras Ltda. e Dexpress Transportes e Comércio de Madeiras Ltda.; comprovantes de transferências bancárias em relação aos fornecedores Mazza Compensados e Laminados Ltda. e Compensados Pinheirinho Ltda., cujo pagamento foi reconhecido pela própria fiscalização; bem como duplicatas quitadas relativas ao fornecedor Edelucri Comércio de Madeiras e Transportes Ltda.
- (h) Afirma que, diante dessas provas, não pode ser penalizada com base em presunções quanto à inexistência das operações.
- (i) Sustenta que a documentação apresentada é suficiente para afastar a presunção fiscal, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil.
- (j) Quanto ao item 13.8 do Termo L-071/2016-C, afirma que, embora o pagamento tenha sido reconhecido pela fiscalização, as despesas foram glosadas sob o argumento de ausência de comprovação da utilização compatível com a classificação contábil. Sustenta que tal entendimento não procede, uma vez que os materiais foram efetivamente utilizados na manutenção e reforma das unidades da empresa, sendo consumidos na execução dos serviços, o que justifica sua classificação como despesa operacional.
- (k) Destaca que o compensado (maderite) é amplamente utilizado em obras e se consome durante sua utilização, sendo posteriormente descartado como resíduo, o que reforça a adequação de sua classificação contábil. Acrescenta que foram apresentados projetos e documentos relativos às reformas realizadas em diversas unidades, corroborando a destinação dos materiais. Requer, assim, o

reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS, ou, subsidiariamente, caso se entenda pela necessidade de ativação das despesas, a aplicação das respectivas taxas de depreciação.

- (l) Em relação às despesas de aluguel, sustenta a improcedência da glosa fundada em suposto planejamento tributário abusivo. Afirma que, nos termos dos arts. 1º e 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, é legítimo o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, independentemente do setor ou estabelecimento, sendo os créditos apurados pelo regime de competência.
- (m) Menciona, ainda, a Solução de Consulta COSIT nº 95/2015.
- (n) Sustenta que os créditos foram corretamente apropriados, por se tratarem de despesas necessárias à atividade da empresa, tendo sido indevidamente glosados sob a alegação de planejamento tributário abusivo.
- (o) Afirma que a autuação se baseou em presunções, desconsiderando a documentação apresentada, que demonstraria as razões econômicas, financeiras e estratégicas das operações, bem como a adequação dos valores pagos.
- (p) Defende que a opção por utilização de bens arrendados ou alugados, em detrimento da imobilização de capital, constitui decisão legítima de gestão empresarial, não podendo ser caracterizada como planejamento abusivo.
- (q) Apresenta exemplos das operações questionadas, sustentando que a Dal Berto Administradora de Bens Ltda. adquiriu bens também de terceiros, e não apenas da Recorrente, e que os valores praticados são compatíveis com os de mercado, conforme demonstrado por laudos técnicos juntados aos autos.
- (r) Acrescenta que, mesmo nas operações realizadas entre as partes relacionadas, os valores de aluguel praticados seriam inferiores aos de mercado, o que afastaria qualquer indício de abuso.
- (s) Destaca, ainda, que se tratam de bens específicos da atividade supermercadista, de difícil avaliação, frequentemente negociados com base em valor residual contábil, o que justificaria os critérios adotados. Ressalta a inexistência de indicação, por parte da fiscalização, de valores considerados adequados, evidenciando a subjetividade da análise.
- (t) Sustenta a inaplicabilidade da multa qualificada, destacando que, na decisão da DRJ, houve divergência, tendo o voto vencido reconhecido a ausência de comprovação de sonegação, fraude ou conluio.

- (u) Destaca que, na jurisprudência do CARF, a caracterização de fraude está associada a situações como utilização de documentos inidôneos, contabilidade paralela ou declarações falsas, o que não se verifica no caso concreto.
- (v) Alega ofensa ao princípio constitucional do não confisco, sustentando que a multa de 150% é excessiva. Defende, subsidiariamente, que eventual penalidade não deve ultrapassar 20% do valor do tributo.
- (w) Sustenta a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, argumentando que a penalidade não se confunde com tributo, não se enquadrando na hipótese do art. 61 da Lei nº 9.430/96.
- (x) Afirma, assim, a inaplicabilidade da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Recurso Voluntário ITALO SUPERMERCADOS LTDA (Fls. 10.737/ 10.818 - Assunto: CSLL) (Fls. 10.876/ 10.957 - Assunto: IRPJ)

- (a) No mérito do Recurso Voluntário referente ao Auto de Infração de CSLL/IRPJ, a Recorrente informa que, em alguns pontos, a fiscalização alegou a ausência de apresentação de documentos e, com isso, procedeu à glosa sumária de despesas sob o fundamento de falta de comprovação de sua efetivação e necessidade para as atividades da empresa, como teria ocorrido em relação aos itens tratados nos Termos L-003/2016 e L-034/2016. Esclarece que, durante a fiscalização, não dispôs de tempo suficiente para diligenciar na busca dos documentos comprobatórios dessas despesas, em sua maioria relacionadas a bens de pequeno valor e a manutenção e reparos. Sustenta, contudo, que o Anexo III da impugnação contém notas fiscais aptas a comprovar tais despesas, as quais seriam necessárias à atividade da empresa e teriam sido glosadas equivocadamente pela fiscalização.
- (b) Afirma que servem à comprovação das despesas dedutíveis os documentos juntados no curso do processo, tais como cupons fiscais, faturas, notas fiscais, recibos, tickets de caixa e outros documentos equivalentes.
- (c) Destaca, ainda, que, conforme narrado no item 14 do Termo de Constatação Fiscal L-071/2016-C (fls. 4.743 e seguintes), foi autuada por suposta apropriação indevida de despesa no valor de R\$ 76.090,63, decorrente de reversão de deságio contabilizado como receita na aquisição de precatórios do Estado do Paraná. Sustenta que as receitas com deságio remontam a exercícios anteriores a 2010 e que logrou demonstrar a contabilização dessas receitas nos anos de 2008, 2009 e 2010, no montante de R\$ 673.076,44, valor aceito pela fiscalização. Argumenta, porém, que, antes de 2008, já havia contabilizado receitas com deságio no montante de R\$ 76.090,63, o que explicaria a diferença em relação à despesa baixada em 06/12/2012, no total de R\$ 749.167,07. Ressalta que, na própria alínea “a” do item 14.1 do referido Termo, a

fiscalização reconheceu a aquisição de precatórios no ano de 2007, sendo, portanto, cabível considerar também a reversão das receitas com deságio ocorridas naquele exercício. Afirma que não conseguiu localizar documentos e relatórios aptos a demonstrar o oferecimento à tributação das receitas anteriores a 01/01/2008, em razão, sobretudo, da mudança do sistema contábil e fiscal. Ainda assim, sustenta ser cabível o acolhimento da despesa integral, pois os procedimentos posteriores demonstrariam que a empresa sempre ofereceu à tributação os ganhos com deságio de precatórios estaduais. Acrescenta que seria abusiva a exigência de tributo baseada na ausência de documentos de período superior a cinco anos. Requer, ao final, o reconhecimento integral da despesa decorrente da reversão de receitas com ágio na aquisição de precatórios de ICMS do Estado do Paraná, baixada em 06/12/2012, no total de R\$ 749.167,07.

- (d) Sustenta que, no entendimento da fiscalização, as despesas financeiras seriam desnecessárias à atividade da empresa, por decorrerem de recursos repassados graciosamente a pessoas ligadas, conforme exposto no Termo L-071/2016-A. Segundo a fiscalização, a análise das contas “Empréstimos a Pessoas Físicas” e “Empréstimos a Pessoas Jurídicas” revelaria movimentações com o sócio pessoa física, com filiais da Recorrente e com pessoas jurídicas supostamente ligadas, quais sejam, Dal Berto Administradora de Bens Ltda., Associação de Motoristas de São Cristóvão e Disdal Distribuidora de Alimentos Ltda. A Recorrente sustenta, contudo, que a fiscalização concluiu equivocadamente que todos os créditos registrados nessas contas decorreriam de operações realizadas com pessoas ligadas.
- (e) Afirma que não existe qualquer vínculo, ainda que indireto, entre a Recorrente e a Associação de Motoristas de São Cristóvão, nem tampouco entre a Recorrente e a empresa Disdal Distribuidora de Alimentos Ltda. Quanto à Associação de Motoristas de São Cristóvão, destaca que a própria fiscalização concluiu não se tratar de empréstimo, mas de adiantamento de aluguéis devidos à entidade. Em relação à Disdal Distribuidora de Alimentos Ltda., sustenta que seus únicos sócios são Luciana Maria da Costa Dal Berto e Rio Branco Participações S.A., representada por Clair Ernesto Dal Berto, conforme instrumento contratual juntado no Anexo IV da impugnação, razão pela qual não se configuraria a ligação presumida pela fiscalização. Acrescenta que a Disdal, enquanto pessoa jurídica sem vínculo com a Recorrente, firmou em 28/11/2014 contrato de mútuo prevendo, em sua cláusula segunda, § 1º, a cobrança de juros de 1% ao mês até o efetivo pagamento do empréstimo. Alega que, por equívoco, tais juros passaram a ser cobrados, pagos e contabilizados apenas a partir de fevereiro de 2015, tendo juntado extratos bancários da Recorrente para comprovar o recebimento dos juros desde então.

- (f) Defende que a glosa das despesas financeiras não deve subsistir, uma vez que as operações e os respectivos contratos de mútuo são válidos e eficazes. Sustenta que os empréstimos foram contratados com a finalidade de destinar recursos a investimentos relacionados ao objeto social da empresa, razão pela qual os juros correspondentes constituiriam despesas dedutíveis, não cabendo à fiscalização questionar a opção negocial adotada pelo contribuinte.
- (g) Afirma, ainda, que a escolha, pelo contribuinte, da alternativa que lhe seja mais favorável insere-se na liberdade de atuação permitida pelo sistema, mencionando, a esse respeito, o Acórdão nº 1101-00.708, do CARF, no qual se reconhece que, diante de diferentes alternativas juridicamente possíveis, cabe ao administrador optar por aquela que reputar mais adequada.
- (h) Esclarece que juntou no Anexo V informações e documentos destinados a demonstrar que os empréstimos contratados tiveram por finalidade fomentar suas atividades, de modo que os respectivos encargos configurariam despesas necessárias e dedutíveis.
- (i) Sustenta, assim, que as despesas com juros são dedutíveis, por terem sido aplicadas em investimentos da empresa, o que seria comprovado por alterações contratuais de constituição de filiais, resumos de folha de pagamento das novas unidades, notas fiscais de aquisição no início das atividades e documentos relativos a manutenção e reformas, todos constantes do Anexo V.
- (j) Destaca que, dentre as despesas consideradas desnecessárias pela fiscalização, estariam gastos com indenizações por danos morais e acidente de trânsito, jantares e festividades e instalação de piscina na associação dos funcionários. No tocante especificamente às indenizações por danos morais e acidentes de trânsito, invoca o art. 344, § 5º, do RIR/99, segundo o qual não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais apenas as multas por infrações fiscais, ressalvadas as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Sustenta, porém, que o entendimento doutrinário e jurisprudencial predominante restringe a aplicação literal desse dispositivo às multas fiscais.
- (k) Sustenta que, conforme demonstrado no processo de fiscalização, as despesas glosadas no item 16 do Termo de Constatação Fiscal L-071/2016-C referem-se a pagamentos efetuados em acordos na Justiça do Trabalho, de modo que decorreriam das atividades normais da empresa e, por isso, teriam natureza de despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real.
- (l) Afirma, ainda, que há autorização legislativa expressa para a dedução de despesas decorrentes de ilícitos da base de cálculo da CSLL/IRPJ, citando o art. 364 do RIR/99, que autoriza a dedutibilidade de prejuízos por desfalque,

apropriação indébita e furto, praticados por empregados ou terceiros, desde que observados os requisitos legais. Nessa linha, sustenta que não subsiste a glosa das despesas com indenizações sob o argumento de decorrerem de condenação ou do reconhecimento de ato ilícito, razão pela qual não deveriam subsistir glosas relativas a indenizações trabalhistas, cíveis ou por acidentes de trânsito, porquanto: (i) incorridas no desenvolvimento das atividades da empresa; (ii) decorrentes de atos ou negócios jurídicos lícitos; e (iii) desprovidas de liberalidade.

- (m) Informa que, no Anexo VI da impugnação, foram juntadas cópias dos processos judiciais, acordos, comprovantes de pagamento e demais documentos comprobatórios da origem das despesas glosadas.
- (n) Quanto aos gastos com jantares e festividades, sustenta que a autuação também é equivocada, por se tratar de despesas inerentes à atividade da empresa. Invoca o art. 299 do RIR/99, segundo o qual as despesas operacionais são dedutíveis desde que necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, pagas ou incorridas na realização das transações exigidas pela atividade empresarial e usuais ou normais no tipo de operação exercida. Afirma que, ausente vedação legal expressa, tais despesas devem ser consideradas dedutíveis, porquanto os jantares festivos oferecidos a fornecedores teriam por finalidade o fechamento de negócios e a boa gestão econômica da empresa.
- (o) Acrescenta que, segundo o Termo de Constatação Fiscal L-071/2016-C, a fiscalização entendeu que multas de qualquer natureza se sujeitariam ao disposto no art. 344, § 5º, do RIR/99, por não se enquadrarem no art. 299 do mesmo Regulamento. A Recorrente sustenta, contudo, que há autorização expressa para a dedução de despesas decorrentes de ilícitos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, especialmente à luz do art. 364 do RIR/99. Afirma que a imposição de indedutibilidade às multas tributárias e não tributárias ofenderia o conceito constitucional de renda e o conceito societário de lucro, a serem observados pelo legislador tributário nos termos do art. 110 do CTN, além de afrontar os princípios da capacidade contributiva e do não confisco. Quanto às multas não tributárias, ressalta a ausência de liberalidade, sustentando tratar-se de despesas decorrentes do desenvolvimento das atividades da empresa e, por isso, dedutíveis.
- (p) Sustenta, por fim, que a fiscalização também glosou, de forma equivocada, despesa referente a patrocínio de evento cultural aprovado no âmbito do PRONAC – Programa Nacional de Apoio à Cultura, enquadrado no art. 18 da Lei nº 8.313/91. Argumenta que, para pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, é permitida a dedução de doações efetuadas em favor de projetos

culturais e artísticos, instituições de ensino e pesquisa, entidades civis prestadoras de serviços gratuitos e fundos dos direitos da criança, observados os limites legais, nos termos do art. 365 do RIR/99.

- (q) Por derradeiro, afirma que a fiscalização, no item 20 do Termo de Constatação Fiscal L-071/2016-C, apontou a ausência de adição ao resultado do exercício de despesas supostamente indedutíveis. Sustenta, contudo, que, embora tais multas tenham sido contabilizadas sob a rubrica de “inedutíveis”, tratam-se de despesas decorrentes da atividade operacional da empresa, especialmente relacionadas a trânsito, Inmetro e Procon, devendo ser consideradas despesas operacionais dedutíveis para fins de apuração da CSLL/IRPJ.
- (r) Em relação aos juros sobre capital próprio, alega que estes se encontram atualmente disciplinados pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95. Sustenta que a razão de seu pagamento reside na indisponibilidade dos recursos dos sócios investidos na empresa, de modo que, ao aportar recursos na sociedade e privar-se deles por determinado período, o sócio faz jus ao recebimento de juros. Afirma que os juros sobre capital próprio configuram despesas dedutíveis, gerando benefício fiscal à empresa, desde que haja lucros, computados antes da dedução dos juros, ou lucros acumulados e reservas de lucros em montante igual ou superior ao dobro dos juros a serem pagos ou creditados.
- (s) Acrescenta que a Receita Federal limita os valores máximos de juros sobre capital próprio dedutíveis, conforme art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, mas sustenta que tal norma não estabelece restrição específica quanto ao momento da dedução, refletindo apenas o regime geral de reconhecimento contábil e dedução fiscal pelo regime de competência. Alega, ainda, que eventual restrição específica sobre juros sobre capital próprio dependeria de previsão legal, não podendo ser criada por instrução normativa, que possuiria natureza meramente interpretativa. Assim, afirma que a legislação não exige que a dedução dos juros sobre capital próprio seja efetuada no mesmo exercício em que apurado o lucro, podendo a deliberação ocorrer posteriormente.
- (t) Conclui, com base nisso, que, inexistindo vedação legal, foi correta a contabilização efetuada, segundo o conceito de regime de competência adotado pelo CARF e pelo STJ, vale dizer, no momento da deliberação pelo pagamento ou creditamento dos juros sobre capital próprio.
- (u) Quanto à alegada compensação indevida de base de cálculo negativa com resultado da atividade geral, sustenta que a fiscalização se refere à suposta insuficiência de base negativa para compensação no ano de 2014, decorrente da recomposição das bases de cálculo da CSLL/IRPJ promovida no curso da fiscalização. Afirma que, nos exercícios fiscalizados, utilizou compensação de

base de cálculo negativa acumulada em períodos anteriores dentro dos limites legais e que, tomando-se por base a apuração originalmente realizada pela empresa, não haveria excesso de compensação ou insuficiência de base negativa para os fatos geradores de 01/01/2014 a 31/12/2014. Sustenta que a insuficiência apontada decorre exclusivamente das adições efetuadas pela fiscalização ao resultado, o que teria majorado a base de cálculo da CSLL/IRPJ e, por consequência, alterado o limite de 30% passível de compensação. Segundo a Recorrente, ao utilizar saldos de base negativa acumulados de períodos anteriores, a fiscalização antecipou sua utilização, gerando artificialmente a insuficiência no ano-base de 2014. Conclui que tal tópico possui caráter reflexo em relação às demais glosas e adições discutidas no recurso, não podendo subsistir diante dos argumentos deduzidos nos demais itens.

- (v) Sustenta, contudo, ser incabível a aplicação concomitante da multa pela falta de recolhimento com base em estimativa e da multa de ofício exigida no lançamento do crédito principal, uma vez que ambas teriam por base o mesmo valor apurado no procedimento fiscal. Afirma que a cumulação implica duplo apenamento sobre o mesmo fato jurídico, em afronta ao ordenamento jurídico. Aduz que a aplicação simultânea das penalidades resultaria em duplicação desproporcional da sanção, razão pela qual requer seja mantida apenas a multa de ofício, incidente sobre o valor do tributo que supostamente deixou de ser recolhido. Requer, assim, a exclusão da multa isolada exigida em concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo adicionado no ajuste anual, por derivarem ambas da mesma infração e da mesma base de cálculo.
- (w) Sustenta a inaplicabilidade da multa qualificada, destacando que, na decisão da DRJ, houve divergência, tendo o voto vencido reconhecido a ausência de comprovação de sonegação, fraude ou conluio.
- (x) Destaca que, na jurisprudência do CARF, a caracterização de fraude está associada a situações como utilização de documentos inidôneos, contabilidade paralela ou declarações falsas, o que não se verifica no caso concreto.
- (y) Alega ofensa ao princípio constitucional do não confisco, sustentando que a multa de 150% é excessiva. Defende, subsidiariamente, que eventual penalidade não deve ultrapassar 20% do valor do tributo.
- (z) Sustenta a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, argumentando que a penalidade não se confunde com tributo, não se enquadrando na hipótese do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO DE OFÍCIO

O acórdão recorrido foi julgado parcialmente procedente para fins de: (i) AFASTAR o vínculo de responsabilidade tributária solidária do Sr. Edy João Dal Berto em relação ao item da autuação “Contabilização de despesas sem comprovação”, bem como em relação ao item da autuação “Glosa de despesas financeiras desnecessárias à atividade do contribuinte, por serem decorrentes de recursos repassados graciosamente para pessoas ligadas”; e (ii) AFASTAR o vínculo de responsabilidade tributária solidária da Dal Berto Administradora de Bens Ltda. em relação ao item da autuação “Glosa de despesas financeiras desnecessárias à atividade do contribuinte, por serem decorrentes de recursos repassados graciosamente para pessoas ligadas”.

A respeito das regras para o recurso de ofício, a Portaria MF n. 2, de 17 de janeiro de 2023, assim dispõe:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (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.

No caso, temos que o montante do crédito tributário lançado e objeto do presente processo perfaz o valor total de R\$14.197.484,57, portanto abaixo do piso de R\$ 15.000.000,00.

Diante disso, voto por não conhecer do Recurso de Ofício.

2 ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Analisando o requisito da tempestividade, noto que o Recurso Voluntário da Italo Supermercados Ltda. foi apresentado um dia após o prazo regimental, conforme se observa dos autos e da tabela abaixo:

Recorrente	Ciência da decisão de 1ª instância	Data do Recurso Voluntário
Ítalo Supermercados Ltda.	10/07/2017 (fls. 10.610)	10/08/2017 (fls. 10.679)

Dal Berto Administradora de Bens Ltda.	11/07/2017 (fl. 10.615)	10/08/2017 (fls. 10.620)
Edy João Dal Berto	11/07/2017 (fl. 10.614)	10/08/2017 (fl. 10.651)

Quanto aos demais recursos, tenho que são tempestivos e atendem aos demais requisitos legais para sua admissibilidade.

Assim voto por conhecer dos recursos dos solidários Dal Berto Administradora de Bens Ltda. e Edy João Dal Berto e por não conhecer do Recurso Voluntário do contribuinte Ítalo Supermercados Ltda. porquanto intempestivo.

3 RECURSOS VOLUNTÁRIOS DOS SOLIDÁRIOS

Considerando que apenas os Recursos Voluntários interpostos pelos responsáveis solidários Edy João Dal Berto e Dal Berto Administradora de Bens Ltda. foram objeto de conhecimento, passo à sua análise de forma individualizada, adotando, contudo, exame conjunto sempre que se tratar de matéria comum.

3.1 PRELIMINARES DE MÉRITO

3.1.1 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR DESACORDO COM O TDPF

As Recorrentes sustentam que a fiscalização teria extrapolado os limites do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), sob o argumento de que, no curso do procedimento, foram formuladas intimações relativas a tributos não previstos originalmente, bem como ao período de apuração do ano-calendário de 2014, inicialmente não abrangido pelo referido Termo.

Alega, ainda, que a alteração do TDPF — para inclusão do IRPJ e do ano de 2014 — somente ocorreu em momento próximo ao encerramento da fiscalização, razão pela qual todos os atos instrutórios anteriores estariam eivados de nulidade, com a consequente invalidade dos Autos de Infração lavrados.

Não lhe assiste razão.

Eventuais irregularidades, impropriedades formais ou mesmo a ausência de TDPF não possuem o condão de invalidar o lançamento tributário regularmente constituído por autoridade competente, nos termos do art. 6º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.593/2002. Isso porque normas de natureza infralegal não podem restringir, limitar ou condicionar o exercício de competências legalmente atribuídas à autoridade fiscal.

Com efeito, o TDPF consubstancia mero instrumento de controle interno da Administração Tributária, instituído por atos infralegais, não se qualificando como requisito de

validade dos atos praticados no âmbito da fiscalização. Tal entendimento encontra-se pacificado neste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive por meio da Súmula CARF nº 171, que assim dispõe:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

De todo modo, cumpre registrar que, no caso concreto, a autoridade fiscal procedeu à regular alteração do TDPF, com a inclusão do IRPJ como tributo fiscalizado e a ampliação do período de apuração para abranger o ano-calendário de 2014, em conformidade com o disposto na Portaria RFB nº 1.687/2014 (fl. 10.469).

Ademais, os lançamentos relativos à CSLL, ao PIS e à COFINS decorrem diretamente das infrações apuradas no âmbito do IRPJ, configurando-se como lançamentos reflexos, o que dispensa sua indicação expressa no TDPF, nos termos do art. 8º da Portaria RFB nº 1.687/2014, segundo o qual:

Quando os procedimentos de fiscalização relativos a tributos objeto do TDPF identificarem infrações relativas a outros tributos, com base nos mesmos elementos de prova, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no TDPF.

Diante desse contexto, não se verifica qualquer vício capaz de macular a validade do procedimento fiscal ou dos lançamentos dele decorrentes.

Por tais razões, rejeito a alegação de nulidade suscitada pelas Recorrentes neste ponto.

3.1.2 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR LANÇAMENTO BASEADO EM PRESUNÇÃO

A Recorrente sustenta que o auto de infração estaria fundado em presunções, decorrentes de exame por amostragem e sem a devida análise dos documentos por ela disponibilizados. Aduz, ainda, que a autoridade lançadora não teria se desincumbido do ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador nem os elementos caracterizadores da responsabilidade tributária atribuída aos sujeitos passivos.

A preliminar não merece prosperar.

De início, cumpre afastar a premissa de irregularidade do procedimento fiscal por ter se valido de técnica de amostragem. Tal metodologia é amplamente admitida e consagrada nos trabalhos de auditoria fiscal e contábil, inexistindo qualquer vedação legal à sua utilização, desde que os achados sejam posteriormente validados por meio de análise individualizada dos elementos relevantes — como ocorreu no caso concreto.

Com efeito, a análise dos autos revela que o procedimento fiscal foi conduzido de forma progressiva, estruturada e devidamente documentada, com sucessivas intimações, apresentação de documentos e planilhas pela Recorrente, seguidas de exame crítico pela

autoridade fiscal, que, a cada etapa, demandou esclarecimentos adicionais e promoveu ajustes nas apurações. Tal dinâmica evidencia não apenas a observância do devido processo administrativo fiscal, mas também a formação de convicção fundada em elementos concretos, e não em meras presunções.

Nesse sentido, merece integral acolhida a fundamentação adotada pela instância de origem, que bem delineou a consistência do conjunto probatório produzido:

No procedimento fiscal em questão, a autoridade fiscal checkou as operações da empresa por amostragem, mas ao detectar indícios de irregularidade, examinou-os pormenorizadamente, de forma concreta, não com base em presunções (...). Ao contrário, valeu-se de dados constantes dos sistemas da RFB e dos Fiscos Estaduais, da contabilidade do contribuinte, bem como de informações prestadas por terceiros, formando seu convencimento a partir de robusto conjunto probatório.

A robustez do procedimento também se evidencia pela própria dimensão do acervo documental constante dos autos, que, já à época da ciência da autuação, contava com milhares de páginas, múltiplas intimações, termos de constatação fiscal detalhados e demonstrativos analíticos das infrações. Trata-se, portanto, de procedimento incompatível com a alegação de superficialidade ou de lançamento por presunção.

A propósito, a jurisprudência administrativa é firme no sentido de que a nulidade do lançamento exige a demonstração de vício efetivo na constituição do crédito tributário, especialmente quanto à identificação da matéria tributável e à quantificação do tributo, nos termos do art. 142 do CTN, não se configurando pela mera discordância do contribuinte quanto aos critérios de apuração adotados pela fiscalização.

No caso em exame, não se verifica qualquer violação a tais pressupostos. Ao contrário, os elementos constantes dos autos demonstram que o lançamento foi devidamente motivado, com descrição clara, precisa e individualizada das infrações, lastreada em documentação idônea e em critérios técnicos explicitados ao longo do procedimento fiscal.

Eventual divergência quanto às conclusões alcançadas pela autoridade fiscal insere-se no âmbito do mérito da controvérsia, a ser oportunamente analisado, não sendo apta, por si só, a macular a validade formal do lançamento.

Por fim, tampouco procede a alegação de cerceamento de defesa. A descrição minuciosa das infrações, aliada ao conteúdo das impugnações apresentadas — que enfrentam de forma específica cada um dos pontos da autuação — evidencia que a Recorrente teve pleno conhecimento dos fundamentos do lançamento e exerceu de maneira ampla o seu direito de defesa.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

3.2 RESPONSABILIDADE DA DAL BERTO ADMINISTRADORA DE BENS LTDA.

3.2.1 AUSÊNCIA E PROVAS DE INTERESSE COMUM QUE ACARRETEM SOLIDARIEDADE À RECORRENTE (ART. 124, I DO CTN)

A Recorrente sustenta que não estariam presentes os requisitos do art. 124, inciso I, do CTN, ao argumento de que eventual interesse seria meramente econômico, e não jurídico, além de não ter participado da realização do fato gerador (auferimento de receitas pela Italo Supermercados).

Nos termos do art. 124, I, do CTN, a responsabilidade solidária exige a demonstração de interesse comum na situação que constitua o fato gerador, o que, segundo entendimento consolidado, pressupõe participação conjunta, coordenada ou convergente na realização do ilícito tributário, e não mero benefício econômico indireto.

No caso concreto, a fiscalização demonstrou, de forma minuciosa e com base em robusto conjunto probatório, que a Dal Berto Administradora de Bens Ltda não apenas se beneficiou das operações, mas atuou ativamente na sua estruturação e execução, integrando o núcleo negocial que viabilizou a redução artificial da base tributável da Italo Supermercados.

Nesse contexto, não há como acolher a tese de que a Dal Berto teria apenas interesse econômico reflexo. Ao contrário, sua atuação foi essencial e indispensável à materialização do esquema, participando diretamente da cadeia de atos que culminaram na redução indevida da carga tributária da Italo.

Dessa forma, resta caracterizado o interesse comum de natureza jurídica, consubstanciado na participação coordenada das empresas na estruturação e execução das operações consideradas ilícitas, o que atrai a aplicação do art. 124, I, do CTN.

Por fim, registre-se que a Recorrente não logrou infirmar o conjunto probatório produzido pela fiscalização, limitando-se a apresentar alegações genéricas quanto à licitude das operações e à suposta aderência a práticas de mercado, desacompanhadas de comprovação idônea.

Diante do exposto, mantenho a imputação de responsabilidade solidária à Recorrente.

3.3 RESPONSABILIDADE DO SR. EDY JOÃO DAL BERTO

3.3.1 INAPLICABILIDADE DO ART. 135, III NA ESFERA ADMINISTRATIVA

A Recorrente alega que a responsabilidade do sócio só pode ser discutida na fase de execução judicial.

O entendimento consolidado no CARF (Súmula nº 109) é de que a autoridade administrativa tem o dever de identificar no lançamento todos os sujeitos passivos, inclusive os

responsáveis solidários, para garantir o contraditório e a ampla defesa ainda na fase litigiosa administrativa.

Assim, afasto a alegação da Recorrente.

3.3.2 FALTA DE PROVA ACERCA DA OCORRÊNCIA DE ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS

O Recorrente sustenta a inexistência de ilícito tributário, ao argumento de que não haveria utilização de documentos inidôneos, empresas fictícias ou fraudes contábeis, destacando que todas as despesas foram regularmente escrituradas e suportadas por registros contábeis.

A alegação, contudo, não merece prosperar.

Inicialmente, é importante consignar que a caracterização de infração tributária não se limita à verificação de vícios formais, como a existência de documentos falsos ou escrituração paralela. O ilícito tributário pode igualmente decorrer da utilização de estruturas negociais ou registros contábeis que, embora formalmente válidos, não refletem a realidade econômica ou violam regras de dedutibilidade e competência tributária.

No caso concreto, a fiscalização não se limitou a apontar irregularidades isoladas, mas demonstrou, de forma estruturada, um conjunto convergente de inconsistências, detalhado nos Termos de Constatação Fiscal, que evidenciam a indevida redução da base tributável.

Com efeito, conforme o Termo de Constatação Fiscal principal, foram identificadas quatro frentes distintas de irregularidades, que, somadas, resultaram em glosas superiores a R\$ 13 milhões.

Como corretamente consignado pela fiscalização, a mera escrituração contábil não comprova a efetividade da despesa, sendo indispensável documentação hábil e idônea, nos termos da legislação comercial e fiscal.

Diante desse conjunto probatório, não prospera a alegação de inexistência de ilícito pelo simples fato de as operações terem sido contabilizadas.

A escrituração contábil, por si só, não convalida operações desprovidas de causa econômica, nem legitima a dedução de despesas que não atendem aos requisitos legais de necessidade, usualidade e comprovação.

No presente caso, a fiscalização demonstrou de forma consistente que: houve desvio de finalidade econômica em operações com partes relacionadas; ocorreram infrações às regras de dedutibilidade; e foram realizadas glosas baseadas em ausência ou inadequação de comprovação documental.

A Recorrente, por sua vez, limitou-se a alegações genéricas de licitude e liberdade empresarial, sem apresentar elementos concretos capazes de infirmar as conclusões fiscais.

Assim, não se trata de mera divergência interpretativa, mas de situação em que os fatos apurados revelam inconsistências materiais relevantes na apuração do lucro tributável.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso neste ponto.

3.4 DECADÊNCIA

A Recorrente sustenta a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN ao caso concreto, sob o argumento de que não houve a prática de dolo, fraude ou simulação, razão pela qual seria inaplicável a regra do art. 173, inciso I, do CTN. Com base nessa premissa, defende o reconhecimento da decadência em relação aos fatos geradores anteriores a agosto de 2011, considerando que a ciência do auto de infração ocorreu apenas em 03/08/2016.

Não assiste razão à Recorrente.

De fato, o art. 150, § 4º, do CTN estabelece regra decadencial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, hipótese em que o contribuinte antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se a homologação tácita após o decurso do prazo de cinco anos, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Ocorre que tal regime não se aplica indistintamente a toda e qualquer exigência tributária, sendo imprescindível que se esteja diante de tributo sujeito a lançamento por homologação, o que não se verifica no presente caso.

Conforme se extrai dos autos, notadamente do extrato processual (fls. 10.448 a 10.468), os lançamentos relativos a períodos de apuração anteriores a 03/08/2011, em sua maioria, referem-se à exigência de multas isoladas por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Nessa hipótese, não se está diante de tributo sujeito a homologação, mas de penalidade pecuniária autônoma, cuja constituição independe de qualquer antecipação de pagamento pelo contribuinte. Inexiste, portanto, o pressuposto lógico-jurídico para a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Em tais situações, a regra decadencial aplicável é aquela prevista no art. 173, inciso I, do CTN, segundo a qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Esse entendimento encontra-se consolidado no âmbito do contencioso administrativo federal, tendo sido inclusive objeto de uniformização por meio da Súmula CARF nº 104, que dispõe expressamente:

O lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Assim, não há falar em aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, tampouco em decadência nos termos pretendidos pela Recorrente.

Nos demais casos, há de se considerar que, tendo em conta a qualificação da multa, que restou incontroversa nos autos, aplica-se também o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Diante do exposto, concluo que os lançamentos foram efetuados dentro do prazo decadencial aplicável, razão pela qual rejeito a alegação de decadência.

4 DISPOSITIVO

Por todo o exposto voto por não conhecer do Recurso Voluntário do contribuinte porquanto intempestivo. Quanto ao recurso dos solidários da Dal Berto Administradora de Bens e Edy João Dal Berto, voto por conhecê-los e, no mérito, dar-lhes parcial provimento, apenas para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, em razão da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton