



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15588.720246/2022-39
ACÓRDÃO	1301-007.869 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA E OUTROS FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO LEGAL.

O art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, autoriza a presunção de omissão de receitas a partir da existência de créditos em instituições financeiras cuja origem não seja comprovada pelo sujeito passivo regularmente intimado para tal, descabendo ao Fisco buscar, no caso de presunções legais, confirmações ou provas adicionais ou, ainda, o ônus de demonstrar qualquer aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, não havendo que se considerar, para a apuração da base de cálculo dos tributos sobre a renda, a dedução de despesas ou custos quando o contribuinte opta pela tributação pelo Lucro Real e sua contabilidade foi aceita pela Fiscalização

LANÇAMENTO REFLEXO DE CSLL, PIS E COFINS. SUPORTE FÁTICO COMUM.

Se aplicam ao lançamento da CSLL, do PIS e da Cofins por terem motivação em idênticos fatos, elementos probatórios e fundamentação legal as conclusões do lançamento do IRPJ.

ALÍQUOTA ZERO DE PIS E COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO. IMPOSSIBILIDADE DE SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE LEGAL DE APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA ZERO.

Em não tendo sido demonstrada que a omissão de receitas objeto de tributação decorre das vendas de produtos constantes do rol estabelecido no art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004, incabível a aplicação da alíquota zero.

A base de cálculo do PIS e da Cofins, presumida a partir de créditos bancários de origem não comprovada, isto é, exigidas como reflexo do IRPJ, em razão de não ter o sujeito passivo comprovado a natureza dos créditos bancários não permite inferir a subsunção a norma específica de

não cobrança dessas contribuições, em especial, porque o sujeito passivo não emitiu os respectivos documentos fiscais, que seriam os elementos aptos a provar o fato alegado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ART. 173, I, DO CTN.

Nos casos de lançamento tributário por homologação, em tendo sido apurada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo rege-se pelo art. 173, I, do CTN, conforme decidido pelo STJ, no Recurso Especial nº 973.733/SC, ao qual foi atribuído efeito de recurso repetitivo, art. 543, “c”, do então Código de Processo Civil (atual art. 1.036 do Novo CPC).

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA POR SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO. CABIMENTO.

Restando caracterizada a sonegação, a fraude ou o conluio, deve ser imputada multa qualificada, ainda que a receita omitida tenha sido identificada e apurada por meio de presunção legal (Súmulas CARF nº 25).

PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial e efetivamente pagos, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018

RECÁLCULO DE DESPESAS OU CUSTOS VINCULADO AO LUCRO REAL APÓS IDENTIFICAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA PARA REFAZER APURAÇÃO SOB ENCARGO DO SUJEITO PASSIVO.

Incabível pleitear eventuais retificações nos valores registrados pelo contribuinte como custos ou despesas em razão do lançamento de ofício realizado pelo Fisco que identifica omissão de receitas na apuração do lucro real e a base de cálculo da CSLL, posto que falece competência à

autoridade julgadora alterar a apuração do tributo, que originalmente deve ser feito de forma espontânea pelo sujeito passivo na ECF.

O pleito do sujeito passivo para recálculo de despesas ou custo após a identificação de infração que aumenta o lucro real e a base de cálculo da CSLL não pode ser acatado. O direito não prestigia conduta contrária à lei por parte daquele que, depois de confrontado por infração por ele praticada, requer a aplicação de benefício a que teria direito em um novo cenário hipotético. Tal pretensão contraria a boa-fé objetiva.

INTIMAÇÃO POR EDITAL. POSSIBILIDADE QUANDO RESTAR IMPROFÍCUA A INTIMAÇÃO VIA POSTAL.

Não se verifica erro que nulifique a ciência postal quando a correspondência destinada a cientificar o sujeito passivo do lançamento tributário é endereçada para o endereço cadastral mantido junto à Administração Tributária e os Correios não localizam o endereço indicado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício; e por não conhecer o Recurso Voluntário apresentado por R.S. Machado Comércio de Hortifrutigranjeiros e Transportes Ltda, visto ter sido considerado revel em primeira instância, e por negar provimento aos Recursos Voluntários do sujeito passivo e dos responsáveis solidários.

Sala de Sessões, em 24 de setembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recursos De Ofício e Voluntário contra decisão da DRJ07, que julgou parcialmente procedente a impugnação contra Auto de Infração e contra de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 23.815.541,21; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 8.590.874,82; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), no valor de R\$ 7.323.730,73; e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), no valor de R\$ 1.590.020,39, com imputação de multa qualificada de 150%, referente aos anos-calendário 2017 e 2018.

2. A autuação decorre de omissão de receitas apuradas com base em presunção legal de crédito bancários não justificados, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF, fls. 224/844).

2.1. A Fiscalização constatou existência do grupo econômico de fato, denominado “Mascarenhas”, com as seguintes pessoas jurídicas: R.S. Machado Comércio de Hortifrutigranjeiros e Transportes Ltda (RS Machado), CNPJ nº 09.298.606/0001-20 e P. de Sousa Miranda, CNPJ nº 09.530.188/0001-54, tendo ainda como empresas patrimoniais as pessoas jurídicas MMS Núcleo Imóveis Ltda. (MMS), CNPJ nº 26.500.352/0001-08 e Dias e Souza Imóveis Ltda. (Dias e Souza), CNPJ nº 26.526.630/0001-98, caracterizada pela confusão patrimonial (com intenso fluxo patrimonial entre si, sem qualquer justificativa), localização física e gestão comum (Janilson Dias Mascarenhas, CPF nº 006.120.175-83 e Janilton Dias Mascarenhas, CPF nº 966.351.005-63) e similaridade de área de atuação.

2.2. Foi verificado ainda que os sócios formais eram pessoas interpostas (laranjas), sem capacidade socioeconômica para figurar no quadro societário e sem poderes efetivos de gestão, que era exercida por terceiros, sócios-administradores de fato, Janilson Dias Mascarenhas, CPF nº 006.120.175-83 e Janilton Dias Mascarenhas, CPF nº 966.351.005-63, que figuram como sócios

formais da Recorrente. Além disso, há diversas procurações da Recorrente e da RS Machado em favor de Janilton e Janilson, que possuíam poderes para a gestão de fato dessas pessoas jurídicas, conforme quadro (fls. 237/238).

2.3. Sobre as pessoas jurídicas que integram o grupo econômico, destaca-se: que RS Machado e Dias e Souza tem o mesmo contador responsável, Sr. Diogenes Tavares Reis Filho; a empresa RS Machado foi constituída por José Niwton, substituído em 2017 por Rafael dos Santos Machado, CPF nº 063.542.765-60), cônjuge de Paloma Nunes Dias Mascarenhas (CPF nº 057.310.025-09), filha de Janilton; as empresas atuavam nos mesmos endereços e no mesmo. Além disso, verifica-se coincidência de endereços lógicos (IP/Mac-adress) entre as empresas do grupo e as pessoas físicas envolvidas.

2.4. Destaca-se ainda os seguintes aspectos em relação a cada uma das pessoas jurídicas:

a) **Distribuidora de Hortifrutigranjeiros Ltda:** Os sócios formais da empresa são José Niwton e Marluce, pais de Janilson e Janilton que já foram sócios formais até 2009 e 2010. Julia Deborah, excônjuge de Janilton também foi sócia de 2009 a 2012 e a cônjuge de Janilson, Priscilla, também fez parte do quadro societário de 2010 a 2012. Marluce se retirou do quadro em 29/03/2021, já no curso da ação fiscal. Constatou-se que as declarações de IRPF de José Niwton contam com rendimentos aproximadamente de R\$ 120.000,00 entre 2017 e 2018, sendo a maior parte de atividade rural. Seus únicos bens são as cotas das empresas RS Machado e Distribuidora de Hortifrutigranjeiros, além de uma fazenda no valor de R\$ 160.000,00. Apesar dos baixos valores declarados, apresenta movimentação financeira de R\$ 427.476,90 e R\$ 435.334,30 em 2017 e 2018, respectivamente. Janilton e Janilson constam como contato na ficha cadastral do Banco do Brasil.

b) **RS Machado:** O sócio administrador possui como único bem registrado em sua DIRPF a própria participação societária na empresa e em mais duas empresas que possuem ligação com a família Mascarenhas. Não possui imóveis, veículos nem movimentação em cartão de crédito, tendo movimentado quantias expressivas no período analisado. Ingressou no quadro societário com apenas 21 anos. O seu endereço informado é inexistente. Em pesquisa a notas fiscais eletrônicas constatou-se que adquiriu bens cujo endereço de entrega coincide com o endereço informado à RFB para Janilton, sócio de fato da empresa. Através de uma das notas

fiscais a Fiscalização pode concluir que Rafael seria cônjuge da filha de Janilton, Paloma, que figurou no quadro societário da RS Machado de dezembro de 2021 a maio de 2022. Constatou-se que Rafael trabalhou no departamento de pessoal da RS Machado em 2014, passando em 2015 a trabalhar como auxiliar de escritório em outra empresa, não havendo recolhimentos previdenciários em seu nome em 2017, e recolhimentos como contribuinte individual em 2018, calculados sobre uma remuneração média de R\$ 1.908,00. Em GFIP a informação é de que Rafael seria diretor da empresa Masca Cosméticos, que se encontra inata. O outro sócio da RS Machado é José Niwton, pai de Janilton, que integra o quadro societário desde a fundação, em 2007, como empresa individual, tendo em 2017 sido transformada em sociedade com a entrada de Rafael, mas com administração exclusivamente por José Niwton. Rafael também possui ligação com Janilton através das empresas Machado e Mascarenhas Ltda e Atacadão de Hortifrutigranjeiros Mascarenhas Ltda. Foi encontrada procuração de 2021 outorgando poderes da Distribuidora de Hortifrutigranjeiros R S M Ltda a Janilton, empresa está registrada em nome de Rafael e constituída em 2021, que movimentou expressivas quantias em bancos, aparentando ser a nova empresa operacional do grupo. Janilton consta como contato na ficha cadastral do Banco do Brasil.

c) **P. de Souza Miranda:** Desde sua criação o único sócio formal é Patrick, irmão de Priscilla, esposa de Janilson. A empresa, apesar de declarada inapta, movimentou quantias relevantes em contas bancárias. Entre 2012 e 2013 Patrick efetuou recolhimentos como contribuinte individual calculados com base equivalente ao salário mínimo. Declarava como único bem a participação societária na P de Souza até 2016, quando passou a não declarar nenhum bem. Apesar da P de Souza movimentar anualmente milhões, Patrick movimentou menos de R\$ 5 mil por ano em suas contas bancárias pessoais em 2015 e 2016 e nenhuma movimentação bancária em 2017 e 2018, tendo sido encontrada apenas duas motocicletas e um veículo de passeio como bens com datas de fabricação entre 2011 e 2013. A própria P de Souza não possui patrimônio relevante, apenas um veículo de passeio de 2011, não fez aquisição e mercadorias e não possui empregados, apesar de sua elevada movimentação financeira. A empresa apresenta característica de inexistência de fato, não possuindo capacidade operacional ou materialidade efetiva, servindo como mera ferramenta jurídica a embasar o cometimento de infrações tributárias. Apesar de possuir somente Patrick como sócio, tinha como procuradora Priscila, esposa de Janilson.

2.5. Foram identificadas diversas transferências financeiras entre a Recorrente e a empresa patrimonial **José Newton Neto Eirelli (atual MMS Núcleo de Imóveis Ltda)**, bem como pagamentos a empresas imobiliárias alienantes de imóveis para José Newton Neto Eirelli e Dias e Souza. José Niwton Dias Mascarenhas Neto é filho de Janilton e sócio na José Newton Neto Eirelli. É procurador da Recorrente. A pessoa jurídica José Newton Neto Eirelli possui patrimônio incompatível, recebendo recursos da Recorrente e da empresa P de Souza Miranda.

2.6. As empresas **Dias e Souza Imóveis Ltda** e **José Newton Neto Eirelli (atual MMS Núcleo de Imóveis Ltda)**, incluídas no polo passivo, constituídas pelos reais beneficiários Janilson e Janilton ou seus filhos menores, não realizaram efetiva atividade comercial, não auferiram receitas, e tem característica de inexistência de fato, se constituindo em meras empresas de papel, com a finalidade de concentrar o patrimônio adquirido com parte dos recursos sonegados pelas empresas operacionais, que se inclui a Recorrente, nos termos do art. 124, I, do CTN.

2.7. Foram responsabilizadas as seguintes pessoas jurídicas e físicas:

2.7.1. **R.S. Machado Comércio de Hortifrutigranjeiros e Transportes Ltda**, CNPJ nº 09.298.606/0001-20, art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN), por integrar grupo econômico de fato;

2.7.2. **P. de Sousa Miranda**, CNPJ nº 09.530.188/0001-54, art. 124 do CTN, por integrar grupo econômico de fato;

2.7.3. **Janilson Dias Mascarenhas**, CPF nº 006.120.175-83, art. 135 do CTN, por ser o sócio-administrador de fato da autuada e o real beneficiário da ora Recorrente;

2.7.4. **Janilton Dias Mascarenhas**, CPF nº 966.351.005-63, art. 135 do CTN, por ser o sócio-administrador de fato da autuada e o real beneficiário da ora Recorrente;

2.7.5. **José Niwton Dias Mascarenhas**, CPF nº 092.350.275-00, art. 135 do CTN, por ser o sócio-administrador formal da autuada e ter atuado como interposta pessoa com intuito de permitir fraude tributária;

2.7.6. **MMS Núcleo Imóveis Ltda**, CNPJ nº 26.500.352/0001-08, art. 124 do CTN, por integrar grupo econômico de fato, na qualidade de empresa destinatária do patrimônio acumulado; e

2.7.7. **Dias e Souza Imóveis Ltda**, CNPJ nº 26.526.630/0001-98, art. 124 do CTN, por integrar grupo econômico de fato, na qualidade de empresa destinatária do patrimônio acumulado.

2.8. A motivação para a responsabilização das pessoas físicas **Janilton Dias Mascarenhas** e **Janilson Dias Mascarenhas** decorre do fato de serem os reais sócios da Recorrente, visto que os sócios formais são pessoas interpostas, sem capacidade econômica, que outorgaram procuração aos reais beneficiários, que efetivamente são gestores das empresas operacionais. Além disso, consta nos autos declaração da ex-cônjuge de um dos reais beneficiários que este é o efetivo dono das empresas operacionais e conjunto com seu irmão. Os reais beneficiários possuem empresas patrimoniais para onde parte dos recursos sonegados são direcionados. Os reais beneficiários adquiriram bens direcionados ao CNPJ das empresas operacionais.

2.9. A multa de ofício foi qualificada no percentual de 150% em razão da estruturação do grupo econômico e na prática reiterada das infrações, com interposição de pessoas.

3. Apenas a autuada principal apresentou impugnação (fls. 7.503/7.519), oportunidade em que alegou decadência relativa aos períodos anteriores a novembro de 2017, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN; que inexistente grupo econômico; que não tem lógica alegar hipossuficiência econômica do sócio para empresa sem patrimônio relevante; que a identidade de endereços lógicos decorre do contador ser comum, fato que não pode caracterizar grupo econômico; que a procuração junto aos bancos decorre da idade avançada do pai para que seus filhos resolvessem problemas nas empresas; que as empresas possuem autonomia gerencial, administrativa e financeira; que não deveria ser exigido PIS e Cofins para a comercialização de hortifrutigranjeiros, nos termos do art. 28, III, da Lei nº 10.865, de 2004; arguiu sobre o indevido arbitramento, visto que a receita é conhecida, protestando ainda contra o enquadramento de toda sua receita bruta como lucro, quando o percentual do mesmo seria o lucro arbitrado, no percentual de 9,6%.

4. A DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação para reduzir multa qualificada para o percentual de 100%, em razão da retroatividade benigna, aplicada em razão da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuída pelo art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023. Com relação às demais matérias, foi mantida a autuação, rejeitando-se a preliminar de nulidade do lançamento; por entender caracterizada a formação de grupo econômico, por afastar a alegação

de decadência, pois aplicável ao caso o art. 173, I, do CTN, em razão da existência de dolo, fraude e simulação; que restou caracterizada a omissão de receitas com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996; que no caso, não houve arbitramento do lucro, mas lançamento de receita omitida; que não é possível aplicar a alíquota zero para PIS e Cofins, pois não é possível afirmar que as receitas decorrem da comercialização de hortifrutigranjeiros. Consignou ainda restar mantida a responsabilidade solidária de todos os terceiros em razão da não apresentação de impugnação. A referida decisão restou materializada com a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

APURAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA PELO § 4º DO ART. 150 DO CTN. INOCORRÊNCIA.

Nos casos de lançamento do imposto/contribuição por homologação, em tendo sido apurada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo rege-se pelo inciso I do art.173 do CTN, e não pelo §4º do art.150 do CTN.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO.

Nos casos de lançamento por homologação, em havendo pagamento, o direito de proceder ao lançamento do crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do §4º do art. 150 do CTN. Já na ausência de pagamento, a forma de contagem regese pelo inciso I do art.173 do CTN.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA POR SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO. CABIMENTO.

Restando caracterizada a sonegação, a fraude e/ou o conluio, devida a aplicação da multa qualificada, mesmo na hipótese de a receita omitida haver sido apurada por presunção legal (Súmulas CARF nºs 25 e 34).

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 8º DA LEI Nº 14.689/2023. REDUÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996 PARA O PERCENTUAL DE 100%.

Por força do disposto no artigo 106, inciso II, letra c, do Código Tributário Nacional-CTN, a lei nova se aplica a ato ou fato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao

tempo de sua prática. Redução da multa qualificada para o percentual de 100% em função da nova redação do parágrafo primeiro do art. 44 da Lei nº 9430/1996, dada pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REVELIA. FALTA DE LEGITIMIDADE E CAPACIDADE POSTULATÓRIA DE TERCEIROS.

Não tendo os responsáveis solidários, devidamente cientificadas, apresentado impugnação, devem ser considerados revéis, destacando-se que a autuada, como sujeito passivo contribuinte, não tem legitimidade e nem capacidade postulatória para questionar a responsabilização passiva solidária imputada a terceiros, que não a legitimaram para tal.

GRUPO ECONÔMICO. CONSTATAÇÃO DE EXISTÊNCIA.

Incontestável a conclusão da existência de grupo econômico de fato quando apurada e constatada a unicidade de gestão e interesses, incapacidade socioeconômica dos sócios formais, concluindo-se pela utilização de interpostas pessoas (laranjas), confusão patrimonial e financeira, bem como atuação no mesmo ramo de atividades e utilização comum de localização física, marcas, profissionais contábeis e equipamentos, bem como reconhecimento expresso de existência por uma das pessoas jurídicas integrantes em resposta à intimação para prestar esclarecimentos.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A Lei n.º 9.430/1996 autoriza a presunção de omissão de receitas a partir da existência de créditos em instituições financeiras cuja origem não seja comprovada pela contribuinte regularmente intimada para tal, descabendo ao Fisco buscar, no caso de presunções legais, confirmações ou provas que favoreçam a interessada, nem demonstrar qualquer aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda nem seu consumo, também não havendo que se considerar para a apuração da base de cálculo dos tributos quaisquer custos ou compensar receitas oferecidas à tributação.

LANÇAMENTOS DE CSLL, PIS E COFINS. SUPORTE FÁTICO COMUM.

Por não apresentarem fato novo que suscite conclusão diversa, devem os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS acompanhar o decidido quanto ao lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ, por terem suporte fático comum.

ALÍQUOTA ZERO DE COFINS E PIS. IMPOSSIBILIDADE DE CONSTATAÇÃO DA NATUREZA DAS RECEITAS. INAPLICABILIDADE.

A base de cálculo da Cofins e do PIS, presumida a partir de créditos bancários de origem não comprovada, não tem especificada a natureza das receitas omitidas, não sendo assim possível afirmar que se tratam de receitas usuais da pessoa jurídica que, como protesta, teriam alíquota zero de Cofins e PIS. Dessa forma,

não sendo possível atestar a natureza das receitas omitidas, não há como sobre elas incidir benefícios fiscais específicos.

4.1. Houve interposição de recurso de ofício em razão da redução da multa de ofício qualificada para o percentual de 100%.

5. Houve interposição de recursos voluntários pela autuada e pelos seguintes responsáveis solidários, em que foi arguido:

5.1. **Distribuidora de Hortifrutigranjeiros Ltda: (fls. 7.757/7.835):**

5.1.1. **Nulidade do lançamento ao imputar multa qualificada:** aduz não ser aplicável a multa qualificada uma vez que o contribuinte não deu causa a suposta omissão de receita, que não deixaram de ser tributadas e declaradas, estando sujeitas a alíquota zero. Que o fato de a Fiscalização não apreciar ou não acolher as provas produzidas pelo contribuinte, sem que houvesse a comprovação de crime, não autoriza a manutenção da penalidade. Que a qualificação foi levada a efeito para justificar o lançamento de períodos já decaídos. Que no caso deveria ser aplicado o art. 112 do CTN.

5.1.2. **Nulidade pela incorreta determinação da base de cálculo:** (i) que não foram excluídos os valores relativos ao PIS e a Cofins dos lançamentos de IRPJ e da CSLL. (ii) ausência de estornos de cheques devolvidos e empréstimos bancários, que não foram excluídos o montante de R\$ 2.929.881,48, que constam nos extratos bancários; e (iii) erro material na determinação do lançamento pela não arbitramento: que a Fiscalização desconsiderou a contabilidade da Recorrente que não identificava a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, pois conforme a autoridade autuante o lançamento foi efetuado sobre a integralidade da movimentação bancária, ou seja, simplesmente foi considerado tais valores como base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, sem ter levado a efeito os devidos ajustes previstos pela legislação, sem ter intimado a recorrente a apresentar o LALUR e sem considerar toda a escrita contábil em ECF; que o lançamento pelo lucro real foi efetuado sem que a Recorrente fosse intimada para apresentar o Lalur, mas a partir do lucro contábil e por ter desconsiderado a totalidade da escrituração contábil, que não permitia identificar a correta movimentação financeira, convalidam esse entendimento os Acórdãos CARF nº 1201-006.248, 1201-006.258, e 1003-004.251).

5.1.3. **Decadência:** Que estão decaídos os períodos anteriores a novembro de 2017, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

5.1.4. **Quando ao mérito**, que improcedem os argumentos para caracterização de grupo econômico, centrados na hipossuficiência dos sócios formais e de ausência de independência da recorrente; que as procurações foram firmadas a partir de 2020 e que antes disso os alegados sócios de fato eram apenas contatos da Recorrente, não estando habilitados a praticar atos de gestão; que as operações da Recorrente eram praticadas pelo seu efetivo sócio, Sr. Niwton; que os endereços lógicos (*IP/Mac-address*) comuns não é característico de grupo econômico; que a Recorrente mantinha acordos comerciais mútuos com as outras empresas; que não houve transferências para outras pessoas como alegado pela Fiscalização; que deve ser excluída da base de cálculo, o valor de R\$ 24.407.069,34, referente a receitas efetivamente declaradas no Sistema Público de Escrituração Digital (Sped); que devem ser deduzidos os valores de notas fiscais de entrada de produtores rurais para abatimento do lucro real no valor de R\$ 13.848.171,20; que devem ser abatidos os valores com locação de veículos; que devem ser excluídas as transferências entre a Recorrente e a empresa P. de Souza, a título de empréstimo, no valor de R\$ 6.800.032,11; que devem ser excluídos os depósitos com origem comprovada de venda a clientes; que devem ser excluídos os depósitos decorrentes de contratos de financiamento bancário; que o julgamento deve ser convertido em diligência para revisão da base de cálculo em relação as alegações constantes nos itens V1 a V6 da peça recursal; que incide alíquota zero de PIS e da Cofins sobre hortifrutigranjeiros, nos termos do art. 28, III, da Lei nº 10.865, de 2004; que o art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997 determina que os depósitos cujos valores individuais não ultrapassem R\$ 12 mil, desde que limitado a R\$ 80 mil anuais, não estão sujeitos a tributação sob a roupagem de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

5.1.5. **Ao final requer** o reconhecimento da nulidade por vício formal do lançamento ou, alternativamente, declarada a decadência parcial do lançamento, expurgo de parte dos valores exigidos, isenção do PIS e da Cofins, seja reduzida a multa para o percentual de 75% e reconhecida a inexistência de grupo econômico.

5.1.6. Junto ainda documentos (fls. 7.839/9.177), referente a faturamento Sped, valores devolvidos, entradas AC 2017 e 2018, NFs PIS e Cofins, entradas de produtores, contrato de locação, contrato BB.

5.2. **R.S. Machado Comércio de Hortifrutigranjeiros e Transportes Ltda (fls. 9.180/9.197)**, Requer em preliminar a necessidade de conhecimento do recurso voluntário, pois

inexiste preclusão, apesar de não ter apresentado impugnação, ante a existência de matéria de ordem pública, a saber a ilegitimidade passiva da Recorrente; que inexiste comprovação grupo econômico e, por conseguinte, de interesse comum para aplicação da solidariedade passiva. Requer seja reconhecida sua ilegitimidade passiva.

5.3. **P. de Sousa Miranda (fls. 7.691/7.708):** Pugna que a intimação dos autos de infração por edital é inválida, que deveria ser efetuada por meio de aviso de recebimento destinado ao endereço do representante legal da empresa, como ocorreu no PAF nº 15588-720.304/2022-24, decorrente do mesmo procedimento de fiscalização, que deve ser observada a Súmula CARF nº 173. Requer seja reconhecida a nulidade do r. Acórdão, que declarou revelia da Recorrente e seja efetuada nova intimação do lançamento para apresentação de impugnação.

5.4. **Janilson Dias Mascarenhas (fls. 7.711/7.729):** Pugna que a intimação dos autos de infração por edital é inválida, pois foi efetuada uma única tentativa de intimação via aviso de recebimento, em que restou consignado não existir o número; que deve ser observada a Súmula CARF nº 173; requer ainda em preliminar de necessidade de conhecimento do recurso voluntário, pois inexiste preclusão, apesar de não ter apresentado impugnação, ante a existência de matéria de ordem pública, a saber a ilegitimidade passiva da Recorrente; que inexiste comprovação grupo econômico e indicação de atos para imputação da responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN, por conseguinte, para aplicação da solidariedade passiva. Requer seja reconhecida sua ilegitimidade passiva. Pugna ao final seja reconhecida a nulidade do r. Acórdão, que declarou revelia da Recorrente e seja efetuada nova intimação do lançamento para apresentação de impugnação.

5.5. **Janilton Dias Mascarenhas (fls. 7.732/7.754):** Requer em preliminar a necessidade de conhecimento do recurso voluntário, pois inexiste preclusão, apesar de não ter apresentado impugnação, ante a existência de matéria de ordem pública, a saber a ilegitimidade passiva da Recorrente; que inexiste comprovação grupo econômico e indicação de atos para imputação da responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN, por conseguinte, para aplicação da solidariedade passiva. Requer seja reconhecida sua ilegitimidade passiva.

5.6. **José Niwton Dias Mascarenhas (fls. 7.631/7.645):** Requer em preliminar a necessidade de conhecimento do recurso voluntário, pois inexiste preclusão, apesar de não ter apresentado impugnação, ante a existência de matéria de ordem pública, a saber a ilegitimidade

passiva da Recorrente; que inexistente comprovação grupo econômico e indicação de atos para imputação da responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN, por conseguinte, para aplicação da solidariedade passiva. Requer seja reconhecida sua ilegitimidade passiva.

5.7. **MMS Núcleo Imóveis Ltda (fls. 7.648/7.666):** Requer em preliminar a necessidade de conhecimento do recurso voluntário, pois inexistente preclusão, apesar de não ter apresentado impugnação, ante a existência de matéria de ordem pública, a saber a ilegitimidade passiva da Recorrente; que inexistente comprovação grupo econômico e, por conseguinte, de interesse comum para aplicação da solidariedade passiva. Requer seja reconhecida sua ilegitimidade passiva.

5.8. **Dias e Souza Imóveis Ltda (fls. 7.669/7.688):** Requer em preliminar a necessidade de conhecimento do recurso voluntário, pois inexistente preclusão, apesar de não ter apresentado impugnação, ante a existência de matéria de ordem pública, a saber a ilegitimidade passiva da Recorrente; que inexistente comprovação grupo econômico e, por conseguinte, de interesse comum para aplicação da solidariedade passiva. Requer seja reconhecida sua ilegitimidade passiva.

6. Em 25.04.2024, a Autuada junta cópia de contrato de mútuo celebrado entre ela e a empresa P. de Sousa Miranda, datado de 11.07.2016, sem reconhecimento público ou convalidado por testemunhas.

7. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator

I – Conhecimento do Recurso De Ofício

8. O Recurso de Ofício foi interposto em razão de a r. decisão exonerar parte da multa de ofício, lançada originalmente no percentual de 150% para o percentual de 100%, em razão da retroatividade benigna, aplicada em razão da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuída pelo art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023:

Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44.

§ 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:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-B. (VETADO).

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – Não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

III – (VETADO)

§ 1º-D. (VETADO);

§ 2º (VETADO).

§ 6º (VETADO).

§ 7º (VETADO)

9. O quadro seguinte resume os valores exonerados:

	Tributo	Multa Lançada	Multa Exonerada
IRPJ	R\$ 23.815.541,21	R\$ 35.723.311,80	R\$ 11.907.770,59
CSLL	R\$ 8.590.874,82	R\$ 12.886.312,21	R\$ 4.295.437,39
Cofins	R\$ 7.323.730,73	R\$ 10.985.596,04	R\$ 3.661.865,31
PIS	R\$ 1.590.020,39	R\$ 2.385.030,52	R\$ 795.010,13
Total	R\$	R\$	R\$

	41.320.167,15	61.980.250,57	20.660.083,42
--	----------------------	----------------------	----------------------

10. O valor exonerado se encontra acima do limite de R\$ 15 milhões, definido pela Portaria MF nº 2, de 2023, para interposição de recurso de ofício, razão pela qual deve ser conhecido.

II – Conhecimento dos Recursos Voluntários

11. O sujeito passivo e os responsáveis tributários foram cientificados e apresentaram as respectivas peças recursais nas seguintes datas:

11.1. **Distribuidora de Hortifrutigranjeiros Ltda (sujeito passivo)**, ciência da decisão de primeira instância via Edital em 21.02.2024 (fls. 7.619) e apresentou Recurso Voluntário em 22.03.2024, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 7.756), de forma tempestiva.

11.2. **R.S. Machado Comércio de Hortifrutigranjeiros e Transportes Ltda (responsável solidário)**, ciência da decisão de primeira instância via Aviso de Recebimento em 14.03.2024 (fls. 7.628) e apresentou Recurso Voluntário em 15.04.2024, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 9.179), de forma tempestiva.

11.3. **P. de Sousa Miranda (responsável solidário)**, ciência da decisão de primeira instância em via Edital em 02.02.2024 (fls. 7.609) e apresentou Recurso Voluntário em 05.03.2024, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 7.690), de forma tempestiva.

11.4. **MMS Núcleo Imóveis Ltda (responsável solidário)**, ciência da decisão de primeira instância via Aviso de Recebimento em 26.01.2024 (fls. 7.617) e apresentou Recurso Voluntário em 27.02.2024, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 7.647), de forma tempestiva.

11.5. **Dias e Souza Imóveis Ltda (responsável solidário)**, ciência da decisão de primeira instância via Aviso de Recebimento em 26.01.2024 (fls. 7.618) e apresentou Recurso Voluntário em 27.02.2024, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 7.668), de forma tempestiva.

11.6. **Janilson Dias Mascarenhas (responsável solidário)**, ciência da decisão de primeira instância via Edital em 21.02.2024 (fls. 7.621) e apresentou Recurso Voluntário em 22.03.2024, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 7.710), de forma tempestiva.

11.7. **Janilton Dias Mascarenhas (responsável solidário)**, ciência da decisão de primeira instância via Edital em 21.02.2024 (fls. 7.623) e apresentou Recurso Voluntário em 26.02.2024, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 7.731), de forma tempestiva.

11.8. **José Niwton Dias Mascarenhas (responsável solidário)**, ciência da decisão de primeira instância via Aviso de Recebimento em 25.01.2024 (fls. 7.614) e apresentou Recurso Voluntário em 26.02.2024, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 7.630), de forma tempestiva.

12. Os recursos voluntários, por serem tempestivos e preencherem os demais pressupostos processuais, devem ser conhecidos.

III – Mérito – Recurso De Ofício

13. Como relatado, o Recurso de Ofício foi interposto em razão de a r. decisão ter aplicado a retroatividade benigna, aplicada em razão da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuída pelo art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, para reduzir a multa de ofício, lançada originalmente no percentual de 150% para o percentual de 100%.

14. O art. 106, II, do CTN¹, determina que a lei se aplica a ato pretérito quando não definitivamente julgado e a lei lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

15. Correta a redução, até mesmo de ofício, como ocorre nos julgados pelo CARF, do percentual de 150% para 100% da multa qualificada nas hipóteses dos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, em que não se verifica reincidência.

¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

16. Dessa forma, deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

IV – Recurso Voluntário Sujeito Passivo – Distribuidora de Hortifrutigranjeiros Ltda

Preliminar de nulidade do lançamento ao imputar multa qualificada

17. A Recorrente aduz não ser aplicável a multa qualificada uma vez que o contribuinte não deu causa a suposta omissão de receita, que não deixaram de ser tributadas e declaradas, estando sujeitas a alíquota zero. Que o fato de a Fiscalização não apreciar ou não acolher as provas produzidas pelo contribuinte, sem que houvesse a comprovação de crime, não autoriza a manutenção da penalidade. Que a qualificação foi levada a efeito para justificar o lançamento de períodos já decaídos. Que no caso deveria ser aplicado o art. 112 do CTN.

18. A questão de imputação ou não de multa qualificada é questão de mérito e será analisada em mais adiante no presente voto.

Preliminar de nulidade pela incorreta determinação da base de cálculo

19. A Recorrente alega haver vício na determinação da base de cálculo do lançamento em relação a quatro pontos: (i) que não foram excluídos os valores relativos ao PIS e a Cofins dos lançamentos de IRPJ e da CSLL; (ii) que deveriam ser excluídos os valores declarados na ECF, no montante de R\$ 24.407.069,34; (iii) ausência de estornos de cheques devolvidos e empréstimos bancários, que não foram excluídos o montante de R\$ 2.929.881,48, que constam nos extratos bancários; e (iv) erro material na determinação do lançamento pelo não arbitramento, não obstante a Fiscalização ter desconsiderado a contabilidade da Recorrente, que não identificava a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e efetuou o lançamento sobre a integralidade da movimentação bancária, ou seja, simplesmente foi considerado tais valores como base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

i. Ausência de exclusão dos valores de PIS e Cofins exigidos no presente lançamento

20. A Recorrente alega existir vício material na determinação da base de cálculo em razão de não terem sido excluídos os valores relativos ao PIS e a Cofins, *além dos juros e correção*

sobre ela incidentes lançados nos autos do presente processo, dos lançamentos de IRPJ e da CSLL, conforme previsão contida no art. 352² do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018).

21. Não houve pronunciamento dessa matéria na r. Decisão em razão de que esse ponto não foi objeto de impugnação (fls. 7.503/7.523), razão que, por si, ensejaria declará-la preclusa, nos termos do art. 278³ do Código de Processo Civil (CPC – Lei nº 13.105, de 2015).

22. Além disso, a dedução da base de cálculo dos valores relativos ao PIS e a Cofins, nos termos do art. 352 do RIR/2018, tem lugar em relação aos valores registrados espontaneamente pelo sujeito passivo na sua escrituração. Explica-se, a regra geral de dedutibilidade é de computar valores registrados, segundo o regime de competência, como custos ou despesas efetivamente incorridos. Isso não ocorreu em relação a essas contribuições por razões óbvias, o contribuinte deu causa a infração.

23. Esse ponto, foi de forma didática abordado no Acórdão nº 9101-002.996, sessão de 07.08.2017, Relatora Designada Conselheira Adriana Gomes Rego, cujo excerto destacamos:

² Art. 352. Os impostos e as contribuições são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, caput).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos e às contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos estabelecidos no inciso II ao inciso V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, independentemente de haver ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto sobre a renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assumo o ônus do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3º).

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo não circulante investimentos, imobilizado e intangível, poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, exceto aqueles pagos na importação de bens que serão acrescidos ao custo de aquisição (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 4º; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 178, § 1º).

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, exceto as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

§ 6º O valor da CSLL não poderá ser deduzido para fins de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

§ 7º As contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou a receita bruta e sobre o valor das importações, pagas pela pessoa jurídica na aquisição de bens destinados ao ativo não circulante investimentos, imobilizado e intangível, serão acrescidas ao custo de aquisição (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 6º; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 178, § 1º).

³ Art. 278. A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão.

Parágrafo único. Não se aplica o disposto no caput às nulidades que o juiz deva decretar de ofício, nem prevalece a preclusão provando a parte legítimo impedimento.

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 sonegados, 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.

24. Dessa forma, por inexistir registro prévio de despesa efetivamente incorrida relativa ao PIS e à Cofins, não há como reconhecer a dedutibilidade dessas contribuições da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

25. Assim, rejeita-se a primeira preliminar de nulidade do lançamento, por preclusa, em relação à matéria “ausência de exclusão dos valores de PIS e Cofins exigidos no presente lançamento de ofício”.

ii. Ausência de exclusão dos valores registrados na ECF

26. Argui a Recorrente haver nulidade do lançamento ante a não exclusão do valor de R\$ 24.407.069,34 escriturado na Escrituração Contábil-Fiscal (ECF) do Sped.

27. Igualmente não houve pronunciamento dessa matéria na r. Decisão em razão de que esse ponto não foi objeto de impugnação (fls. 7.503/7.523), razão que, por si, ensejaria

declará-la preclusa, nos termos do art. 278 do Código de Processo Civil (CPC – Lei nº 13.105, de 2015).

28. Não obstante, consta TVF que a Recorrente apresentou ECF dos anos 2017 e 2018 em resposta à intimação. Em tais declarações, reconheceu receitas de R\$ 10.231.734,15 e R\$ 15.074.727,66, respectivamente, assim como prejuízo em todos os trimestres do período fiscalizado, todavia não efetuou os respectivos recolhimentos dos tributos incidentes sobre as vendas realizadas (PIS e Cofins). Por essa razão os referidos tributos foram lançados de ofício pela auditoria conforme detalhado nos respectivos autos de infração.

29. Consta ainda no Anexo I. A. do TVF (fls. 249), que esses valores de receita, embora informados na ECF, deduzidos dos valores informados na ECF como custos e despesas, portanto, redutores para fins de apuração do Lucro Real, não foram pagos ou confessados, razão pela qual a autoridade fiscal deu tratamento desse resultado como insuficiência de recolhimento (R\$ 10.005.064,68 e R\$ 14.402.004,66), que não compõe a exigência de ofício neste processo.

30. Nestes autos são exigidos tão somente os valores relativos à presunção de receitas com base em depósitos bancários não justificados, conforme se observa nos seguintes excertos:

a) Anexo ao TVF (fls. 249)

ANEXO I.A - DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS - APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Soma de Valor	Ano			
Mês	2.017	2.018	Total Geral	
1	4.039.177,91	5.091.195,78	9.130.373,69	
2	3.056.335,63	4.417.968,29	7.474.303,92	
3	4.405.589,57	4.458.167,72	8.863.757,29	
4	3.771.009,63	4.536.041,35	8.307.050,98	
5	5.386.356,59	4.546.904,99	9.933.261,58	
6	3.384.552,15	4.881.015,41	8.265.567,56	
7	4.779.650,85	5.027.170,41	9.806.821,26	
8	3.908.215,13	4.857.461,89	8.765.677,02	
9	4.209.245,00	3.830.469,16	8.039.714,16	
10	3.712.410,52	5.008.968,91	8.721.379,43	
11	3.980.766,89	4.592.411,78	8.573.178,67	
12	3.971.711,11	4.368.125,49	8.339.836,60	
Total Geral	48.605.020,98	55.915.921,18	104.520.942,16	

CHEQUES DEVOLVIDOS

Soma de Valor	Ano			
Mês	2.017	2.018	Total Geral	
1	422.135,76	525.603,10	947.738,86	
2	271.995,79	221.135,00	493.130,79	
3	465.908,21	268.231,65	734.139,86	
4	340.954,38	240.051,61	581.005,99	
5	587.741,66	273.682,36	861.424,02	
6	148.622,76	265.977,96	414.600,72	
7	529.267,43	389.556,81	918.824,24	
8	345.223,02	332.731,79	677.954,81	
9	443.855,24	201.275,13	645.130,37	
10	412.480,90	228.106,87	640.587,77	
11	302.005,82	214.196,50	516.202,32	
12	405.462,49	319.860,61	725.323,10	
Total Geral	4.675.653,46	3.480.409,39	8.156.062,85	

BASE DE CÁLCULO - DEPÓSITOS BANCÁRIOS

	2017	2.018
	3.617.042,15	4.565.592,68
	2.784.339,84	4.196.833,29
	3.939.681,36	4.189.936,07
	3.430.055,25	4.595.989,74
	4.798.614,93	4.273.222,63
	3.235.929,39	4.615.037,45
	4.250.383,42	4.637.619,60
	3.562.992,11	4.524.730,10
	3.765.389,76	3.629.214,03
	3.299.929,62	4.780.862,04
	3.678.761,07	4.378.215,28
	3.566.248,62	4.048.264,88
	43.929.367,52	52.435.511,79

RECEITAS DECLARADAS EM ECF

D/C	C			
Soma de Valor	Ano			
Mês	2.017.00	2.018.00	Total Geral	
1	701.730,21	942.285,36	1.644.015,57	
2	771.130,39	1.696.984,60	2.468.114,99	
3	1.106.160,68	1.146.667,86	2.252.828,54	
4	1.138.715,78	1.187.054,05	2.325.769,83	
5	1.014.078,50	1.309.760,68	2.323.839,18	
6	789.852,14	1.265.990,60	2.055.842,74	
7	958.603,16	1.204.665,66	2.163.268,82	
8	1.315.241,21	1.389.074,31	2.704.315,52	
9	635.304,85	1.329.155,85	1.964.460,70	
10	936.624,91	1.194.517,95	2.131.142,86	
11	1.124.554,82	1.143.229,30	2.267.784,12	
12	739.737,50	1.265.341,44	2.005.078,94	
Total Geral	10.231.734,15	15.074.727,66	25.306.461,81	

DEDUÇÕES DA RECEITA DECLARADA

D/C	D			
Soma de Valor	Ano			
Mês	2.017	2.018	Total Geral	
1	14.034,46	31.788,17	45.822,63	
2	29.525,40	62.224,90	91.750,30	
3	32.147,81	59.886,41	92.034,22	
4	11.151,41	62.121,17	73.272,58	
5	14.728,69	56.725,51	71.454,20	
6	14.390,83	29.492,28	43.883,11	
7	14.738,17	53.393,10	68.131,27	
8	10.119,75	48.405,64	58.525,39	
9	5.654,94	137.758,13	143.413,07	
10	11.354,55	36.764,07	48.118,62	
11	16.242,69	44.004,69	60.247,38	
12	52.580,77	50.158,93	102.739,70	
Total Geral	226.669,47	672.723,00	899.392,47	

BASE DE CÁLCULO - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

	2017	2.018
	687.695,75	910.497,19
	741.604,99	1.634.759,70
	1.074.012,87	1.086.781,45
	127.564,37	1.124.932,88
	999.349,81	1.253.035,17
	775.461,31	1.236.498,32
	943.864,99	1.151.272,56
	1.305.121,46	1.340.668,67
	629.649,91	1.191.397,72
	925.270,36	1.157.753,88
	1.108.312,13	1.099.224,61
	687.156,73	1.215.182,51
	10.005.064,68	14.402.004,66

b) Auto de Infração:

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL
INFRAÇÃO: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Omissão de receita operacional caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2017	3.617.042,15	150,00
28/02/2017	2.784.339,84	150,00
31/03/2017	3.939.681,36	150,00
30/04/2017	3.430.055,25	150,00
31/05/2017	4.798.614,93	150,00
30/06/2017	3.235.929,39	150,00
31/07/2017	4.250.383,42	150,00
31/08/2017	3.562.992,11	150,00
30/09/2017	3.765.389,76	150,00
31/10/2017	3.299.929,62	150,00
30/11/2017	3.678.761,07	150,00
31/12/2017	3.566.248,62	150,00
31/01/2018	4.565.592,68	150,00
28/02/2018	4.196.833,29	150,00
31/03/2018	4.189.936,07	150,00
30/04/2018	4.595.989,74	150,00
31/05/2018	4.273.222,63	150,00
30/06/2018	4.615.037,45	150,00
31/07/2018	4.637.613,60	150,00
31/08/2018	4.524.730,10	150,00
30/09/2018	3.629.214,03	150,00
31/10/2018	4.780.862,04	150,00
30/11/2018	4.378.215,28	150,00
31/12/2018	4.048.264,88	150,00

31. Diante disso, rejeita-se a primeira preliminar de nulidade do lançamento, por preclusa, em relação à matéria “ausência de exclusão dos valores registrados na ECF”.

iii. Ausência de exclusão dos valores referentes a cheques devolvidos

32. A Recorrente alega existir vício material na determinação da base de cálculo em razão de não terem sido excluídos os estornos de cheques devolvidos e empréstimos bancários, no montante de R\$ 2.929.881,48, que constam nos extratos bancários.

33. Da mesma forma que nos pontos precedentes, não houve pronunciamento dessa matéria na r. Decisão em razão de que esse ponto não foi objeto de impugnação (fls. 7.503/7.523), razão que, por si, ensejaria declará-la preclusa, nos termos do art. 278 do Código de Processo Civil (CPC – Lei nº 13.105, de 2015).

34. Consta ainda no Anexo I.C. do TVF a relação analítica dos cheques devolvidos e excluídos da base de cálculo (fls. 643/694) da conta corrente da Recorrente, cujo resumo encontra-se consolidado no Anexo I.A. (fls. 249). Ao todo, foram excluídos R\$ 8.156.062,85 a título de cheques devolvidos.

35. Diante disso, rejeita-se a segunda preliminar de nulidade do lançamento, por preclusa, em relação à matéria “ausência de exclusão dos valores referentes a cheques devolvidos”.

iv. Erro material em razão do não arbitramento

36. Por fim, a Recorrente alega existir vício material na determinação erro material na lançamento pelo não arbitramento, pois a Fiscalização, embora tenha desconsiderado a contabilidade da Recorrente, que não identificava a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, efetuou o lançamento com base na integralidade da movimentação bancária como base de cálculo dos tributos ora exigidos, sem ter levado a efeito os devidos ajustes previstos pela legislação, sem ter intimado a recorrente a apresentar o LALUR e sem considerar toda a escrita contábil em ECF. Entende que o lançamento, efetuado com base no lucro real foi efetuado sem que a Recorrente fosse intimada para apresentar o Lalur, mas a partir do lucro contábil. Aduz que os Acórdãos CARF nº 1201-006.248, 1201-006.258, e 1003-004.251 convalidam seu entendimento.

37. Diversamente do alegado pela Recorrente, a autoridade fiscal não desconsiderou a contabilidade ou o Lucro Real por ela apurado na ECF, que, inclusive, como já referido, foi tratado como insuficiência de recolhimento (R\$ 10.005.064,68, referente ao AC 2017, e R\$ 14.402.004,66, AC 2018) e não foi exigido no presente processo.

38. A contabilidade da Recorrente foi aceita, fato que resultou no acatamento do Lucro Real apurado pela Recorrente, conforme se deflui da leitura do TVF:

A DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA apresentou ECF dos anos 2017 e 2018 em resposta à intimação. **Em tais declarações, reconheceu receitas de R\$ 10.231.734,15 e R\$ 15.074.727,66, respectivamente, assim como prejuízo em todos os trimestres do período fiscalizado, todavia não efetuou os respectivos recolhimentos dos tributos incidentes sobre as vendas realizadas (PIS e Cofins).** Por essa razão os referidos tributos foram lançados de ofício pela auditoria conforme detalhado nos respectivos autos de infração. (g.n.)

39. Consta, ainda nos respectivos Autos de Infração a dedução do prejuízo apurado no período e devidamente registrado pela interessada na sua escrituração, fato que ratifica a validade da contabilidade da Recorrente pela autoridade fiscal, conforme o seguinte extrato do documento de lançamento:

SUJEITO PASSIVO

CNPJ 09.266.104/0001-17 Nome Empresarial DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA	Período de Apuração do Tributo 01/10/2018 a 31/12/2018
--	---

RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO

Prejuízo das Atividades em Geral Declarado	75.423,63
--	-----------

INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Multa	Infração	Valor Tributável
150,00%	Operacional	13.207.342,20 (1)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 13.207.342,20	75.423,63	0,00	13.131.918,57

CÁLCULO DO IMPOSTO

Multa	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Apurado
150,00%	13.131.918,57	15,00%	1.969.787,78

40. Além disso, caso houvesse a desconsideração da contabilidade, não apenas a receita mensurada via presunção legal, mas também aquela declarada na ECF deveria compor a base de arbitramento, o que, como já demonstrado em tópico anterior, não ocorreu, pois o presente processo trata apenas de omissão de receita e não sobre insuficiência de recolhimento.

41. A Recorrente alega que o art. 47⁴ da Lei nº 8.981, de 1995, determina o arbitramento do lucro sempre que a escrituração se mostrar imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira.

42. A determinação do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, refere-se à escrituração contábil com vícios, isto é, aquela imprestável para identificar a movimentação financeira ou para determinar o lucro, não se refere, por óbvio a omissão de operações financeiras na contabilidade, que foram levadas a efeito pelo contribuinte com o único desiderato de ocultar suas receitas.

43. Contabilidade imprestável é aquela que não observa requisitos extrínsecos ou intrínsecos, estes últimos, antigamente categorizados como rasuras, emendas ou borrões. Contabilidade imprestável é aquela, por exemplo, que não observa o método de partidas

⁴ Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

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

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real. [...]

dobradas (débito vinculado a um crédito de igual valor), de tal forma que a torne imprestável inclusive para identificar a efetiva movimentação financeira, ou seja, quando os créditos e débitos em conta mantida junto à instituição financeiras são registradas em contas contábeis diversas ou com tal grau de erro que suas contrapartidas não permitem identificar qual fato contábil, permutativo ou modificativo, efetivamente ocorreu.

44. A existência de depósitos bancários não registrados na contabilidade não tem como consequência o arbitramento, como quer fazer parecer a Recorrente, mas a inversão do ônus da prova, que não sendo efetuada, isto é, sem comprovação da sua origem, autoriza a presunção legal de omissão de receitas, nos termos do art. 42⁵ da Lei nº 9.430, de 1996.

45. O caso sob análise diverge daqueles julgados elencados pela Recorrente, nos quais a contabilidade do contribuinte se mostrou imprestável, aqui, toda a apuração do sujeito passivo foi aceita e produziu os efeitos que lhe são próprios, inclusive para fins de cobrança dos tributos como insuficiência de recolhimento, que tem como uma das consequências, a não qualificação da multa de ofício.

46. Por essa razão, afasta-se a preliminar de nulidade relativa à matéria “erro material em razão do não arbitramento”.

⁵ Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Decadência

47. Aduz a Recorrente ter decaído os períodos de apuração anteriores a novembro de 2017, em razão de a ciência do lançamento ter ocorrido em 21.11.2022, nos termos do art. 150⁶, § 4º, do CTN.

48. A r. Decisão entendeu que em razão da ocorrência de dolo, fraude e simulação, seja pela existência de grupo econômico de fato, quanto pela prática de interposição de pessoas, que ensejou inclusive a qualificação da multa, que o prazo para constituição do lançamento deve observar o art. 173⁷, I, do CTN.

49. O STJ, apreciando o Recurso Especial nº 973.733/SC, sessão de julgamento 12.08.2009, ao qual foi atribuído efeito de recurso repetitivo, art. 543, “c”, do então Código de Processo Civil (atual art. 1.036 do Novo CPC), pacificou a questão com a seguinte decisão:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, **nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o**

⁶Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

⁷ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, **ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. **O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário**, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (g.n.)

50. Nessa mesma linha, o CARF já firmou entendimento de que o art. 173, I, do CTN, se aplica aos casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

51. Após a decisão do STJ, no RESP nº 973.733/SC, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, quando houver dolo, fraude ou simulação.

52. Como sobejamente demonstrado no TVF e seus anexos, a Recorrente, juntamente com as empresas operacionais R.S. Machado Comércio de Hortifrutigranjeiros e Transportes Ltda e P. de Sousa Miranda, formaram verdadeiro grupo econômico informal, que realizou operações mercantis, sem emissão de documento fiscal e sem registrar parte do intenso fluxo financeiro junto a terceiros e entre si.

53. Ressalte-se ainda, que os sócios formais eram interpostas pessoas dos verdadeiros beneficiários do esquema formado para evadir tributos, as pessoas físicas Janilson Dias Mascarenhas e Janilton Dias Mascarenhas, que direcionavam o patrimônio amalhado para as empresas patrimoniais MMS Núcleo Imóveis Ltda e Dias e Souza Imóveis Ltda.

54. Além disso, ainda que não fosse o caso de fraude, como bem ressaltado na decisão de primeira instância, não consta nos autos pagamento de tributos da mesma natureza em relação aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2017.

55. Assim, afasta-se a alegação de decadência.

Mérito

56. Quando ao mérito, a Recorrente faz as seguintes alegações: (i) que improcedem os argumentos para caracterização de grupo econômico; (ii) que devem ser excluídos os seguintes valores das base de cálculo: R\$ 24.407.069,34, referente a receitas efetivamente declaradas no Sped, R\$ 13.848.171,20 relativos a valores de notas fiscais de entrada de produtores rurais, R\$ 13.000,00, referente a locação de veículo junto a empresa R.S. Machado; R\$ 6.800.032,11 relativos as transferências entre a Recorrente e a empresa P. de Souza, a título de empréstimo; os depósitos com origem comprovada de venda a clientes; e os depósitos decorrentes de contratos de financiamento bancário, e que o art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997, determina que os depósitos cujos valores individuais não ultrapassem R\$ 12 mil, desde que limitado a R\$ 80 mil anuais, não estão sujeitos à tributação sob a roupagem de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. (iii) Que incide alíquota zero de PIS e da Cofins sobre hortifrutigranjeiros, nos termos do art. 28, III, da Lei nº 10.865, de 2004.

i. Grupo econômico de fato

57. Aduz a Recorrente que improcedem os argumentos para caracterização de grupo econômico, centrados na hipossuficiência dos sócios formais e de ausência de independência da recorrente; que as procurações foram firmadas a partir de 2020 e que antes disso os alegados sócios de fato eram apenas contatos da Recorrente, não estando habilitados a praticar atos de

gestão; que as operações da Recorrente eram praticadas pelo seu efetivo sócio, Sr. Niwton; que os endereços lógicos (IP/Mac-address) comuns não é característico de grupo econômico; que a Recorrente mantinha acordos comerciais mútuos com as outras empresas; que não houve transferências para outras pessoas como alegado pela Fiscalização.

58. Como já referido no tópico anterior, a Recorrente, juntamente com as empresas operacionais R.S. Machado Comércio de Hortifrutigranjeiros e Transportes Ltda e P. de Sousa Miranda, formaram verdadeiro grupo operacional econômico informal, que realizou operações mercantis, sem emissão de documento fiscal e sem registrar parte do intenso fluxo financeiro junto a terceiros e entre si. Além disso, os sócios formais eram interpostas pessoas dos verdadeiros beneficiários do esquema formado para evadir tributos, as pessoas físicas Janilson Dias Mascarenhas e Janilton Dias Mascarenhas, que direcionavam o patrimônio amalhado para as empresas patrimoniais MMS Núcleo Imóveis Ltda e Dias e Souza Imóveis Ltda.

59. Sobre os endereços lógicos (IP/Mac-address) comuns, de fato, esse indício isoladamente considerado, não é atributo para definir a existência de um grupo econômico informal, tampouco é essa a afirmação da autoridade fiscal, que elencou esse indício com outros, de maior relevância, como gestão comum pelos sócios reais Janilson Dias Mascarenhas e Janilton Dias Mascarenhas, fluxo financeiro e operacional não formal entre as empresas operacionais R.S. Machado Comércio de Hortifrutigranjeiros e Transportes Ltda e P. de Sousa Miranda.

60. Destaca-se ainda os seguintes trechos do TVF, referente ao contexto operacional do grupo:

A fiscalização do presente grupo econômico se iniciou após o recebimento de ofício expedido pela 4ª Vara de Feitos de Rel. de Cons. Cível e Comerciais da Comarca de Itabuna no bojo do processo 0500913-03.2016.8.05.0113 que tramita nessa Comarca. Nos autos, a parte autora, JULIA DEBORAH NUNES DIAS, CPF: 783.596.941-68, (JULIA DEBORAH) alega que seu ex-cônjuge, JANILTON DIAS MASCARENHAS, CPF: 966.351.005-63 (doravante denominado simplesmente JANILTON) possui empresas constituídas em nome de interpostas pessoas (laranjas), no caso, parentes. Alega também que JANILSON DIAS MASCARENHAS, CPF: 006.120.175-83, (doravante denominado JANILSON), irmão de JANILTON, seria proprietário de fato da empresa DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS juntamente com aquele.

Segundo apurado pela fiscalização JANILTON e JANILSON foram sócios formais da DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS. JANILTON foi sócio-administrador da empresa de 11/12/2007 a 22/04/2009 e JANILSON de 11/12/2007 a 26/02/2010.

Em 22/08/2012 foram admitidos na empresa JOSE NIWTON DIAS MASCARENHAS, CPF: 092.350.275-00 (JOSE NIWTON) e MARLUCE MASCARENHAS DOS SANTOS, CPF: 474.684.915-34 (MARLUCE), respectivamente pai e mãe de JANILTON e JANILSON. Cabe observar que JOSE NIWTON também foi sócio formal da empresa R S MACHADO, integrante do grupo econômico em questão, no período de 23/11/2017 a 21/02/2020, conforme se verá adiante.

O sr. DIOGENES TAVARES REIS FILHO, contabilista, foi responsável pela elaboração da contabilidade das empresas DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS e da R S MACHADO. DIÓGENES também é responsável pela contabilidade da empresa patrimonial DIAS E SOUSA IMÓVEIS LTDA, CNPJ: 26.526.630/0001-98, (doravante denominada DIAS E SOUSA) cujos sócios formais são JANILSON e seus dois filhos.

A empresa R S MACHADO COMÉRCIO DE HORTIFRUTIGRANJEIROS E TRANSPORTES LTDA, CNPJ: 09.298.606/0001-20 foi constituída em 13/12/2007 por JOSE NIWTON. Em 23/11/2017, RAFAEL DOS SANTOS MACHADO, CPF: 063.542.765-60 passou a integrar seu quadro societário. Os dois permaneceram na empresa até 03/02/2020, quando JOSE NIWTON se retirou da sociedade.

RAFAEL foi identificado como sendo cônjuge de PALOMA NUNES DIAS MASCARENHAS, CPF: 057.310.025-09, a qual é filha de JANILTON, e integrou o quadro societário da empresa de 28/12/2021 a 06/05/2022.

[...]

Restaram constatadas pela fiscalização coincidências de endereços entre algumas empresas do grupo, assim como atuação comercial no mesmo ramo ou complementar e com o uso do nome comercial “Mascarenhas” no caso das empresas DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS e R S MACHADO.

Os logradouros informados nas ruas D e E fazem parte do centro comercial da cidade de Itabuna/BA e nota-se que pelo menos 4 empresas diferentes funcionaram ou funcionam nesses endereços.

As empresas P DE SOUSA MIRANDA, R S MACHADO e DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS possuem como ramo de atividade o comércio de hortifrutigranjeiros, constando no seu cadastro CNPJ as CNAE 4633-8/01 e 4724-5/00, assim como atividade de transporte de carga, por meio das CNAE 4930-2/01 e 4930-2/02.

[...]

61. Destaca ainda a Fiscalização os elementos caracterizadores da ausência de capacidade econômica e de gestão efetiva das operações por parte dos sócios formais:

c. Hipossuficiência e relações dos sócios formais

i. R S MACHADO

No que concerne a empresa R S MACHADO, verifica-se que o sócio administrador atual, RAFAEL DOS SANTOS MACHADO, CPF: 063.542.765-60, possui como único bem registrado nas suas DIRPF a própria participação societária na empresa fiscalizada e em mais duas empresas que possuem ligação com a família Mascarenhas. Não possui imóveis ou veículos, tampouco movimentação em cartões de crédito, conforme consultas realizadas nos sistemas da RFB.

Movimentou quantias inexpressivas em contas bancárias no período analisado, conforme verificação realizada na e-financeira. Ingressou no quadro societário da R S MACHADO com apenas 21 anos.

O endereço do sócio informado é inexistente (Avenida Princesa Isabel, 291 – Itabuna/BA), pois no logradouro informado existem sequencialmente somente os números 285 e 295. Em pesquisa realizada na base de notas fiscais eletrônicas constatou-se que RAFAEL adquiriu bens cujo endereço de entrega foi Avenida Princesa Isabel, 295. Tal endereço coincide com o endereço informado à RFB para JANILTON, apontado como sócio de fato da empresa fiscalizada.

Em uma das notas fiscais analisadas, no campo de observações, consta a informação de que RAFAEL é genro de JANILTON, portanto seria cônjuge da filha de JANILTON, no caso, PALOMA NUNES MASCARENHAS, CPF: 057.310.025-09. PALOMA, por sua vez, figurou no quadro societário da R S MACHADO entre dezembro/2021 e maio/2022.

Acerca do histórico profissional, constatou-se em consulta aos sistemas previdenciários da RFB (CNIS) que RAFAEL trabalhou no departamento de pessoal da R S MACHADO em 2014. Nesse ano foi desligado e a partir de 2015 passou a trabalhar como auxiliar de escritório em outra empresa.

Não há recolhimentos previdenciários em nome de RAFAEL no ano de 2017. Em 2018 há recolhimentos como contribuinte individual, calculados sobre uma remuneração média de R\$ 1.908,00. Em GFIP a informação é de que RAFAEL era diretor da empresa MASCA COSMÉTICOS, da qual é um dos sócios e que se encontra inapta.

O segundo sócio da R S MACHADO é JOSE NIWTON, conforme já dito, pai de JANILTON. JOSÉ NIWTON integra o quadro societário desde a fundação da empresa, que foi criada em 2007 como empresa individual e em 2017 foi transformada em sociedade com a entrada de RAFAEL. No instrumento que consolidou a transformação consta que a administração da sociedade cabia exclusivamente a JOSÉ NIWTON.

RAFAEL também possui ligação com JANILTON por intermédio das empresas MACHADO E MASCARENHAS LTDA, CNPJ: 03.059.725/0001-43 e ATACADAO DE HORTIFRUTIGRANJEIROS MASCARENHAS LTDA, CNPJ: 30.493.512/0001-06. Essa última já teve JANILTON e JANILSON no seu quadro societário, enquanto a primeira ainda tem JANILTON e RAFAEL como sócios.

No curso da fiscalização foi encontrada uma procuração de 2021 outorgando poderes da DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS R S M LTDA, 42.798.122/0001-15 a JANILTON. A empresa está registrada em nome de RAFAEL e foi constituída em 2021, porém já movimentou expressivas quantias em bancos (acima de 10 milhões entre julho/2021 e abril/2022).

Aparenta ser a nova empresa operacional do grupo, já que as compras em NFe abrangem produtos hortifrutigranjeiros em valores compatíveis com a movimentação bancária.

ii. DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS

Conforme já mencionado anteriormente, os sócios formais da DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS atualmente são JOSE NIWTON e MARLUCE, pais de JANILTON e JANILSON. Esses últimos foram sócios formais da empresa no período de 2007 a 2009 (JANILTON) e 2007 a 2010 (JANILSON). JULIA DEBORAH, ex-cônjuge de JANILTON, também integrou o quadro societário da empresa, tendo ingressado em 22/04/2009 com a saída de JANILTON e permanecido até 22/08/2012. A cônjuge de JANILSON, PRISCILLA DE SOUSA MIRANDA, CPF: 015.884.685-00, também fez parte do quadro societário, tendo ingressado na empresa por ocasião da saída de JANILTON, ocorrida em 26/02/2010, e permanecido até 22/08/2012.

MARLUCE, esposa de JOSE NIWTON, ingressou na sociedade juntamente com ele em 22/08/2012, porém retirou-se do quadro em 29/03/2021, já no curso da presente ação fiscal.

Em relação a JOSE NIWTON, constatou-se que em suas declarações de IRPF constam como rendimentos recebidos aproximadamente R\$ 120.000,00, entre os anos de 2017 e 2018, sendo a maior parte rendimento da atividade rural. Os únicos bens declarados nesses anos referem-se as cotas das empresas aqui mencionadas, no caso a R S MACHADO e a DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS, além de uma fazenda no valor de R\$ 160.000,00, apenas no ano de 2017. Apesar do baixo valor declarado para os rendimentos empresariais, JOSE NIWTON apresenta movimentação financeira de R\$ 427.476,90 e R\$ 435.334,30 nos anos de 2017 e 2018, respectivamente. Nota-se que a DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS responde pela maior parte de tal movimentação, tendo realizado transferências bancárias a JOSE NIWTON que somam R\$ 333.326,54 e R\$ 326.573,97 nesses anos. MARLUCE, por sua vez, movimentou R\$ 54.938,90 e R\$ 79.100,50 nos anos de 2017 e 2018, respectivamente.

iii. P. DE SOUSA MIRANDA

A empresa P DE SOUSA MIRANDA, por sua vez, possui também vínculos importantes com o grupo fiscalizado. Desde a sua criação em abril/2008, seu único sócio formal é PATRICK DE SOUSA MIRANDA, CPF: 020.250.465-45. PATRICK é irmão de PRISCILLA DE SOUSA MIRANDA, esposa de JANILSON. A empresa em

questão foi declarada inapta por omissão de declarações, porém movimentou quantias relevantes em suas contas bancárias conforme demonstrado em item próprio do presente relatório.

Entre os anos de 2012 e 2013, conforme constatou-se em consulta aos sistemas previdenciários da RFB, há recolhimentos de PATRICK como contribuinte individual calculados sobre uma base de cálculo equivalente ao salário mínimo vigente à época (de R\$ 622,00 em 2012 a R\$ 678,00 em 2013).

PATRICK declarava como único bem em sua DIRPF a participação societária na própria P DE SOUSA MIRANDA, até o ano de 2016. A partir de 2017 deixou de declarar qualquer bem ou direito nas suas DIRPF. Embora a empresa P DE SOUSA MIRANDA tenha movimentação financeira anual na casa dos milhões, PATRICK movimentou menos de R\$ 5.000,00 por ano em suas contas bancárias pessoais nos anos de 2015 e 2016 e não registrou qualquer movimentação bancária nos anos sob fiscalização (2017 e 2018), conforme consulta realizada na e-financeira. Em consulta realizada aos demais sistemas da RFB foram encontrados como bens somente duas motocicletas e um veículo de passeio, com datas de fabricação entre 2011 e 2013.

Nota-se ainda que a própria empresa P DE SOUSA MIRANDA não possui patrimônio relevante em consulta aos sistemas da RFB, tendo sido encontrado somente um veículo de passeio fabricado em 2011. Também não realizou quaisquer aquisições de mercadorias com base em consulta à base SPED NFe e não possui empregados informados em GFIP a despeito da sua elevada movimentação financeira. Em síntese, a empresa apresenta características de inexistência de fato, não possuindo capacidade operacional ou materialidade efetiva, servindo como mera ferramenta jurídica a embasar o cometimento de infrações tributárias.

[...]

b. Procurações em cartório

A fiscalização apurou, junto aos cartórios jurisdicionantes dos envolvidos na ação fiscal, a existência de diversas procurações que esclarecem as efetivas relações de poderes existentes entre os investigados e as empresas fiscalizadas.

Nº do anexo	Cartório	Data	Outorgantes	Outorgados	Teor
1	Tabelionato de notas de Poções	05/11/2012	DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA	JULIA DEBORAH NUNES DIAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
2	Tabelionato de notas de Poções	05/11/2012	DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA	JANILTON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
3	Tabelionato de notas de Poções	05/11/2012	J N DIAS MASCARENHAS (R S MACHADO)	JULIA DEBORAH NUNES DIAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
4	Tabelionato de notas de Poções	05/11/2012	J N DIAS MASCARENHAS (R S MACHADO)	JANILTON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
5	Tabelionato de notas de Poções	26/12/2012	JOSE NIWTON DIAS MASCARENHAS	JANILTON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes em relação ao outorgante
6	Tabelionato de notas de Poções	10/01/2013	J N DIAS MASCARENHAS (R S MACHADO)	JANILTON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
7	Tabelionato de notas de Poções	22/03/2013	DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA	JANILTON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
8	Tabelionato de notas de Poções	22/03/2013	DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA	JULIA DEBORAH NUNES DIAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
9	Tabelionato de notas de Poções	11/04/2014	DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA	JULIA DEBORAH NUNES DIAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
10	Tabelionato de notas de Poções	11/04/2014	J N DIAS MASCARENHAS (R S MACHADO)	JANILTON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
11	Tabelionato de notas de Poções	11/04/2014	J N DIAS MASCARENHAS (R S MACHADO)	JULIA DEBORAH NUNES DIAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
12	Tabelionato de notas de Poções	17/07/2015	DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA	JANILTON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
13	Tabelionato de notas de Poções	10/04/2018	J N DIAS MASCARENHAS (R S MACHADO)	JANILTON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
14	Tabelionato de notas de Poções	10/04/2018	J N DIAS MASCARENHAS (R S MACHADO)	JANILSON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
15	Tabelionato de notas de Poções	10/04/2018	DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA	JANILSON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
16	Tabelionato de notas de Poções	10/04/2018	DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA	JANILTON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
17	Tabelionato de notas de Poções	10/04/2018	JOSE NIWTON DIAS MASCARENHAS	JANILSON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes em relação ao outorgante
18	Tabelionato de notas de Poções	10/04/2018	JOSE NIWTON DIAS MASCARENHAS	JANILTON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes em relação ao outorgante
19	Tabelionato de notas de Poções	14/05/2014	J N DIAS MASCARENHAS (R S MACHADO)	JULIA DEBORAH NUNES DIAS	Revoga os poderes concedidos anteriormente em relação à outorgada.
20	2º Tabelionato de notas de Itabuna	14/03/2019	DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA	JANILTON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa
21	2º Tabelionato de notas de Itabuna	01/02/2021	J N DIAS MASCARENHAS (R S MACHADO)	JANILTON DIAS MASCARENHAS	Outorga amplos poderes de gestão e administração da empresa

A análise das procurações cartoriais demonstra com clareza que JANILTON e JANILSON de fato possuíam todos os poderes para efetiva gestão das empresas DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA e R S MACHADO (J N DIAS MASCARENHAS), inclusive no período sob ação fiscal.

c. Compras encontradas em NFe (nota fiscal eletrônica)

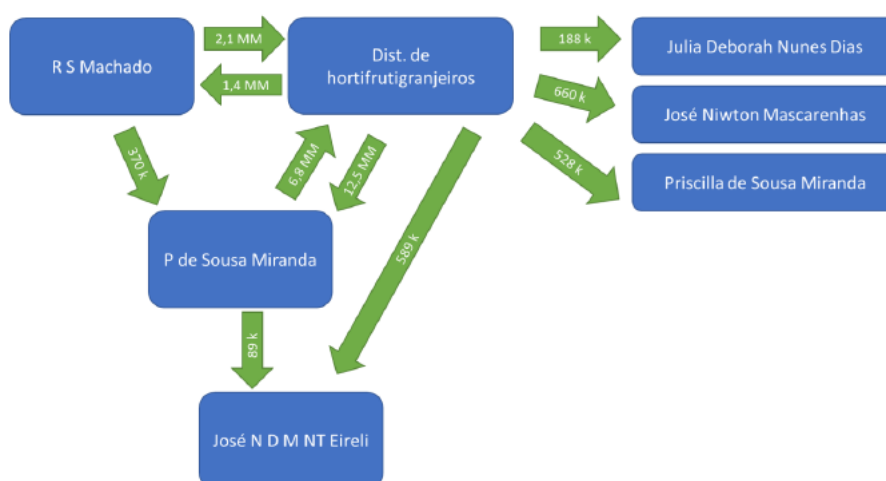
Em consulta realizada na base SPED a fiscalização constatou a existência de dezenas de Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) emitidas para a DIST. DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA em cujo campo de observações apareciam os nomes de JANILSON e JANILTON, assim como PRISCILLA DE SOUSA MIRANDA e RAFAEL, este também mencionado como sendo genro de JANILTON. Tal situação demonstra que JANILTON e JANILSON efetuavam compras frequentes em nome da empresa fiscalizada, elemento que em conjunto com os demais corrobora a participação efetiva de ambos na gestão e operação da empresa.

d. Fluxos financeiros (bancários)

A análise dos extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras demonstrou que a P DE SOUSA MIRANDA remeteu para a DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA R\$ 6.800.032,11 nos anos sob fiscalização. Em contrapartida esta última remeteu em sentido inverso R\$ 12.515.824,20 para a P DE SOUSA MIRANDA. Não foram encontradas pela fiscalização quaisquer notas fiscais na base SPED envolvendo transações comerciais entre tais empresas, portanto resta afastada a hipótese de transação mercantil em relação a tais fluxos. No caso da DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA a ECF apresentada também não traz qualquer indício de que haja operação comercial regular envolvendo as demais empresas do grupo, tais como fornecimento de mercadorias. Também não há registro de operação regular de mútuo na contabilidade e quando intimada a se manifestar sobre a existência de tais contratos a DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS nada respondeu. A R S MACHADO, por sua vez, esclareceu que parte dos fluxos são empréstimos entre as empresas, que nos termos da fiscalizada “se tratavam de empresas do mesmo grupo econômico”. Em síntese, a própria R S MACHADO reconhece em sua resposta ao TIF 0006 a existência de um grupo econômico, porém não apresenta documento algum a comprovar a efetiva celebração dos mútuos e nem em que condições supostamente teriam sido feitos.

Em síntese, a situação fática encontrada demonstra que os fluxos financeiros constatados entre as empresas não têm comprovação de sua natureza, motivação ou propósito negocial, configurando mera consequência da confusão patrimonial existente entre as pessoas jurídicas, notadamente no presente caso em que as circunstâncias demonstram que seus titulares são meras pessoas interpostas dos reais beneficiários, comuns às três empresas.

Figura 6 – gráfico de fluxos financeiros intragrupo



Verifica-se ainda a existência de dezenas de transações realizadas pela DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS para a empresa JOSE NEWTON NETO EIRELI. O total transferido pela fiscalizada para a patrimonial mencionada

é de R\$ 589.157,11 nos anos fiscalizados. A P DE SOUSA MIRANDA também transferiu valores para a JOSE NEWTON NETO EIRELI, no total de R\$ 89.017,93.

Constatou-se ainda no período fiscalizado a realização de **pagamentos da DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA para as empresas CIDADELLE I HOUSE EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS, CNPJ: 17.156.855/0001-09 e NOVOTETO CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA, CNPJ: 11.785.936/0001-91, nos valores respectivos de R\$ 35.002,27 e R\$ 63.750,00. Ambas as empresas constam em DOI como alienantes de imóveis para a JOSE NEWTON NETO EIRELI.** No caso da CIDADELLE há também alienação de imóvel para a patrimonial DIAS E SOUSA.

Nota-se também que o sr. JOSE NEWTON DIAS MASCARENHAS NETO, filho de JANILTON foi sócio da JOSE NEWTON NETO EIRELI e era procurador bancário até junho/2020 da conta corrente 16449-6 pertencente à DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA. Em março/2021 o próprio JANILTON ingressou formalmente na JOSE NEWTON NETO EIRELI. (g.n.)

62. Constata-se, pois, que os elementos indiciários são relevantes e apontam na mesma direção, restando, caracterizada a existência de um grupo operacional e informal, com confusão de patrimônios e gestão efetiva por parte de Janilson Dias Mascarenhas e Janilton Dias Mascarenhas.

ii. Exclusão de valores da base de cálculo

63. A Recorrente repisa a necessidade de exclusão de alguns valores já trazidos em preliminar, tais como: aqueles declarados na ECF, no valor de R\$ 24.407.069,34, e outros, R\$ 13.848.171,20 relativos a valores de notas fiscais de entrada de produtores rurais, R\$ 13.000,00, referente a locação de veículo junto a empresa R.S. Machado; R\$ 6.800.032,11 relativos as transferências entre a Recorrente e a empresa P. de Souza, a título de empréstimo; os depósitos com origem comprovada de venda a clientes; e os depósitos decorrentes de contratos de financiamento bancário.

64. O valor de R\$ 24.407.069,34 já foi objeto de análise neste voto em preliminar que restou rejeitada.

65. Os valores relativos a custos ou despesas, isto é, os R\$ 13.848.171,20, relativos a valores de notas fiscais de entrada de produtores rurais, e R\$ 13.000,00, referente a locação de veículo junto a empresa R.S. Machado, deveriam estar registrados na contabilidade da Recorrente

e compor o resultado, que, conforme consignado pela Autoridade Lançadora, apurou prejuízo em todos os trimestres dos AC 2017 e AC 2018.

66. O lançamento se refere a omissão de receitas com base em presunção legal, não se destina a refazer a apuração do Lucro Real do contribuinte que, após ser flagrado praticando omissão de receitas, busca apresentar despesas ou custos que havia omitido para não evidenciar ainda mais a infração ora identificada.

67. A dedução de despesas ou custos tem de ser estarem refletidas na DIPJ ou, posteriormente, após sua extinção, na Escrituração Contábil-Fiscal (ECF), sempre de forma espontânea, isto é, antes do início de qualquer procedimento fiscal.

68. O que efetivamente ocorreu antes de o Fisco ter identificado a infração de omissão de receitas, é o fato de a Recorrente ter seu lucro real e a base de cálculo da CSLL artificialmente reduzidos e, com isso, ainda que para tanto, não tenha registrado, como alega, parcelas que poderia reduzir a base de incidência do IRPJ e da CSLL.

69. Diante da identificação da infração, busca a Recorrente após a instauração do contencioso, valendo-se da sua própria torpeza, aumentar a dedução de parcelas de custos ou despesas, que não foram apropriados no momento próprio em razão de sua estratégia temerária de evasão tributária.

70. Como referido, situação análoga ao pleito da Recorrente que, em preliminar, buscava a exclusão do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das contribuições relativas ao PIS e a Cofins que foram sonegadas.

71. Não há como prestigiar a conduta contrária à lei por parte do contribuinte que, depois de ser confrontado com as consequências do ato infracional, identificado pelo Fisco, requer a aplicação de norma, que lhe atenua o ônus do resultado do lançamento de ofício, no caso, pela ampliação do cômputo de despesa ou custo, originalmente não considerado em razão da sua decisão temerária, que buscou de forma ilegítima reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, via omissão de receita.

72. Outro motivo que impede o recálculo do benefício fiscal é o fato de ausência de competência da autoridade julgadora administrativa, pois essa questão é estranha à lide, nos

termos em que definido pelo art. 141⁸ do Código de Processo Civil, aplicável de forma subsidiária ao processo administrativo-fiscal.

73. Em situação semelhante, em que o sujeito passivo buscava reduzir o ônus tributário após ser confrontado com infração que ampliava a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mais especificamente, ampliação da base de cálculo para pagamento de JCP, esta Turma, em sessão de 11.04.2023, PAF nº 13362.720654/2009-32, em voto conduzido pelo i. Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, manifestou-se, de forma unânime, não ser possível prestigiar uma conduta contrária à lei por parte do contribuinte que, depois de identificada, requer a aplicação de outra norma, que lhe seria favorável em um novo cenário hipotético, fato que contraria a boa-fé objetiva.

74. Naquele julgado, que versava sobre opção do lucro presumido, o contribuinte buscava arguir nulidade frente uma opção anteriormente efetuada. No caso concreto, o contribuinte optou por criar despesa artificial para, depois de identificado, requerer que essas despesas não fossem consideradas para fins de sensibilizar eventual base de cálculo do JCP.

75. Destaco trecho do referido voto:

Além disso, a conduta do Recorrente, ao optar expressamente pelo lucro presumido para depois arguir a nulidade exatamente em função da consideração dessa opção pela Autoridade Fiscal, contraria a própria boa-fé objetiva e a proteção da confiança, na perspectiva da vedação ao comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). Segundo ANTONIO MENEZES CORDEIRO, a locução *venire contra factum proprium* “traduz o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”, que é tido como inadmissível.

Apesar de originado no direito privado, é fato que a aplicação desse instituto ao direito público vem sendo admitida majoritariamente, conforme demonstrado por FLÁVIO RUBINSTEIN. Inclusive, este CARF realiza a sua aplicação ao direito tributário com frequência (Cf. Acórdãos n. 3401-003.290, 2101-002.059 e 1401-004.667).

76. Destacam-se os seguintes julgados deste CARF que não admitem essa subversão de regras, em claro desrespeito ao princípio da boa-fé objetiva:

INCENTIVOS FISCAIS. RETIFICAÇÃO DAS APLICAÇÕES. NÃO CABIMENTO.

⁸ Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

Incabível pleitear eventuais retificações nos valores originalmente destinados pela contribuinte a incentivos de natureza fiscal, como o PAT e outros, em razão dos lançamentos de ofício realizados pelo Fisco, posto que não se encontra, dentre as atribuições deste Órgão Julgador de 1º Grau, tal competência regimental.

(Acórdão nº 1302-007.004, Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo, sessão em 12.02.2024)

LUCRO DE EXPLORAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO.

No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro de exploração referente ao período abrangido pelo lançamento, para fins de novo cálculo dos incentivos de isenção ou redução do Imposto como incentivo ao desenvolvimento regional.

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO.

Descabe rever e aumentar o valor da dedução do incentivo fiscal do PAT, decidido pelo contribuinte na entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ, na revisão da apuração do IRPJ devido, no lançamento de ofício.

(Acórdão nº 1201-002.150, Relatora Eva Maria Los, sessão em 15.05.2018)

77. Com relação ao valor de R\$ 6.800.032,11, que a Recorrente afirma se referir a transferências entre ela e a empresa P. de Souza, a título de empréstimo, bem como os depósitos decorrentes de contratos de financiamento bancário ou com alegada origem comprovada de venda a clientes, esclareça-se que a infração versa sobre depósitos bancárias de origem não comprovada.

78. A Recorrente foi regularmente intimada durante o procedimento de fiscalização e não logrou comprovar que os créditos em conta corrente bancária, líquido dos valores relativos a cheques devolvidos, referiam-se a valores devidamente registrados na sua contabilidade, de forma a afastar a presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

79. Mais do que isso, o fato de alguns depósitos terem no seu histórico no extrato bancário o nome de alguns clientes reforça ainda a adequação da referida presunção fiscal.

80. Como relatado, a Recorrente em 25.04.2024, juntou cópia de contrato de mútuo celebrado entre ela e a empresa P. de Sousa Miranda, datado de 11.07.2016, sem reconhecimento público ou convalidado por testemunhas, todavia tal instrumento não tem o condão de elidir os valores indiciários, consubstanciados por depósitos bancários, que serviram de base de cálculo para o presente lançamento.

81. Por fim, em relação à base de cálculo da exigência, pugna ainda a Recorrente que o art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997⁹, determina que os depósitos cujos valores individuais não ultrapassem R\$ 12 mil, desde que limitado a R\$ 80 mil anuais, não estão sujeitos à tributação sob a roupagem de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

82. Nesse ponto, parece haver um erro interpretativo por parte da Recorrente, visto que o desprezo de depósitos para fins de determinação do tributo a ser exigido é apenas quando a soma de tais valores não ultrapassem R\$ 80 mil, o que, de fato não ocorreu, além de que tal dispositivo se restrinja às pessoas físicas.

83. Pelos motivos expostos, denega-se o pleito para recálculo da base de cálculo para fins de determinação da exigência fiscal.

iii. Alíquota zero PIS e Cofins para hortifrutigranjeiros

84. No último ponto sobre o mérito, a Recorrente defende não ser possível a exigência do PIS e da Cofins, pois sobre os hortifrutigranjeiros incide alíquota zero de PIS e da Cofins, nos termos do art. 28, III, da Lei nº 10.865¹⁰, de 2004.

85. A referida lei reduziu para zero a alíquota das contribuições para as receitas com produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). O capítulo 7 trata dos produtos hortícolas, plantas, raízes e tubérculos, comestíveis, ao passo que no capítulo 8, estão classificadas as frutas, cascas de citros e melões.

86. A r. Decisão entendeu *que não tendo sido comprovada a origem dos créditos bancários, a natureza da receita presumida também não foi comprovada, não sendo possível*

⁹ Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser de R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

¹⁰ Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:

[...]

II - produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI;

e

[...]

assim afirmar que se tratam de receitas de comercialização de hortifrutigranjeiros, desta forma não havendo como se falar na alíquota zero de Cofins e PIS protestada pela interessada.

87. O ramo de atividade da Recorrente (e do grupo econômico ora caracterizado) é comércio de hortifrutigranjeiros, conforme registro no CNPJ (CNAE 4633-8/01, atacadista, e 4724-5/00, varejista), e prestação de serviços de transporte de carga (CNAE 4930-2/01, no município, e 4930-2/02, intermunicipal, interestadual e internacional)

88. Poder-se-ia admitir como possível que ao menos parte da receita omitida decorra de duas das quatro atividades desenvolvidas pela Recorrente, mas isso é uma hipótese, no âmbito da plausibilidade.

89. Importante ter em mente que a norma invocada pela Recorrente é uma norma que, embora tecnicamente, não exclua o crédito tributário (art. 175¹¹ do CTN) em muito se assemelha, quando aos seus efeitos, à isenção.

90. O art. 111¹² do CTN determina que a legislação que trate sobre exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente, no sentido de não ampliar conceitos ou aplicar métodos de interpretação ou integração que desbordem o objetivo da norma.

91. Retornando-se ao comando legal que atribui alíquota zero ao PIS e a Cofins, verifica-se que ele tem escopo determinado, qual seja, as receitas com produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, da TIPI.

92. Importante não perder de vista que a omissão de receita, sobre a qual se funda o lançamento, decorre de presunção legal, em especial porque a Recorrente sequer cumpriu o seu dever primário como comerciante ou prestador de serviço de transporte, que é a emissão do documento fiscal, nota fiscal ou conhecimento de transporte.

93. Como precisamente abordado pela Autoridade Julgadora de primeira instância, *não sendo possível atestar a natureza das receitas omitidas, para somente assim incidir benefícios fiscais específicos, irretocável o lançamento de Cofins e PIS sobre as mesmas.*

94. Decisão idêntica teve esta Turma, Acórdão nº 1301-004.832, em julgado de 11.11.2020, relator Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, que teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

¹¹ Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequentes.

¹² Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Ano-calendário: 2008

[...]

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO NÃO COMPROVADO. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Consoante art. 42, caput e §1º. da Lei nº. 9.430, de 1996, caracteriza-se omissão de receita ou de rendimento o valor creditado em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação ao qual o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem do recurso utilizado nessa operação.

Nesta hipótese, o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos apurado através de extratos bancários será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela Instituição Financeira, excluídos os depósitos em cheque cuja devolução restou comprovada.

REFLEXOS. PIS/COFINS. ALÍQUOTA ZERO.

Em não tendo sido demonstrada que a omissão de receitas objeto de tributação decorre das vendas de produtos constantes do rol estabelecido no artigo 28 da Lei nº 10.865, de 2004, incabível a aplicação da alíquota zero ali prevista.

95. Destaca-se as razões do i. Conselheiro:

27. Também nesta seara, em linha com nenhum reparo a se fazer à conclusão da autoridade julgadora de 1ª. instância.

28. Explica-se. Inexistindo demonstração individualizada, crédito a crédito objeto de lançamento e devidamente suportada por documentação hábil e idônea, a corroborar a argumentação de que se tratavam os valores omitidos objeto de tributação e transitados em contas não registradas na escrituração da autuada de recursos oriundos de vendas de frutas, (sujeitos a alíquota zero, na forma do inciso III do art. 28 da Lei no. 10.865, de 2004), escoreita a tributação reflexa realizada a título de PIS e COFINS.

29. O insucesso da recorrente em correlacionar (através de demonstrativo individualizado suportado por documentação hábil e idônea, tudo em boa ordem) os recebimentos omitidos objeto de tributação às notas fiscais e demais elementos colacionados anexadas aos autos traz como consequência a impossibilidade de se corroborar a alegação de que se tratam os valores omitidos lançados de vendas de produtos sujeitos à alíquota zero de PIS/COFINS.

30. Conclusivamente quanto à matéria, a omissão de receitas em litígio encontra-se, no entender deste Relator, suficientemente demonstrada, em sua totalidade, pela autoridade autuante, não havendo elementos nos autos suficientes a suportar a alegação que se trataria, tal omissão, de valores de vendas de produtos sujeitos à incidência de PIS/COFINS à alíquota zero.

31. Assim, também nego provimento ao recurso quanto ao tema

96. O caso concreto se amolda perfeitamente ao julgado no Acórdão nº 1301-004.832, isto é, trata-se de omissão de receitas aferidas com base em presunção legal, justamente por não ter o contribuinte sequer emitido documento fiscal, fato que torna impossível demonstrar, com prova hábil, a alegação da Recorrente, nos termos do art. 373¹³ do Código de Processo Civil, isto é, de que toda a omissão de receita se refere a comercialização de produtos que se enquadrem no art. 28, III, da Lei nº 10.865, de 2004.

97. Por essas razões, deve, também sobre esse ponto, ser negado o pleito da Recorrente.

Multa qualificada

98. Retoma-se a matéria multa qualificada, trazida pela Recorrente em preliminar, que defende não ser aplicável uma vez que o contribuinte não deu causa a suposta omissão de receita, que não deixaram de ser tributadas e declaradas, estando sujeitas a alíquota zero. Que o fato de a Fiscalização não apreciar ou não acolher as provas produzidas pelo contribuinte, sem que houvesse a comprovação de crime, não autoriza a manutenção da penalidade. Que a qualificação foi levada a efeito para justificar o lançamento de períodos já decaídos. Que no caso deveria ser aplicado o art. 112 do CTN.

99. Preliminarmente, do que tudo que já foi até aqui abordado, a Recorrente, por intermédio de seus sócios apresentou ECF com um volume de receitas equivalente a 20% do seu efetivo faturamento no período, conforme o seguinte quadro:

Período	Receita Omitida	Receita ECF	Receita Real	ECF/Rec Real
2017	R\$ 43.929.367,52	R\$ 10.005.064,68	R\$ 53.934.432,20	18,6%
2018	R\$ 52.435.511,79	R\$ 14.402.004,66	R\$ 66.837.516,45	21,5%
Soma	R\$ 96.364.879,31	R\$ 24.407.069,34	R\$ 120.771.948,65	20,2%

¹³ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

100. Não obstante ter declarado apenas 20% do volume da real receita auferida no período, não efetuou qualquer pagamento, fato consignado pela Autoridade Fiscal, que deu tratamento dessa parcela como insuficiência de recolhimento.

101. Além disso, os sócios-administradores reais interpuseram pessoas para figurar como sócios formais da Recorrente, sem capacidade econômico-financeira e que não executavam atos próprios de gestão, que eram de responsabilidade dos reais proprietários da entidade, Janilson Dias Mascarenhas e Janilton Dias Mascarenhas.

102. Como sobejamente demonstrado, a Recorrente, juntamente com as empresas operacionais (R.S. Machado Comércio de Hortifrutigranjeiros e Transportes Ltda e P. de Sousa Miranda), atuavam em um mesmo ambiente físico, no mesmo ramo de atividade, com os mesmos gestores, sem qualquer segregação de patrimônios, que resultava em intenso movimento financeiros entre essas empresas e as empresas patrimoniais (MMS Núcleo Imóveis Ltda e Dias e Souza Imóveis Ltda) destinadas a isolar do patrimônio obtido com a sonegação perpetrada.

103. A Recorrente não logrou comprovar nenhum depósito bancário (líquido das operações que indicavam cheques devolvidos), pois não emitiu notas fiscais ou conhecimento de transporte, fato que revela absoluto desprezo pelas normas tributárias.

104. A multa qualificada tem previsão do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430¹⁴, de 1996, que com a nova redação atribuída pela Lei nº 14.689, de 2023, aplica-se diante de condutas de sonegação, fraude ou conluio, previstas nos art. 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502¹⁵, de 1964.

¹⁴ Art. 44.

[...]

§ 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:

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-B. (VETADO).

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – Não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

105. Resta claro que o conjunto de condutas da Recorrente se subsomem à conduta de sonegação, isto é, aquela destinada a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e, inclusive, as condições pessoais do contribuinte, ao praticar atividades em confusão patrimonial e, inclusive, obstar eventual execução fiscal ao direcionar o produto da sonegação para pessoas jurídicas que serviram de receptáculo de bens imóveis, numa tentativa de blindar o patrimônio, fruto da atividade ilícita.

106. A afirmação da Recorrente de que a qualificação foi levada a efeito para justificar o lançamento de períodos já decaídos é desprovida de qualquer suporte fático ou jurídico, pois ela, como consignado ao longo deste voto, não efetuou qualquer pagamento que fosse capaz de atrair a regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, ainda que não restasse demonstrado o intuito doloso de sonegar, ainda assim o termo de início de contagem do prazo decadencial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

107. É sabido que a simples omissão de receita não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a caracterização de uma das hipóteses descritas nos art. 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 (Súmula CARF nº 25), como restou demonstrado nos autos.

108. Por fim, não se está diante de dúvida sobre a capitulação legal do fato, sobre a natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador, sobre a autoria ou, ainda, sobre a natureza da penalidade a ser aplicada, que ensejaria aplicação do art. 112¹⁶ do CTN.

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

III – .(VETADO) [...]

¹⁵Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

¹⁶ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

Lançamentos reflexos CSLL, PIS e Cofins

109. As razões recursais e de decidir nesse voto relativas ao IRPJ se aplicam ao lançamento da CSLL, ao PIS e à Cofins por terem motivação em idênticos fatos, elementos probatórios e fundamentação legal.

Recurso Voluntário dos Responsáveis Solidários

110. Como relatado, os seguintes responsáveis solidários, tiveram seus Recursos Voluntários conhecidos: **R.S. Machado Comércio de Hortifrutigranjeiros e Transportes Ltda** (responsável solidário, empresa operacional), **P. de Sousa Miranda** (responsável solidário, empresa operacional); **MMS Núcleo Imóveis Ltda** (responsável solidário, empresa patrimonial); **Dias e Souza Imóveis Ltda** (responsável solidário, empresa patrimonial); **Janilson Dias Mascarenhas** (responsável solidário- sócio-administrador); **Janilton Dias Mascarenhas** (responsável solidário, sócio-administrador) e **José Niwton Dias Mascarenhas** (responsável solidário; sócio-administrador).

111. A r. Decisão, conforme relatado, manteve a solidariedade passiva de todos as pessoas responsabilizadas, que foram consideradas revéis por não terem apresentado impugnação.

112. A princípio, por não ter se instalado a fase litigiosa em relação às pessoas chamadas ao polo passivo da relação tributária, nos termos do art. 14¹⁷ do Decreto nº 70.235, de 1972, todavia, dois dos responsáveis solidários arguem vício no ato de ciência do lançamento.

113. A pessoa jurídica **P de Sousa Miranda**, em seu Recurso Voluntario defende que a intimação dos autos de infração por edital é inválida, que deveria ser efetuada por meio de aviso de recebimento destinado ao endereço do representante legal da empresa, como ocorreu no PAF nº 15588-720.304/2022-24. Na mesma linha, o sócio-administrador, **Janilson Dias Mascarenhas**,

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

¹⁷ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

pois, no seu entendimento, uma única tentativa de intimação via aviso de recebimento, em que restou consignado não existir o número, não é apto a motivar a intimação via edital. Em ambos pugnam pela aplicação da Súmula CARF nº 173:

A intimação por edital realizada a partir da vigência da Lei nº 11.196, de 2005, é válida quando houver demonstração de que foi improfícua a intimação por qualquer um dos meios ordinários (pessoal, postal ou eletrônico) ou quando, após a vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal.

114. O art. 23, §1º, do Decreto nº 70.235¹⁸, de 1972, determina que a intimação será efetuada por edital sempre que restar improfícua a intimação pessoal, por via postal ou por meio eletrônico.

115. Nas duas situações, as correspondências destinadas a cientificar os responsáveis solidários P de Sousa Miranda e Janilson Dias Mascarenhas do lançamento tributário foram endereçadas para o endereço cadastral mantido junto à Administração Tributária, ou seja, não houve erro que nulificasse a tentativa de intimação via postal.

116 O que se observa nas duas situações é que a intimação via postal se mostrou improfícua em razão de os Correios não conseguirem entregar os envelopes com os Autos de Infração por não localizarem o endereço tal qual, diga-se, declarado à Receita Federal pelos Recorrentes.

117. Assim, por não se verificar qualquer nulidade no ato de cientificação por edital deve ser ratificada a decisão de primeira instância que não decidiu, mas constatou que os responsáveis solidários **P de Sousa Miranda e Janilson Dias Mascarenhas** são revéis.

¹⁸ Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improfícua um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

118. Com relação aos demais, responsáveis solidários, por não haver preliminar de nulidade do ato de ciência do lançamento ou arguição de tempestividade, ratifica-se a informação consignada na decisão de primeira instância quanto à revelia de **R.S. Machado Comércio de Hortifrutigranjeiros e Transportes Ltda, MMS Núcleo Imóveis Ltda, Dias e Souza Imóveis Ltda, Janilton Dias Mascarenhas e José Niwton Dias Mascarenhas**

Dispositivo

119. Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos Recursos de Ofício, por NÃO CONHECER, por intempestivo, o Recurso Voluntário apresentado por R.S. Machado Comércio de Hortifrutigranjeiros e Transportes Ltda, e por NEGAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários do sujeito passivo e dos responsáveis solidários.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins