MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.720679/2017-31

Processo nº	19515.720679/2017-31
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**1401-005.924 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	18 de outubro de 2021
Recorrentes	ARABIAN BREAD PÃES E DOCES LTDA. FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012, 2013

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL. NÃO CABIMENTO.

O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido ano-calendário. Incabível o arbitramento do lucro quando a fiscalização possuir meios hábeis de apuração direta do Lucro Real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário, à preliminar de nulidade do auto de infração e ao pedido de intimação em nome do advogado; no mérito, por aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, com a redação dada pela Lei nº 13.988/2020, considerando o empate na votação, dar provimento ao recurso para cancelar a autuação e afastar a imputação de responsabilidade solidária dos Srs. Mauro Augusto Saraiva e Belchior Saraiva. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano (relator), Carlos André Soares Nogueira, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Severo Chaves.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

(assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e André Severo Chaves.

Relatório

Trata o presente processo de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário ao Acórdão de nº 02-81.107, proferido pela Terceira Turma da DRJ/BHE, em sessão de 22 de março de 2018, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte/Responsáveis Solidários.

A seguir, um resumo da autuação:

DO AUTO DE INFRAÇÃO:

Contra a Contribuinte Arabian Bread Pães e Doces Ltda. foram lavrados dois autos de infração objeto deste processo, nos quais se exige as seguintes importâncias:

	Principal	Juros de Mora	Multa Proporcional
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	8.598.231,53	4.223.068,98	12.897.347,29
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	3.095.363,36	1.520.304,82	4.643.045,01

Foram arrolados como responsáveis solidários os sócios administradores, nas pessoas de Belchior Saraiva Neto e Mauro Augusto Saraiva, por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou Estatuto, tendo por base no art.135 do CTN, sendo arrolado, também, a pessoa de Antônio Alberto Saraiva, este por responsabilidade solidária de **fato**, com base no inciso I do art.124 do CTN.

Segundo consta do auto de infração de IRPJ, procedeu-se ao arbitramento do lucro relativamente a todos os trimestres dos anos-calendários de **2012** e **2013**, tendo como base legal o art.530, inciso II do RIR/99, por constatação fiscal de que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas relatados no Termo de Verificação Fiscal.

Em face das irregularidades apontadas nos **itens 5.1** a **5.5** do **Termo de Verificação Fiscal - TVF**, a autoridade fiscal concluiu pela impossibilidade de se conhecer o real faturamento da empresa, utilizando-se de outro critério na determinação da base de cálculo do Lucro Arbitrado, no caso, o disposto no inciso VI do art.535 do RIR/99:

> *Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51):*

Documento nato-digital

> *VI - quatro Décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;*

Auto de infração (reflexo) de CSLL

O lançamento de CSLL (fls. 03/25) decorre dos mesmos fatos que caracterizaram a infração descrita no auto de infração de IRPJ.

DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Conforme se depreende do referido Termo, a contribuinte tem como objeto social a *fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis, padaria e confeitaria com predominância de revenda*, tendo como sócios administradores as pessoas de Belchior Saraiva Neto e Mauro Augusto Saraiva

Inicialmente, havia sido realizada uma diligência na empresa ALSARAIVA COMÉRCIO DE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E PARTICIPAÇÕES EIRELI, empresa esta que comercializa a marca **Habib's** e que tem como titular o Sr. Antônio Alberto Saraiva, o qual, juntamente com seu irmão Belchior Saraiva, comandam o **Grupo Habib's**, então formado e/ou estruturado por várias empresas com atividades de variada ordem, tais como, publicidade, tele atendimento e empresa de cobrança (nominadas em Empresas B, no TVF), de consultoria e investimentos em empresas do grupo (nominadas em Empresas C, no TVF), tendo como sócios os irmãos Saraiva, além de (item 3.1 do TVF):

- EMPRESAS D: pessoas jurídicas que distribuem os alimentos que serão vendidos ao consumidor final e estão localizados em vários Estados da Federação;

- EMPRESAS E: **onze** pessoas jurídicas, as **franqueadoras máster**, autorizadas a explorar a marca em determinada região do país e,

- EMPRESAS F: os restaurantes franqueados, são mais de 300 restaurantes espalhados pelo Brasil, sendo que a maior quantidade e relevância dos restaurantes está concentrada no Estado de São Paulo.

Informa a autoridade fiscal, que, das franqueadoras **máster** existentes, (6) seis tem como sócios empresas do grupo Habib's e, relativamente aos restaurantes franqueados (EMPRESAS F), "foram verificadas as participações nas vinte com maior faturamento, sendo que 60% delas são controladas pelas "EMPRESAS C" e pelos irmãos Saraiva."

Informa a autoridade fiscal, que uma das franqueadoras **máster**, localizada no Estado do Rio Grande do Sul, que não era controlada direta ou indiretamente pelos irmãos Saraiva, esteve em **litígio** com a ALSARAIVA COMÉRCIO DE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E PARTICIPAÇÕES EIRELI, empresa esta que comercializa a marca **Habib's.**

A seguir se reproduzem excertos do **TVF**, relativamente a este fato:

> ***3.2) DENÚNCIA ENCAMINHADA PELA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL, RELACIONADA A FATOS NARRADOS NA PETIÇÃO INICIAL DO PROCESSO CIVIL DE Nº 001/1/13.0077187-0 (ANEXO PROCESSO JUDICIAL HABIB'S)***

Documento nato-digital

As informações descritas nesse item foram extraídas de Petição Inicial de ação civil impetrada junto a 7a Vara Cível do Foro Central da Comarca de Porto Alegre que comunicou à Procuradoria da Fazenda Nacional sobre o feito, através da "CARTA DE INTIMAÇÃO" de 13 de junho de 2013. Transcreve-se na sequência o trecho final do referido documento judicial: "Diante da vasta documentação juntada aos autos e das denúncias referentes à sonegação fiscal operada pelo Grupo Habib's, empresa de grande notoriedade pública, determino a intimação da PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL e da PROCURADORIA GERAL DO ESTADO para que se manifestem, querendo, no presente feito no prazo de 20 dias. "

[...]

Em setembro/2011, os autores Abrão Antonio Sebe, Júlio Cezar Modesto, Wladimir Lovato Fragão e Joel Haddad e Fagundes adquiriram Máster Franquia Habib's do Rio Grande do Sul e oito restaurantes Habib's nesse Estado. Foram adquiridos, ainda, os direitos para operar por 10 anos uma cozinha central que abastece todas as franquias do RS e a gerenciar, supervisionar a operação dos restaurantes franqueados no Estado. Na forma descrita na alínea A deste Termo, os contratos celebrados com a ALSARAIVA formalizaram os dois tipos de franquias, além de uma cozinha central.

O valor total da aquisição foi R$9.000.000,00, além de R$1.000.000,00 de taxas de adesão e R$500.000,00 pela assessoria técnica da ALSARAIVA.

O problema enfrentado pelos adquirentes das franquias HABIB'S e que ensejou a propositura da ação civil em face da ALSARAIVA foi que "Na execução destes contratos, os autores descobriram que para poder fazer parte do Sistema de Franquia Habib's deveriam compactuar com um esquema de sonegação fiscal que permeia toda a cadeia de industrialização e comercialização dos produtos Habib's. (..)" (Item 5 da Petição Inicial – PI);

[...]

A ciência dos autores na ação cível, adquirentes da Habib's Master RS e os restaurantes, sobre o problema mencionado a respeito da cadeia de sonegação fiscal, iniciou quando da contratação de um escritório especializado de Cuiabá para análise da situação fiscal, contábil e tributária de todas as Pessoas Jurídicas adquiridas, relacionadas aos contratos de franquia mencionados.

Seguem as conclusões do trabalho de auditoria explanadas na PI (Itens 60 a 64), todos indicando problemas relacionados à falta do registro da real receita bruta das Pessoas Jurídicas:

I) ***Financeiras****:*

a) falta de controle do movimento diário de caixa o que impede um espelhamento com os registros contábeis (destaque para esta fiscalização);

b) cheques lançados em caixa: valores de cheques eram lançados a débito na conta caixa para pagamentos de obrigações – a falta de identificação do cheque sobre o compromisso resolvido impedia a correta contabilização do feito, com o resultado, também, de um saldo indevido na conta caixa (destaque para esta fiscalização);

Documento nato-digital

c) "registro de saldo de contas a receber inconsistente em razão de falta de conciliação com os registros reais" (destaque para esta fiscalização);

*II. **Estoque**: registro feito sem qualquer verificação física.*

*III. **Inventário**: falta de registro e consequente falta de depreciação o que prejudica o resultado contábil das pessoas jurídicas.*

*IV. **Contas a pagar**: passivo fictício de fornecedores e títulos a pagar – registro de obrigações já pagas – devido à falta de registro de recursos financeiros, "em razão da omissão de receita" (destaque para esta fiscalização).*

***V. Obrigações trabalhistas**: pagamento de verbas "por fora" de forma que o passivo não refletia a realidade do valor devido pelas pessoas jurídicas.*

***VI. Receitas e Despesas**: Omissão no reconhecimento de receitas acarretando falta de registro de compras e pagamentos (destaque para esta fiscalização)*

***VII. Folha de pagamento**: excesso de jornada, falta de registro, adulteração de ponto etc.*

O responsável pelo grupo Habib´s ao ser questionado sobre o problema, teve o seguinte posicionamento, segundo o item 67 da P.I.: "O Sr. Alberto Saraiva disse ao Autor ABRÃO que o modus operandi do Grupo Habib's pressupunha a omissão de receita e a consequente sonegação de tributos, tanto na cadeia produtiva quanto na comercialização do produto final, pois só assim é possível ofertar preços baixos aos consumidores, e que tal prática remontava ao início do negócio, mas era de seu interesse reduzir e, se possível, eliminar a médio prazo a informalidade tributária da rede, reconhecendo que o risco de uma autuação fragilizava, por demais, o próprio negócio e ameaçava a sobrevivência da rede." (Sic)

[...]

Na PI, nos itens de 111 a 116, é descrito o esquema de sonegação fiscal dentro da cadeia do grupo HABIB'S:

1) *Existem empresas do Grupo Habib's responsáveis pela fabricação de produtos comercializados por toda a rede de restaurantes: New Italian Fast Food, Arabian Bread Pães (empresa ora fiscalizada) e Promilat;*

2) *Os preços de alguns produtos adquiridos pelas cozinhas localizadas nos Estados das empresas referidas no item precedente são registrados nas notas fiscais com apenas 50% do valor da transação;*

3) *As cozinhas pagam um boleto representativo da nota fiscal e o restante através de um "boleto frio" ou através de depósito bancário em contas-correntes indicadas pelos fornecedores.*

4) *Consequência: as cozinhas centrais também emitem notas fiscais com valores inferiores ao real a seus clientes (subfranqueados), recebendo, igualmente, uma quantia sem registro;*

Documento nato-digital

5) *Consequência da consequência: os restaurantes agem igualmente sem registrar a sua real venda.*

Na PI são citados diversos exemplos do modus operandi do grupo. Conforme acima descrito são utilizadas diversas contas bancárias, de diferentes pessoas jurídicas do GRUPO HABIBS para depósitos em dinheiro ou em cheques relativos a parte não oferecida a tributação, conforme exemplo a seguir, dado pelo autor da ação:

" A empresa Arabian Bread Paes e Doces Ltda. (pertencente ao Grupo Habib's) subfatura os preços de alguns produtos por ela fornecidos, tais como o pastel de Belém, a massa da esfiha folhada e os sorvetes, cujas notas fiscais representam apenas 50% do valor real da compra efetivada (embora em termos de quantidade as notas fiscais revelem a totalidade da compra), sendo o restante do valor pago: (i)· através de boleto bancário, cujo campo "número do 8148 do Banco Itaú, conta corrente n° 1572-3); ou (ii) através de depósito na mesma conta corrente beneficiada nos boletos "frios", qual seja, Banco Itaú, agência 8148, conta corrente n° 1572-3, de propriedade da própria Arabian Bread Paes e Doces Ltda.
(i) Em 29/10/2012, a Autora J2WA COZINHA CENTRAL adquiriu 200 caixas de pastel de Belém e 75 pacotes de massa de esfiha folhada da empresa Arabian Bread Paes e Doces Ltda. O valor unitário da caixa do pastel de Belém (que vem incorretamente grafado na nota fiscal n° 78173 como sendo "mil folhas de baunilha ex c/1 ,850 kg") de acordo com esta nota fiscal é de R$ 8,10 e o valor da unidade do pacote de massa de esfiha folhada de acordo com esta nota fiscal é de R$ 17,57.

Contudo, em verdade, cada caixa do pastel de Belém custava, nesta época, R$ 16,20 e cada pacote de massa de esfiha folhada custava, nesta época, R$ 35, 14, daí porque se a nota fiscal tivesse vindo com o valor cheio deveria ser de (a) R$ 5.875,50 e não de (b) R$ 2.937,75.
Como a nota fiscal foi subfaturada, o valor de R$ 2.937,75 (diferença entre "a" e "b") foi pago através do boleto bancário do Banco Itaú, agência 0038, conta corrente 0049430-5, emitido pela cedente Arabian Bread Paes e Doces Ltda., cujo campo "N. do documento" [onde sempre é colocado o número da respectiva nota fiscal que dá razão à tal cobrança] é o n° 0987 documento" é sempre identificado como 0987 (código identificador da operação "fria"), sendo a cedente a própria Arabian Bread Paes e Doces Ltda."
"A nota Fiscal n° 78173 (valor total da NF: R$ 2.937,75), expedida em 29/10/2012 foi paga juntamente através do boleto bancário anexo, emitido pelo Banco Itaú, agência 8148, conta corrente n° 1577-2, emitido pela cedente Arabian Bread Paes e Doces Ltda., cujo campo "N. do documento" coincide com o número da nota fiscal (78173). Também se junta o boleto frio (representativo da transação "por fora"), que tem como cedente a empresa Arabian Bread Paes e Doces Ltda., sendo o número do documento o código "0987""

Vários outros exemplos, além destes, compõem o processo acima relatado. Fazem parte do referido processo: boletos, notas fiscais, cheques que comprovam os fatos mencionados. O referido processo civil transitou em julgado, em virtude de transação efetuada pelas partes. Concomitantemente foi aberto procedimento investigatório pelo Ministério Público de Minas Gerais, em virtude de recebimento de denúncia do ex-franqueado. A empresa inclusive impetrou Habeas Corpus no STJ (RHC 76937), com o intuito de trancar o procedimento investigatório criminal instaurado, que foi de maneira unânime negado.

Na PI, posteriormente, é descrita a operacionalização eletrônica da sonegação (Itens122 a 129):

1. Loja subfranqueada faz pedido de itens à cozinha central, através do sistema PEDIDONET – http//rede1.listaprodutos.com; a cozinha recebe o pedido via ***Sistema Front Back****. (Ambos os softwares foram desenvolvidos e são geridos pela ALSARAIVA);*

2. O último software exporta automaticamente o pedido para outro software – ***Dizyon*** *– que imprimirá a nota fiscal à subfranqueada.*

3. Diversos itens da nota fiscal gerada a partir do software do item antecedente são lançados com valores inferiores aos que serão efetivamente pagos.

Assim, existe um conjunto de softwares que administra um sistema de sonegação em cascata. Conforme descrito na alínea A deste Termo, referente as diligências fiscais, todos os equipamentos e sistemas, por força contratual, são adquiridos de fornecedores indicados pela franqueadora, a ALSARAIVA.

Continuando, o item 186 da PI descreve que "O software de gestão da rede instalado nos restaurantes subfranqueados e na cozinha central (SIGEF) e que recebe, diariamente, todas as receitas (fluxo de caixa diário) e despesas e, portanto registra os valores exatos da performance financeira de cada restaurante/cozinha central, CONVERTE automaticamente estes valores, de modo que, ao serem emitidos os RD – Relatórios de Despesas e os RF – Relatórios de Resumo Financeiro, aparecem apenas 50% dos valores efetivamente realizados pelas lojas subfranqueadas. Na nomenclatura Habib's, estes valores, lançados a 50% do valor real, são intitulados de "Conforme". Para exemplificar, um faturamento real de R$100.000,00 será lançado no sistema "conforme" como sendo R$50.000,00. " (Sic)

[...]

Diante dos fortes indícios de sonegação fiscal foi aberta fiscalização para apuração de valores devidos relativos aos tributos IRPJ, CSLL, PIS , Cofins e IRRF, relativos aos anos calendários de 2012 e 2013.

Após indicar as diversas intimações fiscais à Recorrente e as manifestações de seu procurador constituído, informa a autoridade fiscal que procedeu auditoria nos seguintes documentos:

A fiscalização analisou os seguintes documentos, todos relativos aos anos de ***2012 e 2013****:*

a) Contrato Social e Alterações;

b) Arquivos Digitais Contábeis;

c) Livros de Entrada e Saída de Mercadorias e Registro de Inventário ns. 08 e 09.

d) Lalur;

e) Balancetes Contábeis e DRE;

f) Extratos Bancários;

g) Procuração Particular;

h) Notas Fiscais e recibos de pagamento apresentados pela empresa;

i) Notas fiscais eletrônicas, extraídas via SPED;

j) DIPJ;

h) DCTF;

Documento nato-digital

i) Boletos Bancários – recebimento de clientes

A seguir, o resultado de sua auditoria, em resumo:

5.1. Divergência entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários.

Segue informação extraída do balancete contábil, com dados do Disponível (Caixa + bancos) da empresa, relativos aos anos de 2012 e 2013.

Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
110101000011004	C.A.I.X.A	A	55.526,73	D	150.467.055,83	149.980.550,80	542.031,76	D
110206000011018	BCO. ITAU S/A.	A	1.102.017,92	D	109.197.802,71	110.145.497,80	154.322,83	D
Total Disponível			1.157.544,65	D	259.664.858,54	260.126.048,60	696.354,59	D

Segue informação extraída dos extratos bancários obtidos do Banco Itaú, autorizados pela fiscalizada através de documento escrito, que segue anexo (Saldo inicial 2012 – Saldo Final 2013)

bc	ag	CC	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
341	8148	15723	21.079,34	C	27.242.804,47	27.268.649,36	46.924,23	C
341	8148	15772	89.097,52	C	156.527.867,62	156.575.889,65	137.119,55	C
total			110.176,86	C	183.770.672,09	183.844.539,01	184.043,78	C

Preliminarmente, cumpre salientar a divergência entre os saldos iniciais e finais, quando confrontamos a contabilidade versus os extratos bancários. A diferença entre os saldos iniciais do ano de 2012 é de mais de R$ 1.000.000,00, o que sugere erro no balanço contábil.

Além de erro no saldo inicial e final, também há inconsistências graves relativas a movimentação a débito e crédito nos anos fiscalizados, 2012 e 2013, conforme discriminado abaixo :

Dos valores creditados nos extratos bancários da fiscalizada (R$ 183.844.539,01), fez-se a distinção segundo a natureza dos mesmos para facilitar a análise.

a) Sem efeito fiscal:

R$ 58.251.323,74 são oriundos de resgate de aplicações financeiras;

R$ 2.749.867,79 referem-se a transferências de mesma titularidade;

R$ 352.266,85 são relativos a estornos e devoluções;

Assim temos que R$ 61.380.455,40 em tese não possuem efeito fiscal.

b) Transferências de terceiros (com efeito fiscal):

R$ 72.572.538,88 são oriundos de TED/DOC de terceiros

R$ 40.180.279,95 são oriundos de recebimentos de boletos

R$ 7.497.630,46 são relativos a depósitos feitos em espécie

R$ 2.240.631,34 são relativos a depósitos feitos em cheque.

Documento nato-digital

Assim temos que R$ 122.491.080,63 se refere a valores recebidos de terceiros, acima determinados.

(...)

Portanto, verifica-se que não foram lançados na conta contábil "Bancos" diversos valores que constam em seus extratos bancários, valores estes inclusive com efeito fiscal.

Essa conclusão é de fácil constatação, pois no balancete contábil verifica-se que a movimentação a débito nos anos de 2012 e 2013 é de R$ 109.197.802,71, portanto menor do que os valores que em tese têm efeito fiscal oriundos dos seus extratos bancários (R$ 122.491.080,63).

Para que fique mais claro, como é falha a conciliação bancária versus contábil, a título exemplificativo utilizou-se o dia 20/05/2013 e fez-se a conciliação entre a contabilidade e os extratos bancários.

Segue o lançamento contábil feito pela empresa extraído da conta caixa (a débito), em contrapartida a conta bancos (a crédito). Em resumo, este lançamento traduz um saque feito em dinheiro do Banco para aporte na conta Caixa.

Lançamento contábil conta caixa

Data	Conta	D/C	Débitos	Histórico
20/05/2013	C.A.I.X.A	D	577.008,91	SAQUE CONFORME EXTRATO.

Na planilha abaixo constam as saídas de dinheiro discriminadas nos extratos bancários nas contas 15723 e 17722 nesse dia:

Descrição do Tipo do Lançamento	Dia	Valor da Transação
Devolução de cheque depositado Total	20/05/2013	4.990,00
Pagamento fornecedores Total	20/05/2013	407.995,29
Pagamento salário Total	20/05/2013	248.843,00
Tarifas Total	20/05/2013	80,97
Transferência interbancária (DOC, TED) Total	20/05/2013	4.556,24
Total Geral		666.465,50

Simplesmente esse lançamento contábil não condiz com a realidade. Os valores dos extratos não sugerem nenhum saque em dinheiro. Conforme consta na Petição Inicial do processo Judicial em que a fiscalizada é ré (item 3.2), a mesma lança cheques contra a conta caixa o que dificulta/impossibilita a correta conciliação da conta contábil. De qualquer forma, se levarmos em conta os cheques emitidos pela fiscalizada e descontados na boca do caixa para pagamento de fornecedores, também não temos êxito na conciliação.

Assim como o exemplo supracitado, há vários outros lançamentos com o mesmo histórico contábil que não encontram amparo nos extratos bancários. Seguem exemplos:

[**Nota**: São várias planilhas, que totalizam **R$ 7.618.230,55**, e serão reproduzidas no Voto].

Documento nato-digital

5.2. Empréstimos e respectivos pagamentos não comprovados.

Verificou-se nos balanços contábeis da empresa um valor expressivo nas contas do Passivo.

O saldo inicial total do passivo da fiscalizada em 01/01/2012 era de R$ 22.228.092,38. Destes R$ 16.060.000,00 referem-se, em tese, a obrigações da empresa contabilizadas na conta "Financiamentos a Curto Prazo". Portanto 73% do passivo concentra-se nessa conta.

Ao longo do período fiscalizado esta conta contábil (Financiamento a Curto Prazo) teve algumas movimentações, abaixo seguem as mais relevantes:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Histórico
31/08/2012	210209000020109	FINANCIAMENTO A CP	D	2.600.000,00		PAGO FINAC. A CURTO PRAZO
31/08/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C		2.600.000,00	PAGO FINAC. A CURTO PRAZO
30/09/2012	210209000020109	FINANCIAMENTO A CP	D	1.200.000,00		PAGO FINANC. A CURTO PRAZO
30/09/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C		1.200.000,00	PAGO FINANC. A CURTO PRAZO
31/10/2012	210209000020109	FINANCIAMENTO A CP	D	120.000,00		PAGO FINANCIAMENTO
31/10/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C		120.000,00	PAGO FINANCIAMENTO
30/11/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	D	1.400.000,00		VLR DE FINC.
30/11/2012	210209000020109	FINANCIAMENTO A CP	C		1.400.000,00	VLR DE FINC.
31/12/2012	210209000020109	FINANCIAMENTO A CP	D	1.890.000,00		PAGO FINANCIAMENTO
31/12/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C		1.890.000,00	PAGO FINANCIAMENTO
30/04/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	D	3.800.000,00		FINANCIAMENTO A CURTO PRAZO
30/04/2013	210209000020109	FINANCIAMENTO A CP	C		3.800.000,00	FINANCIAMENTO A CURTO PRAZO
31/05/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	D	400.000,00		FINANCIAMENTO A CURTO PRAZO
31/05/2013	210209000020109	FINANCIAMENTO A CP	C		400.000,00	FINANCIAMENTO A CURTO PRAZO
30/06/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	D	1.600.000,00		FINANCIAMENTO A CURTO PRAZO
30/06/2013	210209000020109	FINANCIAMENTO A CP	C		1.600.000,00	FINANCIAMENTO A CURTO PRAZO
31/07/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	D	950.000,00		PAGO FINANC. A CURTO PRAZO
31/07/2013	210209000020109	FINANCIAMENTO A CP	C		950.000,00	PAGO FINANC. A CURTO PRAZO
30/09/2013	210209000020109	FINANCIAMENTO A CP	D	910.000,00		PAGO FINANCIAMENTO
30/09/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C		910.000,00	PAGO FINANCIAMENTO
30/11/2013	210209000020109	FINANCIAMENTO A CP	D	2.000.000,00		PAGO FINANCIAMENTO A CURTO PRAZO
30/11/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C		2.000.000,00	PAGO FINANCIAMENTO A CURTO PRAZO
31/12/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	D	400.000,00		VLR.DO FINANCIAMENTO A CUTO PRAZO
31/12/2013	210209000020109	FINANCIAMENTO A P	C		400.000,00	VLR.DO FINANCIAMENTO A CUTO PRAZO

Como pode-se perceber, são supostos recebimentos e pagamentos de valores efetuados contra a conta CAIXA. Assim, foram supostamente emprestados à empresa R$ 8.550.000,00 (lançamentos a débito na conta caixa e a crédito na financiamentos a curto prazo) e foram supostamente pagos pela empresa R$ 8.720.000,00 (lançamentos a débito na financiamento a curto prazo e crédito na conta caixa).

A empresa foi intimada em 15/07/2016 e reintimada em 20/09/2016 a esclarecer e apresentar documentação respectiva sobre o saldo inicial volumoso (R$ 16.060.000,00) e os lançamentos que ocorreram ao longo do período fiscalizado, bem como esclarecer a origem desses valores, o beneficiário dos pagamentos, etc. Não o fez, limitou-se a responder em 05/08/2016 e 14/10/2016 que:

- Em relação ao saldo inicial, este refere-se a movimentos ocorridos em anos anteriores e sobre estes não há efeito tributário no ano fiscalizado.

Documento nato-digital

- Em relação aos lançamentos, estes estão regularmente contabilizados e informa que a conta caixa contempla fluxos financeiros em dinheiro e também fluxos bancários.

Conforme se verifica mais uma vez, o contribuinte nada diz. Não informa, embora intimado e reintimado, a quem emprestou o dinheiro, a quem foi pago, como se deu o pagamento, juros, IOF, contrato, etc., não informa nada.

Analisando-se os extratos bancários da empresa não foram encontrados valores condizentes com os montantes movimentados na conta Caixa a título de financiamento de Curto Prazo.

A falta de esclarecimentos por parte da fiscalizada sugere que tais lançamentos na realidade são ajustes contábeis com o intuito de "mascarar" o estouro de caixa, ou seja, o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriores realizadas e também não contabilizadas (receitas mantidas à margem da escrituração) e através desses lançamentos fictícios faz com que seu lucro contábil diminua, pagando menos IR e CSLL.

Saliento o fato de que tais lançamentos de recebimento/pagamento desses supostos empréstimos são feitos no último dia de cada mês.

Este é o real motivo pelo qual a empresa informa que a conta caixa contempla fluxos em espécie e os bancários. Na realidade tudo faz parte da sonegação fiscal.

5.3) Pagamentos de obrigações pela conta Caixa sem comprovação documental

Através do Sistema Público de Escrituração Digital –SPED, foram baixadas todas as notas fiscais eletrônicas –Nfes do período fiscalizado, faturadas contra a empresa fiscalizada e emitida por seus diversos fornecedores. A seguir, cruzou-se essas informações com o livro de Entrada e Saída de Mercadorias, a fim de verificar sua correta contabilização. Em seguida, utilizando-se dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, foram realizados cruzamentos entre os valores faturados contra a fiscalizada e as movimentações financeiras e faturamentos declarado pelos respectivos fornecedores.

Verificou-se inconsistências em relação a um de seus maiores fornecedores, a empresa MH COMERCIO DE PAPEL LTDA-ME, CNPJ 05.865.628/0001-73. Abaixo segue relação de todas as notas fiscais emitidas pela MH Comercio de Papel Ltda., faturadas contra a empresa Arabian Bread Paes e Doces Ltda. no período fiscalizado.

[São apresentados no **TVF** (fls.22 a 29), dados de notas fiscais eletrônicas que representam um total, nos anos de 2012 e 2013, de **R$ 8.846.512,00**]

[...]

Documento nato-digital

Através do Termo de 20/09/2016, a empresa foi intimada a apresentar os respectivos lançamentos de contabilização e pagamento dos valores faturados, bem como identificar a forma como foi feito o pagamento, o beneficiário, o valor e data da transferência. Além de apresentar toda a documentação comprobatória desses pagamentos.

Em 14/10/2016, a empresa, através de resposta escrita, apresenta apenas a relação das notas fiscais (não foi solicitado, pois são disponíveis eletronicamente ao Fisco), bem como supostos recibos de pagamentos e afirma que tais valores foram liquidados em contrapartida a conta CAIXA.

Estes supostos recibos não identificam quem os assina, são meros rabiscos que nada provam, conforme anexo intitulado Recibos MH. Os pagamentos desses valores, segundo a empresa, foram efetuados na conta Caixa. Saliento o fato que são R$ 8.846.512,00 ao longo dos anos de 2012 e 2013.

Foi novamente reintimada em 22/11/2016 e 03/01/2017 a esclarecer os fatos, uma vez mais a fiscalizada se nega a identificar a quem fez esses supostos pagamentos, bem como se deu sua liquidação. Também não apresentou os lançamentos respectivos. Ou seja, quer fazer crer que pagou, não se sabe como, nem para quem.

Abriu-se diligência fiscal na empresa MH Comercial Ltda., mas a mesma não foi encontrada em seu domicilio fiscal, como também não foram encontrados seus respectivos sócios. Em consulta aos sistemas informatizados da RFB verifica-se que a movimentação financeira da MH Comercial Ltda. é irrisória quando comparada a emissão de notas contra a fiscalizada, ou seja, o valor supostamente pago pela fiscalizada de mais de 8 milhões de reais não foram depositados nas contas bancárias da fornecedora. Segue anexo intitulado "AR devolvido MH", que comprova os fatos acima narrados.

Diante da afirmação da empresa de que os pagamentos à MH foram realizados em contrapartida a conta caixa, faz-se necessário alguns esclarecimentos:

Abaixo seguem lançamentos contábeis que exemplificam como parte de suas compras são liquidadas. Assim credita-se a Conta Caixa (ativo) e debita-se em contrapartida a conta mercadoria /estoque (ativo) –Vide tabela abaixo, cuja contrapartida foi suprimida para melhor visualização.

No livro de entrada estão contabilizadas todas as notas fiscais da empresa MH Comercial de Papel Ltda. Segue anexo intitulado Livro de Entrada, onde é possível validar tal informação.

Documento nato-digital

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Créditos	Histórico
31/01/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	700.554,15	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/01/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	63.249,17	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
29/02/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	231.675,68	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
29/02/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	59.780,75	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/03/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	1.468.269,26	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/03/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	249.141,55	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/04/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	22.712,93	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/05/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	110,49	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/05/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	4.531,15	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/05/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	1.207,50	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
30/06/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	582.447,98	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/06/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	265.192,03	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/07/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	517.872,25	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/07/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	165.032,04	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/08/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	1.809.180,78	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/08/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	71.251,79	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/09/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	917.898,31	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/09/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	455.722,32	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/10/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	235.557,91	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/10/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	165.515,59	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/11/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	782.260,29	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/11/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	13.210,11	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/12/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	709.252,25	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/12/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	298.636,62	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/01/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	369.502,25	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/01/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	38.244,66	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
28/02/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	538.268,43	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
28/02/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	83.658,86	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/03/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	500.296,48	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/03/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	148.128,74	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/04/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	158.085,74	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/04/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	265.225,29	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/04/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	347.441,81	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/05/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	607.339,83	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/05/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	309.035,12	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/06/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	151.107,70	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/06/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	2.230,50	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/07/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	323.178,11	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/07/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	170.741,15	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/08/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	667.573,62	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/08/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	430.697,24	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/09/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	126.260,14	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/09/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	306.358,96	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
01/10/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	7.112,02	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/10/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	276.269,27	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/10/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	48.021,69	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/10/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	47.923,70	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/11/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	109.069,64	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
30/11/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	275.822,83	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/12/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	75.463,12	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/12/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	410.823,89	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/12/2013	110101000011004	C.A.I.X.A	C	103.140,67	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.

Verifica-se mais uma vez lançamentos efetuados na conta Caixa, no último dia de cada mês em contrapartida a aquisição de estoque/mercadorias.

A situação acima comentada é narrada na Petição Inicial (item 3.2 deste), que fora constatada através de laudo pericial, cuja parte está abaixo transcrita

"Falta de controle do movimento diário de caixa o que impede um espelhamento com os registros contábeis "

"Cheques lançados em caixa: valores de cheques eram lançados a débito na conta caixa para pagamentos de obrigações – a falta de identificação do cheque sobre o compromisso resolvido impedia a correta contabilização do feito, com o resultado, também, de um saldo indevido na conta caixa"

Esses supostos pagamentos em dinheiro através da conta Caixa são um artifício utilizado pela empresa para dificultar a identificação dos mesmos. Seu único propósito é a sonegação fiscal.

Conforme acima relatado, a empresa em resposta escrita manifestou-se no sentido de que contabiliza de forma agrupada valores relativos a movimentação bancária e conta caixa.

*Assim, **contabilmente** a empresa recebe valores relativos a suas vendas, empréstimos e outros pela conta caixa e depois deposita parte desses valores na conta bancos, conforme abaixo se verifica:*

Tipo	Conta a credito	Debitado no Caixa	Creditado no Caixa	Conta a debito	Tipo
Resultado	Receita Bruta	R$ 132,2 milhões	R$ 107,2 milhões	Banco Itaú	Ativo
Passivo	Empréstimos	R$ 9,5 milhões	R$ 13,3 milhões	Empréstimos	Passivo
Ativo	Banco Itaú	R$ 8 milhões	R$ 5,5 milhões	Fornecedores	Passivo
			R$ 3,4 milhões	Despesas com pessoal	Resultado

*A tabela acima representa as movimentações mais relevantes da conta caixa ao longo do período fiscalizado, assim R$ 132,2 milhões foram debitados a conta Caixa e creditados na conta Receita Bruta (ingresso de recursos no caixa). Da mesma forma, **contabilmente**, R$ 107,2 milhões foram creditados da conta caixa e debitados na conta bancos (depósitos em espécie na conta Bancos).*

*Por outro lado, quando se analisa os **extratos bancários** (conforme se fez no item 5.1) verifica-se que na **realidade** os ingressos de receita foram efetuados nas contas bancárias. Do mesmo modo verifica-se há poucos valores depositados em dinheiro nas contas bancárias de titularidade da fiscalizada.*

<u>O efeito dessa confusão de lançamentos que a empresa propositalmente realiza é diminuir seu lucro contábil, através da liquidação fictícia de obrigações.</u>

A empresa é tributada pela sistemática do lucro real, assim quanto mais despesas e custos alocar, menor será seu lucro líquido e menos Imposto de Renda e Contribuição Social pagará.

Se fosse realidade que a empresa apenas contabiliza de forma agrupada seus valores bancários e em espécie (Caixa) sem nenhum efeito fiscal, não haveria dificuldade alguma em comprovar os respectivos pagamentos e desembolsos.

Documento nato-digital

Esse é o único motivo pelo qual a fiscalizada não consegue comprovar de forma contundente a liquidação desses valores faturados pela MH em contrapartida a conta CAIXA.

5.4. Divergência entre a Contabilidade e o Livro de Registro de Entradas

Neste item, a autoridade fiscal relaciona lançamentos **contábeis** de compras realizadas a prazo e uma a vista, registrados no dia 31/12/2012, e os compara com os pertinentes registros no livro Registro de Entradas.

A autoridade fiscal constatou que na escrituração contábil constava tais compras no total de **R$ 3.254.295,28** (fls.34 a 37 do **TVF**), compras que se revelaram superiores às registradas no livro de Entradas, da ordem de **R$ 150.330,14** (fl.38 do TVF).

E concluiu:

Logo na contabilidade consta compras de R$ 3.254.295,28, muito superiores àquelas contabilizadas no livro de Entradas (R$ 150.330,14)

Menciona, ainda, outro exemplo de divergência entre o registro contábil e o registro pertinente no Livro registro de Entradas, desta vez para o dia 31 de janeiro de 2013

A autoridade fiscal relacionou lançamentos contábeis de compras realizadas a prazo e a vista, registrados no dia **31/12/2013**, e os comparou com os pertinentes registros no livro Registro de Entradas. A autoridade fiscal constatou que na escrituração contábil constava tais compras no total de **R$ 1.903.125,95** (fls.38 a 43 do TVF), compras que se revelaram superiores às registradas no livro de Entradas, da ordem de **R$ 26.049,36** (fl.43 do TVF).

E concluiu:

Logo na contabilidade consta compras de R$ 1.903.125,95, muito superiores àquelas contabilizadas no livro de Entradas (R$ 26.049,36)

Ainda, a autoridade fiscal analisou o SPED FISCAL e concluiu:

Obs.: Também foi analisado o SPED FISCAL da empresa, o qual também não reflete os lançamentos contábeis e apresenta inconsistências como a ausência do registro de inventário (Bloco H). A razão pela qual foram solicitados e analisados os livros em papel de registro de inventário e controle de estoque é que a própria empresa nos históricos de seus lançamentos contábeis afirma que se utiliza de tais livros fiscais.

5.5. Divergência entre as Compras e Vendas da empresa fiscalizada.

Fazendo-se uma análise das vendas da empresa, verifica-se que a maioria (80%) do faturamento diz respeito a fabricação e venda de sorvetes. Também

Documento nato-digital

são vendidos produtos in natura como Tomates, cebolas e frutas e um valor bem menor de salgados e sobremesas.

Também foram analisadas as compras que a fiscalizada fez ao longo do período auditado (2012 e 2013).

Em seguida foi feita uma comparação entre o que é comprado e vendido. Foram encontradas situações que configuram a venda de mercadorias sem a emissão da respectiva NF, conforme segue comentado.

5.5.1) Queijo

Segue planilha abaixo onde estão discriminadas todas as NFe relativas a compra deste insumo, extraídas dos sistemas informatizados da Receita Federal –SPED.

[na planilha referida, a relação das NFe, fls.44 a 53 do TVF]

"Em síntese constam 376 Nfe emitidas por diversos laticínios, relativas a venda deste insumo para a fiscalizada. O somatório das NFe ao longo do período fiscalizado é de R$ 9.114.838,62. Todos esses valores foram efetivamente pagos aos fornecedores, conforme análise contábil e bancária (extratos).

Entretanto, analisando-se as notas fiscais de Saída emitidas pela fiscalizada, verifica-se que a todo esse queijo comprado não houve emissão de nota fiscal de industrialização, revenda ou qualquer outra coisa que o valha. Também não faz parte do estoque final de mercadoria e nem poderia haja visto ser produto perecível, de consumo imediato. Também não há lançamento contábil respectivo.

Em outras palavras, houve omissão de receita, pois a todo esse queijo comprado, não foi dado destino contábil. Na realidade, provavelmente foi industrializado (feita uma pasta de queijo para colocação nas esfihas vendidas pelo grupo) e repassado aos franqueados. A sonegação consiste na falta de emissão de nota fiscal respectiva.

A empresa foi intimada a esclarecer o fato em 12/04/2017 e reintimada em 04/05/2017.

Em 15/05/2017, respondeu através de termo escrito que a maior parte desse insumo era destinado a fabricação de Discos de Pizza, inclusive apresentou a receita de tais discos que em tese levariam na massa o montante de queijo comprado.

Diante da resposta inusitada do contribuinte, foi então intimada em 18/05/2017 a esclarecer por qual motivo os R$ 9.114.838,62 de queijo foram utilizados em discos de pizza vendidos (conforme NFE) por R$ 4.238.205,21, sendo que além do queijo empregado, há outros insumos utilizados, conforme receita fornecida pela fiscalizada.

A empresa preferiu calar-se. O queijo comprado (conforme NFe) foi vendido sem que notas fiscais respectivas fossem emitidas e oferecidas à tributação, o que configura omissão de Receita."

Documento nato-digital

6 – Crédito Tributário Constituído

6.1 – Arbitramento do Lucro – Auto de Infração 19515.720679/2017-31 (IR e CSLL)

A escrituração contábil da fiscalizada foi considerada imprestável pelos motivos exaustivamente comentados nos itens 5.1 a 5.5. Assim, conforme determina o artigo 530, I, II do RIR/99, houve o arbitramento do lucro nos anos de 2012 e 2013.

[...]

"Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51):

[...]

VI - quatro Décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;"

A razão pela qual não foram utilizados os valores que constam em seus extratos bancários para mensurar seu faturamento é que devido aos estouros de caixa e vendas sem emissão de documento fiscal respectivo (vide itens 5.1 a 5.5 deste), uma parcela relevante de valores deixou de transitar pelas contas bancárias da empresa. Pela mesma razão não é possível conhecer sua real Receita Bruta.

Na contabilidade auditada, bem como nas DIPJs dos anos calendário de 2012 e 2013, a Receita Bruta declarada pelo contribuinte foi de:

Estabelecimento	Receita	CNAE Preponderante do Estabelecimento
96.188.776/0001-56	67.419.073,96	Fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis
96.188.776/0001-56	65.867.329,23	Fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis
Total	133.286.403,19	

Entretanto como essa auditoria entendeu que a contabilidade apresentada está eivada de vícios que impossibilitam conhecer seu real faturamento, não houve outro modo senão, desconsiderá-la e efetuar o arbitramento do lucro nos moldes do art. 535 RIR/99.

A análise do fornecedor de queijos reforça a conclusão acerca da impossibilidade de se apurar a receita através da contabilidade, uma vez que o total de insumos adquiridos e pagos) é superior à receita com o produto supostamente fabricado com este insumo (pizza). Comprovando cabalmente a omissão de receita.

Por fim, as irregularidades verificadas em seus Livros Fiscais (inventário e entradas), completamente incompatíveis com sua contabilidade, também inviabilizam a correta apuração das compras e vendas do sujeito passivo.

As compras realizadas pela fiscalizada, que serviram de base para este arbitramento, estão respaldadas em documentos fiscais emitidos pelos

Documento nato-digital

fornecedores, cuja relação consta no anexo –Compras Matéria Prima e Embalagens.

Os gastos com a folha de pagamento, que serviram de base para este arbitramento, são aqueles declarados nas Guias de Recolhimento ao FGTS e informações à Previdência Social –GFIP, cuja relação consta no Anexo – Gastos Folha de Pagamento

[...]

7. Qualificação da multa de ofício

[...]

O grupo Habib's é um dos maiores franqueadores do Brasil, tem total condições, se desejasse, de contabilizar corretamente suas operações comerciais e fiscais. Em vez disso, utiliza-se de artifícios ardilosos com o intuito de sonegar tributo, conforme exaustivamente demonstrado. O dolo do contribuinte é evidente quando faz lançamentos irreais na conta contábil do Caixa, bem como quando vende suas mercadorias sem emissão de documento fiscal respectivo.

Conforme consta no processo Civil (item 3.2 deste), há informação de que parte dos valores pagos pelo autor da ação para a fiscalizada não são oferecidos à tributação. Seguem informações retiradas do referido processo judicial:

[...]

8) TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

8.1) Belchior Saraiva Neto, CPF 011.834.338-67 e Mauro Augusto Saraiva, CPF 092.166.688-81

São os administradores à época dos fatos, conforme alteração contratual de 14/08/2009.

Belchior Saraiva, conforme descrito nos itens 3.1 e 3.2, possui ao lado de seu Irmão Alberto Saraiva total controle sobre o Grupo Habib's. Ambos são os principais beneficiários, pois enriquecem às custas da sociedade sonegando tributos.

[...]

8.2) Antônio Aberto Saraiva

[...]

Apesar do Alberto Saraiva não ser administrador de direito, é de fato.

São os irmãos Saraiva que efetivamente enriquecem ano a ano, detém bens e se beneficiam de um esquema de sonegação fiscal, que envolve boa parte das empresas do grupo.

Documento nato-digital

A fundamentação legal para a solidariedade é encontrada no art. 135, III e 124, I do Código Tributário Nacional.

Em ação fiscal anterior foi lavrado o Auto de Infração n. 19515.720.128/2016-97.São anexos deste auto de infração, entrevistas feitas com antigos colaboradores do grupo Habib's (José Maria Gonçalves do Carmo, CPF 205.553.188-34 e Fernando dos Santos Sales, CPF 366.361.708-40) que demonstram o controle total dos Irmãos sobre o grupo Habib's. Seguem tais depoimentos no anexo intitulado" Entrevistas ".

[...]

DAS IMPUGNAÇÕES

A seguir reproduzo a impugnação extraída da decisão recorrida:

Impugnação apresentada por Arabian Bread Pães e Doces Ltda.

Em 08/09/2017, conforme termo de solicitação de juntada a fls. 524, Arabian Bread Pães e Doces Ltda. apresentou a impugnação a fls. 526/566, cujo teor pode ser assim resumido:

I – Preliminarmente – Da reunião das defesas

• Ao final da mesma programação fiscal, a autoridade fazendária lavrou autos de infração para a exigência de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e IRRF, segregando os lançamentos em três processos diversos.

• A impugnante reunirá na mesma defesa os tópicos relativos a todas as exigências.

II – Síntese das apurações e da exigência

• A motivação dos trabalhos fiscais, revelada apenas no TVF, foi uma "denúncia encaminhada pela PFN, relacionada a fatos narrados em petição inicial de ação indenizatória ajuizada por um ex-franqueado da rede Habib's em Porto Alegre.

• Houve a juntada de um trecho fatiado e recortado da petição inicial (fls. 307/318), na qual se verifica que a impugnante não integrou o polo passivo daquela demanda; e os exfranqueados lançaram acusações com repercussão sobre a impugnante (subfaturamento de preços de produtos por ela fornecidos).

• O lançamento baseia-se em prova estática emprestada, de cuja produção a impugnante não participou, o que se agrava ainda mais pelo fato de: a) nem a petição inicial ter sido integralmente juntada aos autos, muito menos os documentos que a instruíram, ou mesmo os trâmites administrativos que confeririam regularidade ao compartilhamento, para o devido contraditório e ampla defesa; b) as acusações não terem sido trabalhadas e exauridas pela fiscalização, não havendo a confirmação dos fatos imputados (para isso, dever-se-ia necessariamente passar pela precificação dos produtos vendidos, políticas regionais, incentivos, etc.).

Documento nato-digital

• As ditas omissões de receitas por conta dos supostos "subfaturamentos" transitavam pelas contas bancárias da impugnante, de modo que, além de proporcionar o conhecimento da receita bruta autuada, uma conciliação financeira dos extratos seria suficiente para analisar e avaliar as eventuais infrações tributárias objeto da acusação.

• Não obstante a absoluta nulidade da exigência, ocasionada pela insuficiência instrutória e probatória do lançamento, o autuante acabou desconsiderando a escrita fiscal da impugnante e promovendo um indigitado arbitramento do seu lucro, com fundamento genérico no artigo 530, I e II, do RIR/99.

• A autoridade fazendária questionou, durante a fiscalização e sem maiores aprofundamentos, apenas questões relacionadas a empréstimos, pagamentos para a empresa fornecedora de embalagens de sorvetes MH Comércio de Papel Ltda., e compras e destinações de queijos, todas com consequências e imputações tributárias específicas e autônomas, que não implicam a desconsideração da contabilidade da impugnante.

• Em um ano e pouco de apurações, foram expedidas dezessete intimações, cada uma apontando para uma diferente direção fiscalizatória, com repercussões tributárias igualmente distintas, mas em nenhum momento indicando ou questionando a impugnante sobre a (im)prestabilidade da sua contabilidade.

• Em que pese a ausência de quaisquer questionamentos específicos em torno da (im)prestabilidade da contabilidade da impugnante e, consequentemente, a imotivação do ato, o arbitramento ainda foi realizado, de forma absurdamente irresponsável, com base em fórmula distorcida e com finalidade punitiva.

• Aplicou-se o percentual de 40% sobre a soma dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (incluindo-se aí as compras ditas inexistentes do fornecedor de embalagens MH Comércio Ltda.).

• É paradoxal a justificativa da fiscalização para não adotar os valores conhecidos dos extratos, ao argumento de que "devido aos estouros de caixa e vendas sem emissão de documento fiscal respectivo (...), uma parcela relevante de valores deixou de transitar pelas contas bancárias da empresa."

• A própria "denúncia" do ex-franqueado gaúcho afirma que o suposto subfaturamento praticado pela impugnante transitava pelas suas contas bancárias (fato comprovado pela fiscalização).

• Também o TVF afirma que "os valores dos extratos não sugerem nenhum saque em dinheiro", de modo que "o lançamento contábil [débito na conta caixa] não condiz com a realidade", e os "supostos pagamentos em dinheiro através da conta Caixa são um artifício utilizado pela empresa para dificultar a identificação dos mesmos. Seu único propósito é a sonegação fiscal."

• Como sustentar, então, na linha das ilações fazendárias, que uma parcela relevante de valores não transitava pelos bancos (por isso não se adotou, como critério do arbitramento, os valores conhecidos dos extratos), ao mesmo tempo em que se desconsidera a movimentação na conta caixa?

Documento nato-digital

• Com base nessas inconsistências, incoerências e incongruências, a autoridade lançadora acabou considerando uma base de cálculo sobre a qual apurou o arbitramento, para fins de IRPJ e CSLL, correspondente a R$ 91.574.765,14.

• Adotando outro critério para o arbitramento da base de cálculo do PIS e da Cofins, pelo regime cumulativo, a fiscalização considerou, absurdamente, um faturamento autuado de R$ 381.561.519,29!

• Enquanto seus extratos dos anos de 2012 e 2013 somam um total de créditos, com suposto efeito fiscal, correspondente a R$ 122.491.080,63, a base de cálculo do arbitramento de PIS/Cofins representa um suposto faturamento três vezes maior, correspondente a inimagináveis R$ 381.561.519,29.

• Além do IRPJ, CSLL e reflexos de PIS e Cofins, a autoridade fazendária ainda lançou IRRF de 35% sobre os pagamentos efetuados para a empresa de viagens "Alles Blau", por supostamente não possuírem causa, e ainda qualificou a multa de ofício em 150%, totalizando uma exigência global de R$ 67.096.587,09.

• A autuação é completamente insubsistente, fruto de uma precipitação fiscalizatória que acabou adotando uma simplificação irracional ao desconsiderar a contabilidade da impugnante e adotar fórmulas de arbitramento absolutamente inconsistentes.

III – Do direito

III.A – Da nulidade material do auto de infração por insubsistência da prova emprestada e insuficiência do dever probatório de instrução

• A autuação está inteiramente motivada e embasada na "denúncia" formulada pelos exfranqueados gaúchos, consubstanciada em ação cível na qual, dentre o "tiroteio acusatório" contra diversas empresas que compõem a rede de franquias Habib's, se acusou a impugnante de subfaturar vendas, cujos respectivos pagamentos subfaturados eram feitos nas contas bancárias da própria impugnante.

• Diante de insatisfações comerciais, os então franqueados Habib's no Rio Grande do Sul intentaram uma série de medidas judiciais e extrajudiciais com vistas a obter vantagens negociais indevidas, como o não pagamento dos royalties e demais taxas contratuais.

• E, aparentemente frustrados nestas tentativas, ajuizaram a referida ação/denúncia, com pedidos indenizatórios por danos materiais e morais, indenização por "perda da chance", pensão mensal a um ex-sócio (!) e lucros cessantes.

• Em consulta pública na internet verifica-se que a ação não chegou à decisão de mérito, tendo sido arquivada sem que se prosseguisse com o contraditório e ampla defesa. O objetivo, neste contexto parece claro, foi o de arranhar a imagem da rede e impingir uma negociação num ambiente mais favorável aos então obtusos interesses patrimoniais dos exfranqueados gaúchos.

• A impugnante não compôs o polo passivo daquela ação, não tendo tido oportunidade de contrapor e se manifestar sobre as acusações que lhe foram

Documento nato-digital

imputadas, o que acarreta duas consequências: (i) a insubsistência da prova emprestada; e (ii) a insuficiência do dever probatório e de instrução.

• A prova emprestada da ação cível no Rio Grande do Sul não foi submetida ao contraditório e à ampla defesa no processo originário, e também não poderá o ser neste expediente, já que os documentos que a instruíram e os trâmites do compartilhamento também não foram apresentados.

• O STJ, em diversos e recentes julgados, assenta que "a prova emprestada se reveste de legalidade quando produzida em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa".

• Em relação à prova colhida em processo que corre em segredo de justiça (como foi o caso da ação gaúcha), somente se admite sua importação para outro processo que tramita entre as mesmas partes, a fim de se manter a salvaguarda do interesse protegido na demanda original.

• Para se revestir da necessária licitude, a prova emprestada deverá: (i) ser produzida, no feito de origem, com respeito ao princípio do contraditório e ao princípio da ampla defesa; e (ii) só poderá ser extraída do processo que tramitou em segredo de justiça com autorização judicial e mediante regular processo administrativo (CTN, art. 198, § 2º). Tudo desrespeitado no caso.

• No que diz respeito à segunda consequência, mencionada mais acima, tem-se que, por se tratar de elemento essencial que embasa, motiva, justifica e fundamenta a própria autuação (vide as razões do arbitramento e da multa qualificada), há que se reconhecer a insuficiência do dever de instrução probatória do fisco.

• Tem-se, com isso, gravíssima falta de instrução da exigência e do próprio processo administrativo, conforme exige o Decreto nº 7.574/11, arts. 25 e 38, §1º.

• Verifica-se a falta de instrução da autuação com elementos obrigatórios (íntegra da ação cível ajuizada pelo ex-franqueado gaúcho, acompanhada dos documentos que a instruíram e dos elementos que subsidiaram o compartilhamento levado à efeito), fato este intransponíveis à manutenção da exigência.

• Pelo exposto, seja em razão da nulidade da prova emprestada da qual a impugnante não participou, seja em razão da falta de instrução da autuação, há que se reconhecer a sua nulidade material, nos termos do artigo 12 do Decreto nº 7.574/11.

<u>III.B – Do imotivado e indevido arbitramento com finalidade punitiva – Da incorreta metodologia para a apuração da base de cálculo arbitrada</u>

• Seja por conta da ausência de questionamentos sobre as divergências e prestabilidade da contabilidade da impugnante durante a fiscalização, seja por conta da previsão de consequências tributárias específicas para as ilações construídas pela autoridade fiscal, seja, ainda, pela incorreção da base de cálculo autuada, não há como se manter o arbitramento do lucro levado a efeito.

Documento nato-digital

(a) Insustentabilidade fática, conhecimento de toda a movimentação bancária e não exaurimento das análises e conciliações para fins de levantamento fiscal

• Os cinco pontos descritos nos itens 5.1, 5.2, 5.3, 5.4 e 5.5 do TVF denotariam a imprestabilidade da contabilidade para se determinar o lucro real.

• As construções fazendárias de maneira alguma se justificam, e ainda que se justificassem, não imporiam a desconsideração da contabilidade.

_ Item 5.1: suposta divergência entre contabilidade e extratos

• Conhecida desde logo a movimentação bancária da impugnante (pelo acesso direto aos extratos junto às instituições financeiras), a autoridade fazendária em nenhum momento fez qualquer questionamento sobre as supostas divergências com a contabilidade, o que foi revelado apenas no TVF.

• As divergências apontadas não existem, o que se constata pela simples análise e comparação dos extratos bancários da impugnante face aos lançamentos contábeis respectivos.

• O TVF compara a contabilidade ("conta caixa" e "conta bco. itaú"), onde constata a contabilização, na "conta bco. itaú", do saldo final de R$ 154.322,83, com o extrato do Banco Itaú, onde se constata um saldo final de R$ 137.119,55, apontando assim a respectiva divergência.

• Ocorre que, analisando-se o extrato do Banco Itaú, constata-se que o saldo final em 31/12/2013 correspondia aos R$ 137.119,55 (a), mais um saldo em aplicação de R$ 17.203,28 (b), valores esses que, somados, correspondem exatamente ao montante contabilizado de R$ 154.322,83 (a+b).

• Uma conciliação entre a "conta bco. Itaú" com o respectivo extrato não apresenta divergência, o que teria sido esclarecido e demonstrado caso a impugnante tivesse sido intimada durante a fiscalização.

• Por outro lado, a fiscalização procurou fazer uma análise e depuração dos fluxos financeiros, para então concluir pela imprestabilidade da contabilidade da impugnante, mas sem levar em consideração a conta caixa, que reconhecidamente continha fluxos financeiros em dinheiro e também fluxos bancários.

• Referida depuração, todavia, é desconstruída pela própria fiscalização, mais à frente do TVF, no item 5.3. Isso porque, primeiramente se aponta um valor de créditos bancários com efeito fiscal (recebimentos de terceiros) de R$ 122.491.080,63, o qual contempla inclusive depósitos em espécie (de R$ 7.497.630,46 – fls. 443).

• Em seguida, comparando esses movimentos dos extratos com os lançamentos contábeis (apenas contas bancos), o fiscal indica a seguinte omissão: "a movimentação a débito nos anos de 2012 e 2013 é de R$ 109.197.802,71, portanto menor do que os valores que em tese têm efeito fiscal oriundos dos seus extratos bancários (R$ 122.491.080,63)".

• Contudo, além de não considerar os lançamentos contábeis na conta caixa (que, como visto, também continha fluxos bancários), o próprio TVF, mais à frente, infirma a conclusão de omissão, ao constatar que houve débitos na

Documento nato-digital

conta caixa, creditados contra a receita bruta (portanto levados ao resultado), no montante correspondente a R$ 132,2 milhões (fls. 463).

• Ou seja, a impugnante levou à tributação valores via caixa, em montantes que justificam e infirmam a diferença apontada pela fiscalização, diferença essa gerada a partir da "depuração" bancária que foi comparada, de forma estática e parcial, apenas com as contas contábeis bancos, sem considerar o resultado como um todo.

• As demais divergências imputadas no item 5.1 são repetidas questões sobre a conta caixa, não havendo como compará-la, pura e simplesmente, com os movimentos bancários, sem que necessariamente houvesse um trabalho de aprofundamento e recomposição, o que não foi sequer sugerido pelo fiscal.

• A fiscalização afirma: "Segue o lançamento contábil feito pela empresa extraído da conta caixa (a débito), em contrapartida a conta bancos (a crédito). Em resumo, este lançamento traduz um saque feito em dinheiro do Banco para a conta Caixa. (...) Simplesmente esse lançamento contábil não condiz com a realidade. Os valores dos extratos não sugerem nenhum saque em dinheiro. Conforme consta na Petição Inicial do processo judicial em que a fiscalizada é ré (item 3.2), a mesma lança cheques contra a conta caixa o que dificulta/impossibilita a correta conciliação da conta contábil."

• Considerando-se as ilações da fiscalização, exigir-se-ia a necessária recomposição e averiguação da conta caixa, até porque daí poder-se-ia desdobrar específicas autuações, se o caso. Mas, ao invés disso, a autoridade fiscal optou por um incorreto e simplório arbitramento, que por si só não se sustenta. Cita-se jurisprudência administrativa.

• Sendo desde logo conhecida a movimentação bancária da impugnante, não há que se falar em imprestabilidade da contabilidade para a determinação do lucro real, muito menos em impossibilidade de conhecimento da receita.

• Uma coisa é a não identificação da movimentação bancária na contabilidade (justificando o arbitramento); outra é identificação de movimentação bancária incompatível com a contabilidade (o que justificaria eventuais tributações específicas, não o arbitramento). O que não se admite, sob pena de desfigurar e alterar a natureza e finalidade do arbitramento (técnica de tributação) como se medida punitiva fosse, é cumular as duas formas distintas e inconciliáveis de levantamento das receitas e rendimentos omitidos. Cita-se jurisprudência administrativa.

• Ou seja, até mesmo a falta de escrituração de contas bancárias, assim como inconsistências nos livros contábeis, nas declarações fiscais ou diante de figuras típicas de omissão de receitas, não há que se falar em arbitramento, sobretudo porque a fiscalização detém diversas ferramentas de autuação, inclusive por presunções legais.

Item 5.2: empréstimos supostamente não comprovados

• Neste item, a autoridade fiscal volta a questionar a conta caixa: "Analisando-se os extratos bancários da empresa não foram encontrados valores condizentes com os montantes movimentados na conta Caixa a título de financiamento de Curto Prazo". E conclui: "A falta de esclarecimentos por

Documento nato-digital

parte da fiscalizada sugere que tais lançamentos na realidade são ajustes contábeis com o intuito de 'mascarar' o estouro de caixa".

• Aqui se verifica a necessidade de se aprofundar na análise da conta caixa, para a partir daí extrair maiores conclusões.

• Em segundo lugar, revela-se a verdadeira motivação da fiscalização, que a rigor suspeitava de "estouros na conta caixa", fato este que possui consequências e ferramentas próprias e específicas de tributação, inclusive presuntivas.

• A única oportunidade em que a fiscalização questionou tais empréstimos foi por ocasião de intimação sobre a origem do saldo inicial de R$ 16.060.000,00, em 2012.

• Em petição de 08/08/2016, a impugnante esclareceu que os mútuos tinham origem em transferências de outras contas contábeis no passado, havendo a necessidade de se rever e reanalisar todos esses movimentos contábeis, o que acabou não sendo realizado pela fiscalização, que dispensou qualquer aprofundamento sobre o assunto.

• Diversos desses empréstimos se referem a financiamentos FINAME (linha de crédito oferecida pelo BNDES), obtidos junto ao Banco Itaú, conforme contratos anexos (doc. 02 – fls. 569/585), possuindo fluxos financeiros regulares, sequer analisados pela autoridade fazendária.

• Ainda que os empréstimos fossem fictícios, possuiriam consequências tributárias específicas.

• Não basta lançar acusações e suposições apenas em confrontos superficiais de lançamentos contábeis, para daí justificar um impróprio arbitramento, último recurso em caso de verdadeira impossibilidade de conhecimento do lucro real.

_ Item 5.3: pagamentos de obrigações pela conta caixa

• Relativamente ao item 5.3 do TVF, o autuante concluiu que as compras de embalagens de sorvetes da empresa fornecedora MH Comércio de Papel Ltda. são inexistentes, já que os lançamentos contábeis dos pagamentos se deram a crédito da conta caixa, e os mesmos não foram confirmados por ocasião do confronto das declarações e movimentação financeira do referido fornecedor.

• O problema da fiscalização, novamente, diz respeito à conta caixa, a qual em nenhum momento foi objeto de questionamentos ou investigações tendentes a averiguá-la e recompô-la.

• A autoridade fazendária considerou que os gastos são inexistentes (o que não se confunde com gastos desnecessários), influenciando, portanto, o resultado contábil, não o lucro líquido ajustado (lucro real).

• A conclusão acerca da inexistência dos gastos é sustentada e embasada nos cruzamentos realizados pela autoridade fiscal com as declarações e movimentações bancárias da empresa fornecedora, as quais não são de acesso da impugnante e não podem gerar, em caso de omissões dela, fonte recebedora,

Documento nato-digital

a desconsideração da contabilidade da fonte pagadora, não podendo, ao mesmo tempo, compor a base de cálculo do arbitramento.

• A impugnante esclareceu, nas petições apresentadas em 14/10/16 e 29/11/16, que todas as notas fiscais emitidas pela empresa MH estavam devidamente contabilizadas, e que seus pagamentos se deram a crédito da conta caixa, a qual contemplava fluxos financeiros em dinheiro e também fluxos bancários (fls. 146).

• Não restou caracterizada a imprestabilidade da contabilidade da impugnante para a apuração do lucro real, pelo contrário: a contabilidade estava perfeitamente conciliada, tanto é que o fiscal fala em lançamentos realizados para diminuir o lucro contábil.

• Não se pode dizer em impossibilidade de determinação do lucro real, sem que se distinga, corretamente, a diferença entre gasto inexistente (com efeito no resultado contábil) e gasto desnecessário (com efeito no lucro líquido ajustado, o lucro real), fato este que igualmente torna nula a acusação fiscal.

• Como o caso, assim enquadrado pela fiscalização, foi de gasto inexistente, não se pode incluí-lo na base de cálculo das compras para fins de se determinar o lucro arbitrado.

• Seja por conta da ausência de investigação da conta caixa, seja pela existência de integral conciliação dos pagamentos à empresa MH, seja pela não distinção entre gasto inexistente e gasto desnecessário, seja ainda, pela impossibilidade de tratamento isolado dos gastos, não há como sustentar o arbitramento.

• Alternativamente, no mínimo, devem ser excluídos da base de cálculo do lucro arbitrado ("planilha arbitramento compras"), os gastos – ditos inexistentes – com a empresa MH.

_ Item 5.4: suposta divergência entre contabilidade e LRE

• A fiscalização em nenhum momento efetuou qualquer questionamento sobre supostas divergências entre a contabilidade e o Livro de Registro de Entradas (LRE). Apontou, somente no TVF, uma diferença de compras escrituradas a maior que, em verdade, não existe.

• Isso porque os lançamentos contábeis de compras analisados em 31/01/12 representam as aquisições de todo o mês de janeiro, tendo totalizado, conforme identificou a fiscalização, R$ 3.254.295,28 (fls. 467).

• O LRE, por sua vez, como ainda não era integrado sistemicamente ao módulo contábil, apresentava os registros diários das compras, de modo que as aquisições apontadas pelo fiscal se referem apenas ao dia 31/01/12, totalizando o montante de R$ 150.330,14 (fls. 468).

• A mesma coisa se repete na análise exemplificativa, superficial e equivocada, realizada pelo fiscal para 31/01/2013.

• Assim, verificando-se o LRE extraído da EFD de 01/2012, têm-se valores referentes a compras (matéria prima, embalagem e revenda) que somam R$ 3.631.212,10.

Documento nato-digital

• Também somam R$ 3.631.212,10 os valores extraídos dos Razões Contábeis das contas de MP à vista, MP a prazo e Mercadorias à vista, relativos a 01/2012.

• Logo, os lançamentos contábeis no Razão estão perfeitamente conciliados com o LRE, não existindo as diferenças equivocadamente apontadas. Seguem, por oportuno, os Razões extraídos da ECD e o Relatório de Entradas da EFD Fiscal, com os devidos destaques para os CFOP's de compras (doc. 03 - fls. 586/596).

Item 5.5: suposta divergência entre compras e vendas

• A autoridade questionou, durante a fiscalização, as supostas diferenças nos estoques iniciais e finais de queijo, tomate e cebola (fls. 102, 110 e 112), tendo apontado, com base em cálculos e projeções equivocadas e incompreensíveis, as seguintes diferenças: (i) compras de queijo sem as respectivas saídas; (ii) compras de tomate menores do que as saídas (R$ 726.738,20 contra R$ 7.091.243,00); e (iii) compras de cebola, também menores do que as saídas (R$ 2.082.535,00 contra R$ 8.311.382,00).

• Em tese, a fiscalização estaria supondo e apontando omissões de vendas do queijo e omissões de compras do tomate e da cebola, o que poderia ensejar apurações e autuações específicas, inclusive por presunções legais.

• Não obstante, após os esclarecimentos prestados pela impugnante (fls. 189/192, 193/236 e 237/241), o TVF apontou uma suposta e presumida falta de destinação dos queijos, "configurando a venda de mercadorias sem a emissão da respectiva NF" (fls. 474), o que não se pode admitir.

• Não há, na presente acusação, qualquer imputação de imprestabilidade da contabilidade da impugnante, pelo contrário, há acusação de falta de emissão de nota fiscal de saída, o que está sujeito a regras específicas de autuação, não implicando a desconsideração da contabilidade.

• A acusação de sonegação pela falta de emissão de nota fiscal de saída está embasada numa presunção de que o queijo "provavelmente foi industrializado", o que, além de não possuir base legal, não condiz minimamente com a realidade, já que a impugnante não vende esfihas para os franqueados, muito menos produz qualquer pasta de queijo, para o que uma simples visita ao seu estabelecimento solucionaria as infundadas suposições.

• A prova da omissão, portanto, caberia ao fisco.

• Apesar dos esclarecimentos prestados pela impugnante, de que o queijo era utilizado tanto como insumo dos discos de pizza vendidos, como para consumo interno em seus refeitórios, a autoridade fazendária se negou a aprofundar na investigação da alegada omissão, preferindo adotar uma infundada presunção.

• A impugnante apresentou o memorando técnico e o modo de preparo dos discos de pizza, justificando e comprovando que, de acordo com as respectivas notas de saída de 2012 a 2013, foram vendidas 750.455 mil unidades, cada qual contendo 7 discos de pizza, e cada disco contendo 190g de queijo, o que representa um consumo de 998.000 mil kg de queijo no período (fls. 193/236).

Documento nato-digital

• Não aceitando as explicações, e optando por fantasiar sobre a utilização do queijo em esfihas que a impugnante sequer comercializa, o fiscal então passou a levantar questionamentos que, inevitavelmente, passam pela volumetria de vendas, precificação dos itens comprados e vendidos, política comercial, portfólio dos produtos, benchmark, Market share, enfim, uma complexidade de análises que poderia ser desdobrada numa possível auditoria de produção.

• O RIR/99 oferece diversas ferramentas fiscalizatórias e de autuação para essa particular omissão de vendas (arts. 283, 284 e 286).

• Além dos vícios, insuficiências e impropriedades no apontamento da suposta omissão de receitas na venda de queijo, que não leva à imprestabilidade e desconsideração da contabilidade da impugnante, a fiscalização ainda incluiu as compras de tomate e cebola na base do arbitramento.

• Assim, por medida de coerência, razoabilidade e justiça tributária, no mínimo as compras de cebola e tomate, as quais foram consideradas regulares pela fiscalização, devem ser excluídas da "planilha arbitramento compras".

(a.i) Existência de consequências tributárias específicas para as suspeitas de omissões levantadas pela autoridade fiscal. Utilização punitiva do arbitramento

• As supostas divergências nas contas contábeis de bancos e caixa; a escrituração de empréstimos ditos fictícios e estouros de caixa; os supostos pagamentos inexistentes; as supostas divergências no LRE; e, ainda, as supostas divergências e omissões de compras e vendas de queijo, tomate e cebola, ainda que verdadeiras, não tornam a contabilidade imprestável para a determinação do lucro real.

• Os eventos artificialmente construídos no TVF poderiam implicar, se o caso, autuações próprias e pontuais por diversos tipos específicos de omissão.

• Citam-se os arts. 281, 282, 283 e 287 do RIR de 1999.

• Analisando-se a metodologia de arbitramento adotada pela autoridade (com a desconsideração dos extratos bancários para a apuração do faturamento; inclusão dos gastos ditos inexistentes com a empresa MH; inclusão das compras regulares de tomate e cebola), verifica-se, sem sombra de dúvidas, a sua utilização com finalidade unicamente punitiva, o que é vedado.

(b) Vícios no critério de apuração da base de cálculo do lucro arbitrado (receita bruta conhecida versus não conhecida e inclusão de elementos estranhos)

• Além de não haver a imprestabilidade da contabilidade da impugnante, a autoridade fazendária se recusou a utilizar os valores dos extratos bancários para a determinação da receita bruta conhecida (inclusive depurada conforme item 5.1 do TVF), adotando critérios não justificados para a apuração da base de cálculo nas hipóteses em que a receita bruta não é conhecida.

• A própria "denúncia" do ex-franqueado gaúcho afirma que o suposto subfaturamento praticado pela impugnante transitava pelas suas contas bancárias, na forma de pagamento de boletos que não eram acompanhados de notas fiscais (veja-se o fundamento para a qualificação da multa – item 7 do TVF), fato este confirmado pela fiscalização conforme fls. 496/497.

Documento nato-digital

• Analisando-se a "planilha arbitramento compras", verifica-se que, além de incluir as compras da empresa MH (cujos gastos foram considerados inexistentes), assim como da cebola e tomate (cujas aquisições e vendas foram consideradas regulares), o fiscal igualmente incluiu, por exemplo, material de escritório, como compras da Kalunga (pacote office, saboneteira, bebedouro, etc.).

• Sobre a inclusão dos pagamentos "inexistentes" à empresa MH, bem como das compras de queijo cujas saídas foram supostamente omitidas, o fiscal acabou adjudicando à base de cálculo arbitrada elementos não comprovados, detectados tão somente na escrituração da impugnante, considerada imprestável.

• Não há como se admitir o arbitramento com base no critério da receita bruta não conhecida, e, em especial, pela metodologia de 40% sobre a soma dos valores da folha de pagamentos e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, aí incluindo-se, indevidamente, as compras da MH, de queijo, tomate e cebola, bem como materiais de escritório e outros.

• Até porque, segundo as acusações e infrações imputadas à impugnante, tanto pela "denúncia" do ex-franqueado gaúcho, como pelo TVF, o caso seria de falta de emissão de nota fiscal e/ou emissão com valor inferior ao da operação, hipóteses estas com previsão específica no artigo 283 do RIR/99, e para as quais existe critério próprio de arbitramento disposto no artigo 284 do RIR/99.

• Não se mostram adequados os critérios de arbitramento adotados pela autoridade fazendária, o que novamente revela a sua única e exclusiva finalidade punitiva.

<u>III.C – Da absurda e equivocada adoção de outro critério para o arbitramento da base de cálculo do PIS e da Cofins (PA 19515.720722/2017-69)</u>

• Considerando a alíquota efetiva de 9,6%, aplicável no arbitramento pelo método da receita bruta conhecida (RIR/99, artigo 532), o qual não foi utilizado na autuação, o fiscal entendeu então que a receita bruta da impugnante deveria corresponder à base de cálculo adotada para IRPJ, dividida por 9,6%.

• Enquanto a base de cálculo do IRPJ e CSLL sobre a qual se apurou o arbitramento ficou em R$ 91.574.765,14, a base de cálculo do PIS e da Cofins, que deveria incidir sobre a mesma receita bruta, atingiu a absurda quantia de R$ 381.561.519,29.

• Tem-se, de forma jamais vista, um critério para a apuração da receita bruta não conhecida, para o IRPJ/CSLL (soma da folha de pagamentos e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem), e outro para a apuração da mesma receita bruta para fins de PIS/Cofins.

• Os artigos 91 e 93 do Decreto 4.524/2002 determinam exatamente o contrário.

• A receita bruta apurada em procedimento de arbitramento não pode variar de acordo comas conveniências interpretativas e punitivas do fiscal, sob pena de

Documento nato-digital

inconsistência sistêmica. Imagine o caos tributário com a repercussão desse entendimento, quando se começar a discutir as diferenças na receita bruta para fins de lucro presumido, estimativas mensais, etc.

• Como justificar a inclusão, no cálculo da receita bruta para PIS/Cofins, de valores que representam, como no caso, saídas (compras e folha de pagamento), não entrada de valores no patrimônio da impugnante?

• De acordo com a jurisprudência vinculante do STF, o faturamento, base de cálculo do PIS/Cofins no regime cumulativo, em especial, é composto pelo produto da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, integrando-se, de todo modo, no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. Cita-se jurisprudência do Carf.

• Ou se anula a exigência de PIS/Cofins, tal qual formulada nestes autos, ou se adota o mesmo critério de arbitramento do IRPJ/CSLL.

<u>III.D – Da indevida autuação de IRRF por supostos pagamentos sem causa à empresa Alles Blau (PA 19515.720720/2017-70)</u>

• Nas petições de 14/10/16, 28/11/16 e 19/01/17, a impugnante esclareceu que em 2013 a rede Habib's fretou um navio operado pela operadora MSC Cruzeiros do Brasil, promovendo uma viagem promocional pela costa paulista, para seus funcionários premiados, franqueados, fornecedores e parceiros.

• E apresentou documentos de cobrança emitidos pela agência de viagem, com a descrição das cabines contratadas, valores e formas de pagamentos (fls. 148/162).

• O beneficiário é identificado e a operação/causa são comprovadas, e a viagem promocional foi pública e notória (fls. 561).

• Não há como desconsiderar os documentos e esclarecimentos prestados pela impugnante, sob o argumento de que "a empresa beneficiária dos pagamentos, que tem nome fantasia de Bibs Tur Viagens e Turismo, faz parte do grupo Habib's e foi citada na petição inicial (...) como receptora de valores relativos a pagamentos 'por fora' feitos pelos franqueados aos irmãos Saraiva não oferecidos à tributação."

• Tais alegações não possuem consistência e não foram objeto de averiguação ou análise. E, ainda que procedentes, acarretariam o "pagamento sem causa" por parte dos ditos franqueados, que supostamente faziam "pagamentos por fora" não oferecidos à tributação, mas nunca o pagamento sem causa por parte da impugnante.

<u>III.E – Da insustentabilidade da multa qualificada</u>

• O autuante qualificou a multa de ofício em 150%, com base num Termo de Embaraço à Fiscalização que não se sustenta.

• Com fundamento no artigo 33, I, da Lei nº 9.430/96, a fiscalização lavrou termo de embaraço pela suposta ausência não justificada de apresentação de boletos bancários (gerenciais), acompanhados de planilha detalhada que, em sua opinião, seriam necessários e indispensáveis para a comprovação da origem dos depósitos bancários.

Documento nato-digital

• O artigo 33 da Lei nº 9.430/96 trata das hipóteses de determinação do regime especial de fiscalização e, ainda, dispõe sobre a negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do contribuinte.

• Não se pode falar em qualquer tipo de embaraço no caso, pela ausência de fundamento legal.

• Ademais, a intimação foi atendida por meio da petição de 27/03/17, oportunidade em que se apresentaram os boletos bancários até então encontrados e se justificaram as dificuldades, até mesmo pela desobrigatoriedade da sua guarda, na localização de todos os boletos e elaboração de planilha nos termos em que solicitados. Não houve, portanto, negativa injustificada de exibição de documentos.

• Não se trata de documento em que se assente a escrituração das atividades da impugnante; o que se estava buscando naquela intimação era a identificação da origem da movimentação bancária, cuja ausência de comprovação já possui previsão específica de omissão de receitas, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, não podendo igualmente gerar embaraço.

• Conforme se denota das petições de 15/07/16 e 01/08/16, a impugnante já havia autorizado o acesso direto aos seus extratos bancários, o que descaracteriza o embaraço e afasta a necessidade de RMF, nos termos dos §§ 2º e 3º, do artigo 4º, do Decreto nº 3.724/01. As informações requisitas por RMF compreendem apenas os dados cadastrais do contribuinte junto ao banco e os valores individualizados dos débitos e créditos (artigo 5º do citado Decreto 3.724/01), não os boletos bancários, que são, repita-se, documentos gerenciais e dispensáveis para a comprovação da origem dos depósitos bancários.

• Por essas razões, não procede a acusação constante no TVF, de que "a empresa opta por não apresentar documentação/esclarecimentos suficientes para não fazer prova contra si mesma", não se justificando, ainda, que "o dolo se evidencia, pois, é inconcebível que uma empresa do porte do Habib's não tenha condições de discriminar os valores recebidos por seus clientes."

• A manutenção de controle dos depósitos bancários, na forma como solicitada pela fiscalização, por boletos individualizados de cada cliente/depositante, não é formalidade contábil obrigatória; a impugnante mantinha e apresentou os controles financeiros, fiscais e contábeis de praxe.

• As demais alegações de imprestabilidade da contabilidade já foram objeto de consequência específica, qual seja, o arbitramento, não podendo, novamente, justificar a qualificação da multa, sob pena de bis in idem.

• Não houve a devida e específica definição da ação dolosa da impugnante em face de uma das condutas previstas e tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, o que impede inclusive o amplo direito de defesa.

• Além de presumir um indigitado dolo em abstrato, o fiscal está qualificando a multa com base numa fraude em tese, o que também não se admite. Cita-se jurisprudência administrativa.

<u>IV – Conclusões e pedido</u>

Documento nato-digital

• Não há como o AIIM prosperar, seja em razão das nulidades na formulação da exigência (vício da prova emprestada e insuficiência do dever probatório e de instrução); seja em razão do inconsistente, incoerente, imotivado e arbitrário arbitramento, utilizado com indevida finalidade punitiva e com vícios na metodologia e na base de cálculo adotada.

• Subsidiariamente, ainda que assim não se entenda, não há como negar a necessidade de readequação da base de cálculo do arbitramento, com a requantificação da exigência, de modo a se excluir da "planilha arbitramento compras" os pagamentos à empresa MH, já que inexistentes, bem como as compras de queijo, tomate e cebola, assim como dos demais itens não relacionadas a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem (ex: compras da Kalunga).

• Deve-se cancelar a autuação de PIS/Cofins, pois sua base de cálculo restou incontornavelmente viciada, ou então determinar-se sua readequação, para que considere a mesma receita bruta do IRPJ/CSLL.

• Não merece prosperar o lançamento de IRRF, já que os pagamentos à empresa "Alles Blau" possuem causas absolutamente identificadas e justificadas, sendo a viagem promocional do cruzeiro pública e notória.

• A impugnante requer o conhecimento e regular processamento da presente defesa, para que seja julgada inteiramente procedente, extinguindo-se integralmente o crédito tributário sob discussão, ou, subsidiariamente, revendo-se sua base de cálculo e reduzindo-se a multa vinculada para 75%.

• A impugnante protesta pela juntada de eventual documentação complementar que se faça necessária, bem como, caso se entenda imprescindível, pela conversão do julgamento em diligência, de forma a possibilitar a mais justa e correta composição da presente demanda.

• Por fim, requer que todas as publicações, notificações, intimações e comunicações pertinentes aos atos do presente feito sejam endereçadas, exclusivamente, ao seu advogado.

Impugnação apresentada por Antônio Alberto Saraiva

Em 08/09/2017, Antônio Alberto Saraiva apresentou a impugnação a fls. 599/628, cujo teor pode ser assim resumido:

I – Dos fatos

• O autuante pretendeu convencer que o impugnante, como sócio de outras empresas do grupo Habib's, era quem, ao final, tomaria as decisões gerenciais, escolheria os gestores diretos e enriqueceria ano após ano com os lucros advindos dessas empresas, o que lhe imputaria uma posição de "administrador de fato" da devedora principal.

• O impugnante não fazia parte dos quadros da devedora principal à época dos fatos geradores, tampouco era seu administrador.

• Não consta dos autos qualquer prova ou mesmo apontamentos de situações específicas pelas quais se pudesse chegar à conclusão de que o impugnante seria administrador de fato da devedora principal.

Documento nato-digital

• Partindo de seu interesse econômico indireto na empresa (já que o impugnante nem mesmo figura entre seus sócios), fundamentando-se no art. 124, I, do CTN e pautando-se na suposição de que enriqueceria ano a ano com suas atividades, o autuante pretendeu enquadrá-lo como "administrador indireto" da empresa, nos termos do art. 135, III do CTN.

• A imputação da qualificação de "administrador indireto" alcançou apenas o impugnante, que sequer é sócio da pessoa jurídica fiscalizada, estranhamente não atingindo os 10 sócios minoritários da empresa, os quais, estes sim, efetivamente deveriam participar das tomadas de decisões estratégicas e contratação dos gestores.

• A responsabilização com fulcro no art. 135, III, do CTN dependeria da irrefutável demonstração da prática de atos com excesso de poderes ou com infração à lei ou ao contrato social, o que sequer foi aventado nestes autos.

• A responsabilização objeto destes autos é um claro exemplo do que a jurisprudência do Carf tem chamado de "responsabilização por rajada", onde a fiscalização extrai do ordenamento todos os dispositivos legais que permitam a responsabilização de terceiros por créditos tributários e os alinha displicentemente em seu lançamento, sem fundamentar sua aplicação à hipótese concreta.

• Em relação à responsabilização de que trata o art. 124, I, do CTN, não restou comprovada a prática comum do fato gerador, ou seja, o efetivo interesse comum jurídico do impugnante.

• Ainda que sócio fosse, o que se admite por argumentação, fato é que ser sócio da empresa, almejar lucro e "enriquecer ano a ano" com a exploração da atividade empresarial não significa que possua o "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", a que se refere o art. 124, I, do CTN, mas mero interesse econômico, inerente ao exercício da atividade de empresário.

• Totalmente impertinente à hipótese dos autos a acusação feita por ex-franqueado no bojo de ação civil desprovida de qualquer prova capaz de lhe dar arrimo, tanto que tal ação não prosperou.

• A responsabilização do impugnante merece cancelamento, haja vista inexistir razão para a aplicação dos arts. 135, III, e 124, I do CTN.

II – Do direito

II.1 – Da nulidade do ato de responsabilização do impugnante por ofensa ao princípio da motivação – Da inaceitável responsabilização por rajadas

• Não basta que o agente elenque inúmeros dispositivos legais, aleatoriamente e, com isso, imagine que esteja fundamentado e motivado o respectivo ato administrativo.

• Tal conduta dificulta a compreensão das acusações e, com isso, a defesa do interessado, afrontando, ainda, os princípios da moralidade, da boa-fé e da confiança, que devem nortear os atos administrativos.

Documento nato-digital

• O autuante atirou para todos os lados, tentando construir um raciocínio segundo o qual o sócio majoritário do grupo econômico, ainda que não seja administrador ou sócio da pessoa jurídica fiscalizada, deve ser responsabilizado independentemente de ser seu administrador ou de ter praticado conjuntamente os fatos geradores tributários.

• Ao atribuir ao impugnante a responsabilidade de que tratam os arts. 135, III, e 124, I, do CTN, como se complementares fossem, a autoridade lançadora, em verdade, deixou de motivar especificamente o lançamento, limitando-se a elencar dispositivos a esmo,confundindo a defesa do impugnante.

• Indubitável que a responsabilização do impugnante, da forma em que realizada, carece de motivação, sendo, assim, ato nulo.

<u>II.2 – Da impossibilidade de atribuição da responsabilidade solidária por ausência de interesse comum jurídico no fato gerador da obrigação principal – Art. 124, I, CTN – Da impossibilidade de se presumir a solidariedade</u>

• Se sequer figura como sócio da empresa, como pode o impugnante possuir interesse econômico em suas atividades? Impossível.

• Ademais, o interesse econômico dos sócios em relação à empresa é inerente à atividade exercida.

• O "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", a que se refere o art. 124, I, do CTN, não é o interesse econômico inerente aos sócios em relação aos resultados de suas empresas.

• Para que haja a solidariedade do art. 124, do CTN, todas as pessoas envolvidas devem ser contribuintes na mesma relação tributária, em relação à parte da obrigação, sendo que suas responsabilidades solidárias decorrem de suas efetivas participações na realização do fato gerador, concomitantemente. É o que chamamos interesse comum jurídico, que se difere do interesse comum meramente econômico.

• Não é possível afirmar que o impugnante, que sequer é sócio da devedora principal, e igualmente não possui qualquer poder de gestão ou administração, tenha figurado como partícipe da situação que acarretou o fato gerador tributário.

• Não há sequer indício válido que respalde a dupla presunção que fundamentou a imputação de responsabilidade (presunção de omissão de receita e presunção de interesse comum no fato gerador).

• Conforme pacífica jurisprudência de nossos tribunais judiciais, responsabilidade tributária não se presume, mesmo nas hipóteses em que configurado grupo econômico de fato ou de direito.

• Demonstrado que o impugnante não participou ativamente da situação que deu ensejo ao respectivo fato gerador, bem como que responsabilidade solidária não se presume, dúvida não há de que a responsabilidade a ele atribuída carece de respaldo legal, sendo merecedora de pronto cancelamento.

<u>II.3 – Da impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária com fulcro no art. 135, III, do CTN ao não administrador</u>

Documento nato-digital

• O fato de supostamente "enriquecer ano a ano" com o resultado das atividades do grupo empresarial do qual faz parte a devedora principal não se confunde com a atividade de administrador.

• Conforme confirmado pelo autuante, a gestão da empresa era efetuada pelos Srs. Belchior Saraiva Neto e Mauro Augusto Saraiva, que não são "laranjas", e sim profissionais capacitados para exercer o cargo, o que torna ainda mais absurda a desconsideração de sua existência para atribuir ao impugnante a caracterização de "administrador de fato".

• O Grupo Habib's é imenso e com uma estrutura altamente verticalizada, figurando o impugnante como sócio de inúmeras das empresas do grupo, o que torna absurda a suposição de que participaria ativamente da administração de todas elas.

• Pretende-se a responsabilização do impugnante com fulcro no art. 135, III, do CTN sem que ele tenha figurado como administrador ou gestor da devedora principal, o que não se pode admitir, por ofensa ao próprio dispositivo em questão.

II.3.1 – Da necessidade de comprovação da prática de atos com infração à lei ou ao contrato social e da impossibilidade de utilização da mesma regra presuntiva de omissão para fins de responsabilização

• Mesmo nas hipóteses em que o terceiro possui poderes de gestão na empresa, ainda assim sua responsabilização pelos tributos daquela não será automática, devendo restar comprovado que tal gestor praticou atos ilícitos, ou seja, que extrapolaram suas competências de mero instrumento de manifestação de vontade da pessoa jurídica.

• O fisco tem o dever de comprovar a prática de ato ilícito, atuação em desconformidade com os atos constitutivos da empresa, ou abuso de direito pelo administrador que pretenda responsabilizar nos termos do art. 135, III, do CTN; o mero inadimplemento tributário não configura ilícito neste sentido, exceto se comprovado que o valor desviado do recolhimento tributário foi destinado ao enriquecimento do terceiro, mediante ato doloso de sua parte.

• No caso em pauta, as acusações são absolutamente vagas e claramente representam tentativa desesperada do autuante de dar lastro ao equivocado lançamento fundamentado no art. 135, III, do CTN, "criando" uma suposta "infração de lei" que sequer é mencionada.

II.3.2 – Da ilegalidade da utilização de depoimentos tomados no bojo de processo distinto, referentes a situações desatreladas às que são objeto destes autos

• O autuante apela para uma falaciosa acusação de que existiria um esquema de sonegação e fraude engendrado pelo impugnante, apontando como "provas" de tal acusação o enredo confuso e temerário extraído de forma emprestada do processo civil n° 001/1/13.0077187-0 e de "Termos de Declaração", espécie de testemunhos prestados no bojo do processo administrativo n° 19515.720128/2016-97, lavrado contra a pessoa jurídica Vox Line Contact Center Intermediação de Pedidos Ltda., para fins de apuração de fraudescontratuais ali investigadas e que não guarda qualquer relação com a devedora principal destes autos.

Documento nato-digital

• Os depoimentos mencionados pelo autuante como "provas" de que era o impugnante quem administrava a devedora principal destes autos são imprestáveis para tanto.

• As pessoas que os prestaram o fizeram no bojo de processo que envolve partes e objetos distintos, e nos quais eram acusados de serem partícipes da suposta fraude investigada, o que torna os depoentes, no mínimo, suspeitos.

• Mesmo nos autos em que produzidos, tais declarações são imprestáveis, posto que ilegais. Como ali defendido pelos autuados, foram tomados sem respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa. A petição inicial extraída do processo civil, que delataria um esquema de fraudes e sonegações por parte das empresas do grupo Habib's, também não passa de mais um mero testemunho unilateral de terceiros, que não tem o condão de comprovar absolutamente nada do quanto alegado.

• Tais estranhos "Termos de Declaração" podem ser considerados, quando muito, acusações verbais, meros testemunhos que não podem ser caracterizados como provas propriamente ditas, já que não possuem o peso da prova testemunhal produzida na esfera judicial, sob juramento e obrigação de dizer a verdade, ainda mais considerando que não foram prestadas para fins de apuração da alegada condição do impugnante de administrador indireto da pessoa jurídica devedora principal destes autos, mas sim de outra, do mesmo grupo.

• O Decreto n° 70.235/72 sequer contempla expressamente a realização dessa prova, justamente porque não é a declaração de vontade de ninguém que fará nascer a obrigação tributária, e sim a efetiva subsunção da norma ao fato, sob pena de se afrontar o princípio da legalidade.

• Como tais testemunhos não são efetuados mediante juramento de dizer a verdade, sua valoração resta prejudicada, principalmente em razão do inafastável princípio da verdade material. Esse tipo de prova costuma ser aceito no âmbito administrativo fiscal para fins exclusivos de aclaramento dos fatos, principalmente para a defesa do contribuinte quando alega abuso por parte da fiscalização.

• Insustentável a responsabilização do impugnante com base em meras acusações vazias e desacompanhadas de prova, sob pena de afrontar-se os princípios da verdade material, do contraditório, da ampla defesa e, principalmente, da legalidade em matéria tributária.

<u>III – Do pedido</u>

• Conclui-se pela necessidade de excluir-se o impugnante do polo passivo, já que insustentável sua responsabilização quer seja com fulcro no art. 135, III, do CTN, quer seja naquela prevista no art. 124, I do mesmo diploma, posto que:

- os "Termos de Declaração" unilateral e arbitrariamente colhidos no curso da fiscalização promovida contra diversa pessoa jurídica e especificamente para a apuração de supostas fraudes ali investigadas não são passíveis de respaldar a conclusão de que o impugnante seria o administrador de fato da pessoa jurídica devedora principal destes autos;

Documento nato-digital

- responsabilidade tributária não se presume e, no caso, não restou comprovada a existência de prática conjunta dos respectivos fatos geradores, mas meras elucubrações confundindo o interesse econômico do impugnante nos resultados da atividade com o interesse comum jurídico de que trata o art. 124, I, do CTN;

- o impugnante nunca foi sócio ou gestor da devedora principal, sendo impossível atribuir-lhe a responsabilidade de que trata o art. 135, III do CTN e, ainda que assim não o fosse, para a caracterização desse tipo de responsabilidade tributária, haveria de restar comprovada a prática de atos ilícitos, com excesso de poderes, infração à lei ou contratos sociais, o que não houve.

• Requer o impugnante o conhecimento e regular processamento da presente defesa, para que seja julgada inteiramente procedente, cancelando-se a responsabilização levada a efeito.

• Por derradeiro, o impugnante protesta pela juntada de eventual documentação complementar que se faça necessária, de forma a possibilitar a mais justa e correta composição da presente demanda.

Impugnações apresentadas por Mauro Augusto Saraiva e Belchior Saraiva Neto

Em 08/09/2017, Mauro Augusto Saraiva apresentou a impugnação a fls. 637/653. Nessa mesma data, Belchior Saraiva Neto apresentou a impugnação a fls. 662/678. Ambas as impugnações apresentam idêntico teor, que pode ser assim resumido:

I – Dos fatos

• A fiscalização construiu raciocínio falacioso pelo qual concluiu que, em razão de suposta "culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei n.° 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)", estaria presente o ato ilícito necessário a ensejar a responsabilização tributária do impugnante, nos termos do 135, III, do CTN, o que, obviamente, não prospera, quer porque inexistiu qualquer ato de má gestão de sua parte, quer porque esse, ainda que existente, não se confundiria com o ato ilícito necessário à hipótese do art. 135, III, CTN.

• Inaplicável ao caso o art. 1.016 do CC, quer porque não se refere à responsabilidade tributária, quer porque, ainda que assim não o fosse, deveria o autuante ter demonstrado qual o ato culposo praticado pelo impugnante no exercício da administração da sociedade que gerou prejuízos a terceiros.

• Para se responsabilizar solidariamente o administrador pelos débitos tributários da sociedade, impreterível a comprovação de que houve a prática de atos ilícitos, conforme preceitua o art. 135, III do CTN, e, no caso vertente, não foi comprovada sequer a suposta culpa por ato de má gestão, quanto menos a prática de qualquer ato ilícito pelo impugnante.

• A fiscalização apenas apontou a alteração societária que demonstra que o impugnante era administrador de tal pessoa jurídica à época dos fatos geradores, concluindo por sua automática responsabilização,

Documento nato-digital

independentemente da necessária comprovação da prática dos supostos atos ilícitos.

• A responsabilização objeto destes autos é um claro exemplo do que a jurisprudência do Carf tem chamado de "responsabilização por rajada", onde a fiscalização extrai do ordenamento todos os dispositivos legais que permitam a responsabilização de terceiros por créditos tributários e os alinha displicentemente em seu lançamento, sem fundamentar sua aplicação à hipótese concreta.

II – Do direito

II.1 – Da nulidade do ato de responsabilização do impugnante por ofensa ao princípio da motivação – Da inaceitável responsabilização por rajadas

• Não basta que o agente elenque inúmeros dispositivos legais, aleatoriamente e, com isso, imagine que esteja fundamentado e motivado o respectivo ato administrativo.

• Tal conduta dificulta a compreensão das acusações e, com isso, a defesa do interessado, afrontando, ainda, os princípios da moralidade, da boa-fé e da confiança, que devem nortear os atos administrativos.

• O simples fato de existir a possibilidade de o administrador ser responsabilizado em razão de prática de atos de má gestão (na esfera civil) e de atos ilícitos (na esfera tributária), não é capaz de fazer subsumir tais hipóteses ao caso vertente, já que para tanto é indispensável que o fisco prove a prática destes atos.

• Ao atribuir ao impugnante a responsabilidade de que tratam os arts. 135, III do CTN em conjunto com a do art. 1.016 do CC, como se complementares fossem, a autoridade lançadora, em verdade, deixou de motivar especificamente o lançamento, limitando-se a elencar dispositivos a esmo, confundindo a defesa do impugnante

• Indubitável que a responsabilização do impugnante, da forma em que realizada, carece de motivação, sendo, assim, ato nulo.

II.2 – Da inaplicabilidade à esfera tributária da responsabilização de que trata o art. 1.016 do Código Civil

• Ainda que tivesse havido a alegada má gestão, o que não ocorreu, fato é que tal tipo legal de responsabilização não se aplica à esfera tributária.

• Improcedente é a alegação da fiscalização de que, dentre os "terceiros prejudicados" mencionados pelo dispositivo em tela, estaria a Fazenda Pública. Tal dispositivo refere-se a relações cíveis e negociais, estritamente.

• Absurda seria a pretensão de atribuição de tão ampla responsabilização de terceiros no âmbito da relação tributária, que, "contrario sensu", é regida por reserva absoluta de lei formal, já que as partes não se encontram em pé de igualdade.

• Tal lei formal é o art. 135 do CTN, que prescreve a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito

Documento nato-digital

privado diante das hipóteses de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatutos.

• A simples má gestão não configura o necessário ato ilícito a desaguar na responsabilização do art. 135, III, do CTN.

• O art. 1.016 do CC não pode se sobrepor à legislação tributária específica que rege a matéria, haja vista ser a relação jurídico tributária mais rígida do que as relações particulares, para as quais foi criado.

• Tal tipo de responsabilização, ao contrário da prevista pelo art. 135, III, do CTN, é subsidiária, respondendo os administradores da sociedade pelas obrigações desta tão somente se o patrimônio daquela for insuficiente para tanto, o que torna absurda a responsabilização do impugnante, na medida em que a sociedade devedora principal encontra-se em plena atividade e possui condições de arcar com o crédito objeto destes autos.

II.3 – Da necessidade de comprovação da prática de atos ilícitos pelo administrador para fins da responsabilização tributária de que trata o art. 135,III, do CTN

• Pretendeu o autuante, partindo do art. 1.016 do CC, atrair ao impugnante a responsabilização de que trata o art. 135, III do CTN, buscando, assim, de forma oblíqua, justificar tal responsabilização sem a necessária comprovação da prática de atos ilícitos.

• Atos de má gestão não se confundem com atos ilícitos e, ainda que se confundissem, fato é que o impugnante não praticou nem um e nem outro, tornando impossível sua responsabilização.

• Não basta ser administrador da pessoa jurídica para que possa ser responsabilizado por seus tributos, sendo impreterível a comprovação de que tal gestor praticou atos ilícitos, ou seja, que extrapolaram suas competências de mero instrumento de manifestação de vontade da pessoa jurídica.

• O fisco tem o dever de comprovar a prática de ato ilícito, atuação em desconformidade com os atos constitutivos da empresa, ou abuso de direito pelo administrador que pretenda responsabilizar nos termos do art. 135, III, do CTN; o mero inadimplemento tributário não configura ilícito neste sentido, exceto se comprovado que o valor desviado do recolhimento tributário foi destinado ao enriquecimento do terceiro, mediante ato doloso de sua parte.

• No caso em pauta, as acusações são absolutamente vagas e claramente representam tentativa desesperada do autuante de dar lastro ao equivocado lançamento fundamentado no art. 135, III, do CTN.

III — Do pedido

• A responsabilização imputada ao impugnante não se sustenta, quer seja com base no art.135, III, do CTN, quer seja naquela prevista no art. 1.016 do CC, posto que responsabilidade tributária não se presume e, no caso, não restou comprovado qual o ato ilícito, ou mesmo de má gestão, teria o impugnante praticado no exercício da administração da devedora principal.

Documento nato-digital

• Assim, requer o impugnante o conhecimento e regular processamento da presente defesa, ,para que seja julgada inteiramente procedente, cancelando-se a responsabilização levada a efeito.

• Por derradeiro, o impugnante protesta pela juntada de eventual documentação complementar que se faça necessária, de forma a possibilitar a mais justa e correta composição da presente demanda.

É o relatório.

DA DECISÃO RECORRIDA: VOTO CONDUTOR

A seguir, o voto condutor da decisão recorrida, conforme Acórdão nº 02-81.107, proferido pela 3ª Turma da DRJ/BHE, em sessão de 22 de março de 2018:

Voto

Admissibilidade

Tanto a contribuinte Arabian Bread Pães e Doces Ltda. como os responsáveis Belchior Saraiva Neto, Mauro Augusto Saraiva e Antônio Alberto Saraiva, apresentaram impugnação.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, toma-se conhecimento de todas as quatro impugnações apresentadas.

Ressalve-se, contudo, que a contribuinte, em sua peça impugnatória, além das exigências de IRPJ e CSLL objeto deste processo, também contesta exigências de IRRF, contribuição para o PIS e Confins que são objeto de outros dois processos.

Por não constituírem a matéria litigiosa destes autos, as alegações que dizem respeito exclusivamente às exigências de IRRF, contribuição para o PIS e Confins somente serão conhecidas e devidamente apreciadas em seus respectivos processos, de ns. 19515.720720/2017-70 e 19515.720722/2017-69.

Pedidos de diligência e de apresentação posterior de prova documental

O art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que a impugnação deve mencionar as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. Os impugnantes, porém, não satisfizeram tais requisitos.

Ademais, o art. 18 do mesmo decreto dispõe que a autoridade julgadora determinará as perícias e diligências que entender necessárias e indeferirá as que considerar prescindíveis ou impraticáveis. E, no presente julgamento, tanto a perícia como a diligência mostram-se desnecessárias. Isso porque aqui não se afigura nenhuma questão que requeira o parecer de técnico especializado ou de profissional habilitado. Além disso, o material probatório reunido nos

Documento nato-digital

presentes autos mostra-se suficiente para a formação da convicção deste julgador sobre as questões em litígio.

Acrescente-se que a perícia ou a diligência não podem ser usadas como instrumento de produção de provas que cumpria à parte interessada apresentar por ocasião da apresentação da impugnação; do contrário se permite violar, por via indireta, a regra do artigo 16, § 4º, ainda do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Cabe ressaltar que os impugnantes não demonstraram a ocorrência de nenhuma dessas condições excetivas, impossibilitando, assim, a produção posterior de prova documental.

Por conseguinte, cumpre indeferir os pedidos de realização de diligência e de produção posterior de prova documental.

Alegação de nulidade

De acordo com a impugnação apresentada pela contribuinte Arabian Bread Pães e Doces Ltda., os autos de infração seriam nulos por insubsistência da prova emprestada e insuficiência do dever probatório de instrução.

Alega a impugnante que "a prova emprestada da ação cível no Rio Grande do Sul não foi submetida ao contraditório e à ampla defesa no processo originário, e também não poderão o ser neste expediente, já que os documentos que a instruíram e os trâmites do compartilhamento também não foram apresentados".

A prova emprestada a que se refere a impugnante consiste em informações extraídas pelo autuante de ação indenizatória ajuizada por ex-franqueados da rede Habib's em Porto Alegre, conforme se infere dos seguintes excertos do item 3.2 do termo de verificação fiscal:

*"As informações descritas nesse item foram extraídas de Petição Inicial de ação civil impetrada junto a 7ª Vara Cível do Foro Central da Comarca de Porto Alegre que comunicou à Procuradoria da Fazenda Nacional sobre o feito, através da "CARTA DE INTIMAÇÃO" de 13 de junho de 2013. Transcreve-se na sequência o trecho final do referido documento judicial: "*Diante da vasta documentação juntada aos autos e das denúncias referentes à sonegação fiscal operada pelo Grupo Habib's, empresa de grande notoriedade pública, determino a intimação da PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL e da PROCURADORIA GERAL DO ESTADO para que se manifestem, querendo, no presente feito no prazo de 20 dias.*"*

Em setembro/2011, os autores Abrão Antonio Sebe, Júlio Cezar Modesto, Wladimir Lovato Fragão e Joel Haddad e Fagundes adquiriram Máster Franquia Habib's do Rio Grande do Sul e oito restaurantes Habib's nesse Estado. Foram adquiridos, ainda, os direitos para operar por 10 anos uma cozinha central que abastece todas as franquias do RS e a gerenciar, supervisionar a operação dos restaurantes franqueados no Estado. (...)

Documento nato-digital

(...)

*O problema enfrentado pelos adquirentes das franquias HABIB'S e que ensejou a propositura da ação civil em face da ALSARAIVA foi que "*Na execução destes contratos, os autores descobriram que para poder fazer parte do Sistema de Franquia Habib's deveriam compactuar com um esquema de sonegação fiscal que permeia toda a cadeia de industrialização e comercialização dos produtos Habib's. (..)*" (Item 5 da Petição Inicial – PI);*

(...)

(...) Fazem parte do referido processo: boletos, notas fiscais, cheques que comprovam os fatos mencionados. O referido processo civil transitou em julgado, em virtude de transação efetuada pelas partes. Concomitantemente foi aberto procedimento investigatório pelo Ministério Público de Minas Gerais, em virtude de recebimento de denúncia do ex-franqueado. A empresa inclusive impetrou Habeas Corpus no STJ (RHC 76937), com o intuito de trancar o procedimento investigatório criminal instaurado, que foi de maneira unânime negado.

(...)

As informações acima elencadas encontram-se discriminadas no anexo "Processo Judicial Habib's". Diante dos fortes indícios de sonegação fiscal foi aberta fiscalização para apuração de valores devidos relativos aos tributos IRPJ, CSLL, PIS , COFINS e IRRF, relativos aos anos calendários de 2012 e 2013."

Reproduz-se abaixo trecho do item 119 da referida petição inicial, em que se denuncia o subfaturamento de vendas praticado pela contribuinte autuada:

119. A empresa Arabian Bread Paes e Doces Ltda. (pertencente ao Grupo Habib's) subfatura os preços de alguns produtos por ela fornecidos, tais como o pastel de Belém, a massa da esfiha folhada e os sorvetes, cujas notas fiscais representam apenas 50% do valor real da compra efetivada (embora em termos de quantidade as notas fiscais revelem a totalidade da compra), sendo o restante do valor pago: (i) através de boleto bancário, cujo campo "número do documento" é sempre identificado como 0987 (código identificador da operação "fria"), sendo a cedente a própria Arabian Bread Paes e Doces Ltda. (agência 8148 do Banco ltaú, conta-corrente n° 1572-3); ou (ii) através de depósito na mesma conta-corrente beneficiada nos boletos "frios", qual seja, Banco ltaú, agência 8148, conta-corrente n° 1572-3, de propriedade da própria Arabian Bread Paes e Doces Ltda. (...)

A fim de demonstrar a veracidade dos fatos imputados à contribuinte autuada, os autores da ação ainda apresentam, no mesmo item 119 da petição inicial (fls.316/318), diversos exemplos de operações subfaturadas efetivamente ocorridas, tudo devidamente comprovado pelos documentos juntados a fls. 319/397 dos presentes autos, que nada mais são que os documentos auxiliares das notas fiscais eletrônicas (Danfes) e os boletos bancários de cobrança referentes às operações de subfaturamento tomadas de exemplo.

Chama a atenção o fato de a impugnante, mesmo tendo a oportunidade de apresentar na fase litigiosa deste processo administrativo suas eventuais razões e provas no intuito de contraditar os elementos que concretamente demonstram

Documento nato-digital

a ocorrência do subfaturamento, como as notas fiscais e os boletos bancários em questão, contentou-se em tão somente tentar desqualificar a denúncia, simplesmente alegando, sem nada provar, que o seu objetivo seria o de "de arranhar a imagem da rede e impingir uma negociação num ambiente mais favorável aos então obtusos interesses patrimoniais dos ex-franqueados gaúchos".

Como se vê, com relação a essas provas oriundas da ação judicial, não houve neste processo administrativo nenhum óbice ao exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório por parte da contribuinte autuada.

Não custa lembrar que a fase litigiosa do procedimento, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, só se instaura com a impugnação da exigência, de sorte que, antes disso, tem-se apenas um procedimento administrativo de natureza inquisitorial, razão pela qual não se lhe é aplicável o princípio do contraditório.

E o art. 9º do referido decreto, por sua vez, dispõe que é dever do autuante trazer aos autos todos elementos de prova que julgar indispensáveis à comprovação do ilícito, donde se infere que, ao revés do que defende a impugnante, nada há de irregular em não se juntar a este processo administrativo a íntegra da ação cível, uma vez que esta alcança também outros fatos e provas que não se relacionam direta e especificamente com a contribuinte autuada. Inexiste, por óbvio, obrigatoriedade de juntada de elementos que o autuante considerou prescindíveis para fins de comprovação das infrações apuradas.

Assim, é de todo descabido o entendimento esposado pela impugnante de que isso configuraria "gravíssima falta de instrução da exigência e do próprio processo administrativo" ou mesmo afronta ao princípio da ampla defesa e do contraditório, mormente quando se verifica que a contribuinte, mediante a apresentação da impugnação que ora se aprecia, não deixou de se valer do direito que lhe é garantido de contestar as imputações fiscais, indicando os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas por ela possuídas.

Tampouco há como acolher a alegação de que houve desrespeito ao art. 198, § 2º, do CTN, segundo o qual o intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado. É que o acesso da Fazenda Pública aos documentos da ação judicial se deu em razão de iniciativa do próprio Poder Judiciário, mediante "Carta de Intimação" de 13 junho de 2013, conforme relatado pelo autuante em excerto do termo de verificação fiscal mais acima reproduzido.

Convém frisar que o art. 369 da Lei nº 13.105, de 2015, chancela o emprego de todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, para provar a verdade dos fatos. E, segundo o art. 24 do Decreto nº 7.574, de 2011, são hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito.

Destarte, ao contrário do que sugere a impugnante, não se pode negar valor probante à prova emprestada da ação cível, uma vez que coligida com a devida chancela judicial e mediante a garantia do contraditório.

Documento nato-digital

Ressalte-se que a pertinência ou não da alegação de ausência de provas das infrações apuradas e dos vínculos de responsabilidade solidária é questão de fundo, devendo ser analisada apenas quando do enfrentamento do mérito.

Cumpre, pois, rejeitar a alegação de nulidade em questão.

Mérito

Alegações relativas ao arbitramento do lucro

Em sua peça impugnatória, a contribuinte Arabian Bread Pães e Doces Ltda. alega ter havido "inconsistente, incoerente, imotivado e arbitrário arbitramento, utilizado com indevida finalidade punitiva e com vícios na metodologia e na base de cálculo adotada".

Todavia, o arbitramento do lucro levado a efeito pelo autuante encontra-se devidamente fundamentado nos arts. 530, II, e 535, VI e § 5º, do RIR de 1999, abaixo reproduzidos:

"Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes 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;

(...)

Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51):

(...)

VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

(...)

§5º Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos incisos V a VIII, o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, §2º).

Com efeito, conforme relatado pelo autuante, a "análise contábil da escrituração da fiscalizada revelou evidentes indícios de fraude, bem como apresentou vícios, erros e deficiências que a tornaram imprestáveis para identificar a efetiva movimentação financeira, bem como determinar seu lucro Real."

Documento nato-digital

As constatações fiscais que motivaram o arbitramento foram detalhadas em cinco tópicos do termo de verificação fiscal (5.1, 5.2, 5.3, 5.4 e 5.5).

No tópico 5.1, o autuante aponta divergências "entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários".

Inicialmente, o autuante chama a atenção para a diferença existente entre o saldo inicial da conta contábil "Bco. Itaú S/A." (R$ 1.102.017,92) e o saldo confirmado nos extratos bancários das contas mantidas pela contribuinte em tal instituição (R$ 110.176,86):

"Segue informação extraída do balancete contábil, com dados do Disponível (Caixa + bancos) da empresa, relativos aos anos de 2012 e 2013."

Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
110101000011004	C.A.I.X.A	A	55.526,73	D	150.467.055,83	149.980.550,80	542.031,76	D
110206000011018	BCO. ITAU S/A.	A	1.102.017,92	D	109.197.802,71	110.145.497,80	154.322,83	D
Total Disponível			1.157.544,65	D	259.664.858,54	260.126.048,60	696.354,59	D

"Segue informação extraída dos extratos bancários obtidos do Banco Itaú, autorizados pela fiscalizada através de documento escrito, que segue anexo (Saldo inicial 2012 – Saldo Final 2013)"

bc	ag	CC	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
341	8148	15723	21.079,34	C	27.242.804,47	27.268.649,36	46.924,23	C
341	8148	15772	89.097,52	C	156.527.867,62	156.575.889,65	137.119,55	C
total			110.176,86	C	183.770.672,09	183.844.539,01	184.043,78	C

"Preliminarmente, cumpre salientar a divergência entre os saldos iniciais e finais, quando confrontamos a contabilidade versus os extratos bancários. A diferença entre os saldos iniciais do ano de 2012 é de mais de R$ 1.000.000,00, o que sugere erro no balanço contábil."

A impugnante, por sua vez, alega que o autuante deixou de considerar uma aplicação financeira, o que, segundo ela, explicaria a divergência em questão:

"Ocorre que, analisando-se o extrato do Banco Itaú, constata-se que o saldo final em 31/12/2013 correspondia aos R$ 137.119,55 ***(a)****,* ***mais um saldo em aplicação de R$ 17.203,28 (b), VALORES ESSES QUE, SOMADOS, CORRESPONDEM EXATAMENTE AO MONTANTE CONTABILIZADO DE R$ 154.322,83 (A+B)****. Veja-se o extrato:*

(...)

Portanto, uma conciliação entre a "conta bco. Itaú" com o respectivo extrato não apresenta divergência, o que teria sido esclarecido e demonstrado caso a Impugnante tivesse sido intimada durante a fiscalização."

Ora, mesmo que se considere a aplicação financeira invocada pela impugnante, no montante de R$ 17.203,28, ainda assim restaria uma diferença não justificada, de R$ 46.924,23, entre o novo saldo final apurado a partir dos extratos bancários (R$ 201.247,06) e o saldo final registrado na contabilidade (R$ 154.322,83). Mais grave ainda é que a impugnante nada comenta acerca da significativa diferença existente entre o saldo inicial da conta contábil "Bco. Itaú S/A." (R$ 1.102.017,92) e o saldo confirmado nos extratos bancários das

Documento nato-digital

contas mantidas pela contribuinte em tal instituição (R$ 110.176,86). É fácil perceber, pois, que a impugnante não logrou descaracterizar a inconsistência em questão.

Ainda no tópico 5.1 do termo de verificação fiscal, o autuante menciona "inconsistências graves relativas a movimentação a débito e crédito nos anos fiscalizados, 2012 e 2013":

"Dos valores creditados nos extratos bancários da fiscalizada (R$ 183.844.539,01), fez-se a distinção segundo a natureza dos mesmos para facilitar a análise.

a) Sem efeito fiscal:

R$ 58.251.323,74 são oriundos de resgate de aplicações financeiras;

R$ 2.749.867,79 referem-se a transferências de mesma titularidade;

R$ 352.266,85 são relativos a estornos e devoluções;

Assim temos que R$ 61.380.455,40 em tese não possuem efeito fiscal.

b) Transferências de terceiros (com efeito fiscal):

R$ 72.572.538,88 são oriundos de TED/DOC de terceiros

R$ 40.180.279,95 são oriundos de recebimentos de boletos

R$ 7.497.630,46 são relativos a depósitos feitos em espécie

R$ 2.240.631,34 são relativos a depósitos feitos em cheque.

Assim temos que R$ 122.491.080,63 se refere a valores recebidos de terceiros, acima determinados.

(...)

Portanto, verifica-se que não foram lançados na conta contábil "Bancos" diversos valores que constam em seus extratos bancários, valores estes inclusive com efeito fiscal.

Essa conclusão é de fácil constatação, pois no balancete contábil verifica-se que a movimentação a débito nos anos de 2012 e 2013 é de R$ 109.197.802,71, portanto menor do que os valores que em tese têm efeito fiscal oriundos dos seus extratos bancários (R$ 122.491.080,63)."

A impugnante, em relação a esse ponto, alega que o autuante não levou em consideração a conta caixa, que "reconhecidamente continha fluxos financeiros em dinheiro e também fluxos bancários", ressaltando o fato de que o próprio termo de verificação fiscal indica que "R$ 7.497.630,46 são relativos a depósitos feitos em espécie", e que "houve débitos na conta caixa, creditados contra a receita bruta (portanto levados ao resultado), no montante correspondente a R$ 132,2 milhões".

Quanto aos depósitos no montante de R$ 7.497.630,46, cumpre ponderar que, diferentemente do que sugere a impugnante, qualquer valor creditado nas

Documento nato-digital

contas bancarias da autuada, independentemente de se tratar de depósito em espécie ou não, deveria ter sido regularmente escriturado em sua contabilidade, ou seja, mediante lançamento a débito da conta contábil "Bco. Itaú S/A.".

Já no que diz respeito aos débitos na conta caixa que somam R$ 132,2 milhões, faz-se mister reproduzir o seguinte excerto do termo de verificação fiscal em que o autuante a eles se refere:

*"Assim, **contabilmente** a empresa recebe valores relativos a suas vendas, empréstimos e outros pela conta caixa e depois deposita parte desses valores na conta bancos, conforme abaixo se verifica:*

Tipo	Conta a credito	Debitado no Caixa	Creditado no Caixa	Conta a debito	Tipo
Resultado	Receita Bruta	R$ 132,2 milhões	R$ 107,2 milhões	Banco Itaú	Ativo
Passivo	Empréstimos	R$ 9,5 milhões	R$ 13,3 milhões	Empréstimos	Passivo
Ativo	Banco Itaú	R$ 8 milhões	R$ 5,5 milhões	Fornecedores	Passivo
			R$ 3,4 milhões	Despesas com pessoal	Resultado

*"A tabela acima representa as movimentações mais relevantes da conta caixa ao longo do período fiscalizado, assim R$ 132,2 milhões foram debitados a conta Caixa e creditados na conta Receita Bruta (ingresso de recursos no caixa). Da mesma forma, **contabilmente**, R$ 107,2 milhões foram creditados da conta caixa e debitados na conta bancos (depósitos em espécie na conta Bancos).*

*Por outro lado, quando se analisa os **extratos bancários** (conforme se fez no item 5.1) verifica-se que na **realidade** os ingressos de receita foram efetuados nas contas bancárias. Do mesmo modo verifica-se há poucos valores depositados em dinheiro nas contas bancárias de titularidade da fiscalizada.*

O efeito dessa confusão de lançamentos que a empresa propositalmente realiza é diminuir seu lucro contábil, através da liquidação fictícia de obrigações."

Da leitura do excerto acima depreende-se que a impugnante escriturou na contábil "Bco. Itaú S/A." apenas uma parcela dos valores das receitas que ingressaram em suas contas bancárias mantidas em tal instituição financeira (de um total de R$ 132,2 milhões, apenas R$ 107,2 milhões foram debitados nessa conta contábil). Assim sendo, ainda que os 132,2 milhões de receitas tenham sido levados a conta de resultado, o não registro do ingresso desses recursos na conta contábil "Bco. Itaú S/A.", só vem a confirmar a constatação fiscal descrita no item 5.1 do termo de verificação fiscal, qual seja: "Divergência entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários".

Cabe ainda registrar que, nesse mesmo item 5.1, o autuante apresenta dezenas de exemplos de lançamentos contábeis a débito da conta caixa e a crédito da conta bancos que não encontram nenhum amparo nos extratos bancários (fls. 445/450), tudo a fim de demonstrar "como é falha a conciliação bancária versus contábil". Os valores de tais lançamentos alcançam a quantia de R$ 7.618.230,55.

Acerca dessas últimas divergências, a impugnante simplesmente alega que "são repetidas questões sobre a conta caixa, não havendo como compará-la, pura e simplesmente, com os movimentos bancários, sem que necessariamente

Documento nato-digital

houvesse um trabalho de aprofundamento e recomposição, o que não foi sequer sugerido pelo fiscal".

Entretanto, com relação ao trabalho fiscal de análise da escrituração contábil da contribuinte, a verdade é que, como já visto, o autuante demonstrou a contento a existência não só de saldos iniciais e finais na conta bancos sem qualquer sustentação nos extratos bancários do período fiscalizado, mas também de inúmeros lançamentos a crédito e a débito nessa mesma conta que também não condizem com os dados contidos nos referidos extratos.

Evidentemente, a injustificável "confusão de lançamentos" constatada pelo autuante não é passível de ser sanada com uma mera recomposição da conta caixa, tal qual sustenta a impugnante. Não se trata aqui de dúvidas pontuais, mas sim de um conjunto contundente de inconsistências que tornam a escrituração da contribuinte absolutamente imprestável para identificar a sua efetiva movimentação financeira, o que (ainda que se se abstraísse dos demais motivos expostos nos itens 5.2, 5.3, 5.4 e 5.5 do termo de verificação fiscal) já seria, por si só, razão suficiente para legitimar o emprego do arbitramento, exatamente como dispõe o 530, II, a, do RIR de 1999.

Já no tópico 5.2 do termo de verificação fiscal, o autuante relata a apuração de "empréstimos e respectivos pagamentos não comprovados".

O autuante constatou que o "saldo inicial total do passivo da fiscalizada em 01/01/2012 era de R$ 22.228.092,38. Destes R$ 16.060.000,00 referem-se, em tese, a obrigações da empresa contabilizadas na conta 'Financiamentos a Curto Prazo'."

E, após destacar os lançamentos mais relevantes envolvendo essa conta contábil durante o período fiscalizado (vide tabela a fls. 450/451), ele conclui que "tais lançamentos na realidade são ajustes contábeis com o intuito de 'mascarar' o estouro de caixa":

"Como pode-se perceber, são supostos recebimentos e pagamentos de valores efetuados contra a conta CAIXA. Assim, foram supostamente emprestados à empresa R$ 8.550.000,00 (lançamentos a débito na conta caixa e a crédito na financiamentos a curto prazo) e foram supostamente pagos pela empresa R$ 8.720.000,00 (lançamentos a débito na financiamento a curto prazo e crédito na conta caixa).

A empresa foi intimada em 15/07/2016 e reintimada em 20/09/2016 a esclarecer e apresentar documentação respectiva sobre o saldo inicial volumoso (R$ 16.060.000,00) e os lançamentos que ocorreram ao longo do período fiscalizado, bem como esclarecer a origem desses valores, o beneficiário dos pagamentos, etc. Não o fez, limitou-se a responder em 05/08/2016 e 14/10/2016 que:

- Em relação ao saldo inicial, este refere-se a movimentos ocorridos em anos anteriores e sobre estes não há efeito tributário no ano fiscalizado.

- Em relação aos lançamentos, estes estão regularmente contabilizados e informa que a conta caixa contempla fluxos financeiros em dinheiro e também fluxos bancários.

Documento nato-digital

Conforme se verifica mais uma vez, o contribuinte nada diz. Não informa, embora intimado e reintimado, a quem emprestou o dinheiro, a quem foi pago, como se deu o pagamento, juros, IOF, contrato, etc., não informa nada.

Analisando-se os extratos bancários da empresa não foram encontrados valores condizentes com os montantes movimentados na conta Caixa a título de financiamento de Curto Prazo.''

Acerca dos empréstimos em questão, a impugnante alega que "se referem à financiamentos FINAME (linha de crédito oferecida pelo BNDES), obtidos junto ao Banco Itaú, conforme contratos anexos (doc. 02), possuindo fluxos financeiros regulares, sequer analisados pela autoridade fazendária".

Pois bem, analisando-se a documentação apresentada (cédulas de crédito bancário e planilhas de pagamentos), verifica-se que a impugnante contratou junto ao credor ltaú Unibanco S.A. operações de crédito com recursos originados de repasses da Agência Especial de Financiamento Industrial (Finame).

Entretanto, de acordo com o que consta das respectivas cédulas de credito bancário anexadas a fls. 570/573 e 576/579, a contratação dessas operações só veio a ocorrer em 21/02/2013, ou seja, em data bem posterior à data em que se verificou o aludido saldo inicial de R$ 16.060.000,00 na conta "Financiamentos a Curto Prazo" (01/01/2012), razão pela qual tais operações jamais poderiam justificar a escrituração dessa obrigação.

Aliás, pode-se afirmar que os recursos desses financiamentos nem mesmo chegaram a ser entregues à contribuinte autuada, uma vez que, de acordo com o que consta das citadas cédulas de crédito bancário, eles seriam transferidos diretamente às vendedoras dos bens nelas indicados. Logo, tais documentos também não se mostram aptos a sustentar nenhuma parcela dos débitos lançados na conta caixa que foram objeto de questionamento pelo autuante (total de R$ 8.550.000,00).

Já no que diz respeito aos valores lançados a crédito da conta caixa e que também foram questionados pelo autuante (total de R$ 8.720.000,00), cabe observar que as planilhas de pagamentos anexadas a fls. 574/575 e 580/585 discriminam as diversas parcelas que teriam sido quitadas pela contribuinte. Contudo, os valores ali indicados não encontram nenhuma correspondência, nem em valores, nem em datas, com os referidos créditos lançados na conta caixa.

A propósito, conforme bem ressaltou o autuante, chama a atenção que "tais lançamentos de recebimento/pagamento desses supostos empréstimos são feitos no último dia de cada mês".

Ora, não há dúvida de que essa prática da contribuinte de não registrar diariamente os fatos contábeis, mas apenas no último dia de cada mês, e ainda com históricos lacônicos (vide tabela a fls. 450/451), realmente compromete não só a credibilidade dos registros da conta caixa, mas a de toda a escrituração contábil, de modo a inviabilizar a sua correta auditagem, o que só vem a reforçar mais uma vez a conclusão pela flagrante imprestabilidade da escrituração para fins de determinar o lucro real, impondo-se assim a inevitável tributação com base no lucro arbitrado.

Documento nato-digital

Prosseguindo, no tópico 5.3 do termo de verificação fiscal, o autuante relata a apuração de "pagamentos de obrigações pela conta caixa sem comprovação documental".

O autuante relaciona, em tabela a fls. 452/459, diversas notas fiscais emitidas no período fiscalizado por uma das maiores fornecedoras da contribuinte, a MH Comércio de Papel Ltda - ME, sendo todas elas relativas a fornecimento de embalagens plásticas para sorvetes de 2 litros, perfazendo um valor total de vendas de R$ 8.846.512,00.

Mas, conforme demonstrado pelo autuante, a contribuinte "não consegue comprovar de forma contundente a liquidação desses valores faturados pela MH em contrapartida a conta CAIXA":

"Através do Termo de 20/09/2016, a empresa foi intimada a apresentar os respectivos lançamentos de contabilização e pagamento dos valores faturados, bem como identificar a forma como foi feito o pagamento, o beneficiário, o valor e data da transferência. Além de apresentar toda a documentação comprobatória desses pagamentos.

Em 14/10/2016, a empresa, através de resposta escrita, apresenta apenas a relação das notas fiscais (não foi solicitado, pois são disponíveis eletronicamente ao Fisco), bem como supostos recibos de pagamentos e afirma que tais valores foram liquidados em contrapartida a conta CAIXA.

Estes supostos recibos não identificam quem os assina, são meros rabiscos que nada provam, conforme anexo intitulado Recibos MH. Os pagamentos desses valores, segundo a empresa, foram efetuados na conta Caixa. Saliento o fato que são R$ 8.846.512,00 ao longo dos anos de 2012 e 2013.

Foi novamente reintimada em 22/11/2016 e 03/01/2017 a esclarecer os fatos, uma vez mais a fiscalizada se nega a identificar a quem fez esses supostos pagamentos, bem como se deu sua liquidação. Também não apresentou os lançamentos respectivos. Ou seja, quer fazer crer que pagou, não se sabe como, nem para quem.

Abriu-se diligência fiscal na empresa MH Comercial Ltda., mas a mesma não foi encontrada em seu domicilio fiscal, como também não foram encontrados seus respectivos sócios. Em consulta aos sistemas informatizados da RFB verifica-se que a movimentação financeira da MH Comercial Ltda. é irrisória quando comparada a emissão de notas contra a fiscalizada, ou seja, o valor supostamente pago pela fiscalizada de mais de 8 milhões de reais não foram depositados nas contas bancárias da fornecedora. Segue anexo intitulado "AR devolvido MH", que comprova os fatos acima narrados."

Em sua impugnação, invocando a conciliação contábil por ela apresentada a fls. 146, a contribuinte insiste na afirmação de que "os lançamentos estão todos demonstrados e evidenciados na contabilidade, assim como os pagamentos foram individualizadamente identificados, suas respectivas datas e valores."

Entretanto, conforme exemplificado pelos lançamentos na conta caixa relativos às compras ocorridas no mês de janeiro de 2012 bem como pelos dados da conciliação elaborada pela própria contribuinte relativamente a esse mesmo mês (vide imagens abaixo), verifica-se que os pagamentos das notas fiscais foram lançados contra o caixa de forma consolidada, de modo a não permitir a

Documento nato-digital

identificação das datas e efetivos valores pagos relativamente a cada uma delas, muito menos precisar quem seriam os seus reais beneficiários. Tampouco ficou esclarecido se os pagamentos se deram em espécie ou por intermédio de instituições financeiras.

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Créditos	Histórico
31/01/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	700.554,15	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/01/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	63.249,17	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.

MÊS	Nota	Entradas	Lçto. Contábil	Valor do Lçto.
jan/12	215,221,226,227,231,232,233,234,237, 238,241,242,243,244,247,248,252,253, 254,255,258,259,262	818.938,00	8516	981.439,81

A impugnante ainda reitera o argumento de que haveria "fluxos em dinheiro e também bancários na conta caixa". E, com relação à constatação fiscal de que não foram efetuados depósitos nas contas bancárias da MH Comércio de Papel Ltda - ME, ela apenas alega que não teve acesso às declarações e movimentações bancárias desta fornecedora.

Mas a análise de tudo o que consta dos autos deixa claro que, em nenhum momento, seja no curso da ação fiscal, seja na presente fase litigiosa, a contribuinte se dignou em apresentar algum documento que comprovasse a efetiva existência de movimentações bancárias relacionadas a tais pagamentos.

De outra parte, justamente por sua precariedade já evidenciada no excerto acima reproduzido do termo de verificação fiscal, os recibos anexados a fls. 401, 404 e 407 não se prestam de modo algum a esclarecer a quem e o modo pelo qual se efetuaram tais pagamentos.

Como se vê, além de os aludidos lançamentos contábeis não estarem lastreados em documentos hábeis e idôneos, eles ainda foram efetuados em partidas mensais, sem o devido detalhamentos dos fatos, o que evidencia o acerto da tese fiscal de imprestabilidade da escrituração.

A corroborar tal entendimento, tem-se o disposto no art. 258, § 1º, do RIR de 1999, segundo o qual se admite a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação, o que não ocorreu no presente caso.

Especificamente no que diz respeito às notas fiscais emitidas pela MH Comércio de Papel Ltda - ME, cumpre ainda notar que, ao revés do que sugere a impugnante, o autuante não chegou à conclusão categórica de que as compras são inexistentes, mas apenas asseverou que nem a escrituração contábil da contribuinte, nem as respostas às intimações que esta lhe apresentou, foram aptas a esclarecer e detalhar os respectivos pagamentos. Aliás, conforme observou o autuante, "a maioria (80%) do faturamento diz

Documento nato-digital

respeito a fabricação e venda de sorvetes". Logo, não há como excluir do cálculo do lucro arbitrado as compras de embalagens para sorvetes formalizadas nas notas fiscais em comento.

Em seguida, no tópico 5.4 do termo de verificação fiscal, o autuante relata a apuração de "divergência entre a Contabilidade e o Livro de Registro de Entradas".

Confrontando os lançamentos das contas contábeis "Matéria Prima à Vista" e "Matéria Prima a Prazo" com os lançamentos realizados no livro de Entradas de Mercadorias, o autuante constatou que: relativamente ao dia 31/01/2012, "na contabilidade consta compras de R$ 3.254.295,28, muito superiores àquelas contabilizadas no livro de Entradas (R$ 150.330,14)"; e, relativamente ao dia 31/01/2013, "na contabilidade consta compras de R$ 1.903.125,95, muito superiores àquelas contabilizadas no livro de Entradas (R$ 26.049,36)".

Ainda segundo o autuante, "foi analisado o SPED FISCAL da empresa, o qual também não reflete os lançamentos contábeis e apresenta inconsistências como a ausência do registro de inventário (Bloco H)".

A impugnante, por sua vez, afirma que "os lançamentos contábeis de compras analisados em 31/01/12, representam as aquisições de todo o mês de janeiro, tendo totalizado, conforme identificou a fiscalização, R$ 3.254.295,28". Aduz ainda que a "mesma coisa se repete na análise exemplificativa, superficial e equivocada, realizada pelo fiscal para 31/01/2013".

Entretanto, analisando os dados do Livro Razão a fls. 586/594, conforme imagens abaixo, verifica-se que também há lançamentos efetuados em diversos outros dias do mês de janeiro, o que já infirma, de plano, sua alegação de que os "lançamentos contábeis de compras analisados em 31/01/12, representam as aquisições de todo o mês de janeiro".

LIVRO RAZÃO

Entidade: Arabian Bread Pães e Doces Ltda
Período da Escrituração: 01/01/2012 a 31/12/2012 CNPJ: 96.188.776/0001-56 Número de Ordem do Livro: 20
Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2012 a 31 de Janeiro de 2012

Conta Selecionada: 410101000044005 - MATERIA PRIMA A PRAZO

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial --> 0.00		
27/01/2012	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.	054400004003	R$ 3.833,00		R$ 3.833,00	D
29/01/2012	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.	054400003824	R$ 5.927,20		R$ 9.760,20	D
31/01/2012	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.	054400003789	R$ 8.419,29			
31/01/2012	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.	054400003790	R$ 10.229,31			
31/01/2012	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.	054400003791	R$ 16.540,00			

LIVRO RAZÃO

Entidade: Arabian Bread Pães e Doces Ltda
Período da Escrituração: 01/01/2012 a 31/12/2012 CNPJ: 96.188.776/0001-56 Número de Ordem do Livro: 20
Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2012 a 31 de Janeiro de 2012

Conta Selecionada: 410101000044004 - MATERIA PRIMA A VISTA

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial --> 0.00		
30/01/2012	COMPRA A VISTA CF.NF.N43471 DA EMPRESA PROMILAT IND.E COM.DE LATICINIOS	054400001032	R$ 1.380,00		R$ 303.907,45	D
31/01/2012	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.	054400001072	R$ 700.554,15		R$ 1.004.461,60	D

Ora, tais inconsistências, em conjunto com as inúmeras outras deficiências e indícios de fraudes apontados pelo autuante, não permitem outra conclusão senão a de que a escrituração da contribuinte realmente se mostrou imprestável para determinar o lucro real.

Por fim, no tópico 5.5 do termo de verificação fiscal, o autuante relata a apuração de "divergência entre as Compras e Vendas da empresa fiscalizada".

De acordo com autuante, foram encontradas situações que configuram a venda de mercadorias (queijo), sem a emissão da respectiva nota fiscal:

"Em síntese constam 376 Nfe emitidas por diversos laticínios, relativas a venda deste insumo para a fiscalizada. O somatório das NFe ao longo do período fiscalizado é de R$ 9.114.838,62. Todos esses valores foram efetivamente pagos aos fornecedores, conforme análise contábil e bancária (extratos).

Entretanto, analisando-se as notas fiscais de Saída emitidas pela fiscalizada, verifica-se que a todo esse queijo comprado não houve emissão de nota fiscal de industrialização, revenda ou qualquer outra coisa que o valha. Também não faz parte do estoque final de mercadoria e nem poderia haja visto ser produto perecível, de consumo imediato. Também não há lançamento contábil respectivo.

Em outras palavras, houve omissão de receita, pois a todo esse queijo comprado, não foi dado destino contábil. Na realidade, provavelmente foi industrializado (feita uma pasta de queijo para colocação nas esfihas vendidas pelo grupo) e repassado aos franqueados. A sonegação consiste na falta de emissão de nota fiscal respectiva.

A empresa foi intimada a esclarecer o fato em 12/04/2017 e reintimada em 04/05/2017.

Em 15/05/2017, respondeu através de termo escrito que a maior parte desse insumo era destinado a fabricação de Discos de Pizza, inclusive apresentou a receita de tais discos que em tese levariam na massa o montante de queijo comprado.

Diante da resposta inusitada do contribuinte, foi então intimada em 18/05/2017 a esclarecer por qual motivo os R$ 9.114.838,62 de queijo foram utilizados em discos de pizza vendidos (conforme NFE) por R$ 4.238.205,21, sendo que além do queijo empregado, há outros insumos utilizados, conforme receita fornecida pela fiscalizada.

A empresa preferiu calar-se. O queijo comprado (conforme NFe) foi vendido sem que notas fiscais respectivas fossem emitidas e oferecidas à tributação, o que configura omissão de Receita."

Primeiramente, cabe ponderar que não houve a constituição de nenhum crédito tributário diretamente decorrente da omissão de receita citada pelo autuante. E, ainda que se admitisse que a omissão de receita não estivesse devidamente configurada, tal qual alega a impugnante, o certo é que isso em nada influenciaria na conclusão a que se chegou pela imprestabilidade da escrituração, uma vez que os demais indícios de fraude e deficiências já apontados pelo autuante já são o bastante para caracterizar a impossibilidade de determinar o lucro real.

Documento nato-digital

Por outro lado, chama a atenção o fato de a impugnante se contentar em simplesmente alegar que o autuante deixou "de aprofundar e autuar especificamente as suspeitas omissões na venda de queijo", ou seja, não se verifica o mínimo esforço de sua parte em esclarecer por que razões "R$ 9.114.838,62 de queijo foram utilizados em discos de pizza vendidos (conforme NFE) por R$ 4.238.205,21", o que termina por dar mais força à constatação fiscal de falta de "destino contábil" do insumo.

Quanto à alegação de que "o RIR/99 oferece diversas ferramentas fiscalizatórias e de autuação para essa particular omissão de vendas", cumpre ponderar que, dada a gravidade e extensão das inconsistências mencionadas, não há dúvida de que elas conspiram contra a credibilidade da escrituração como um todo, não sendo factível dar um tratamento particular e isolado a cada um dos vícios apurados sem considerar o contexto global de deficiências em que se inserem, razão pela qual o arbitramento do lucro se revela a técnica mais adequada e segura para fins de apuração dos tributos devidos no caso em questão.

Observe-se ainda que o lucro arbitrado, nos termos do art. 535, VI, do RIR de 1999 (alternativa de cálculo adotada pelo autuante), corresponde a quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. E, por óbvio, as compras de matérias-primas devem abranger todas as compras efetuadas no período de apuração, inclusive as consideradas "regulares" pela fiscalização. Com efeito, não há nenhuma previsão legal ou razão de ordem lógica para sua não inclusão na base de cálculo. Assim sendo, impõe-se rejeitar a pretensão da impugnante de que "as compras de cebola e tomate, as quais foram consideradas regulares pela fiscalização, devem ser excluídas da 'planilha arbitramento compras'".

Com relação à queixa de que o arbitramento teria sido utilizado com finalidade punitiva, cumpre ponderar que o lucro arbitrado nada mais é que uma base de cálculo do IRPJ devidamente prevista na legislação, tal qual o lucro real e o presumido, não sendo possível, assim, atribuir-lhe um conteúdo sancionador, até mesmo porque, nos termos do art. 3º do CTN, o tributo, por definição, não constitui sanção de ato ilícito.

Outra alegação que não procede é a de que "a autoridade fazendária se recusou a utilizar os valores dos extratos bancários para a determinação da receita bruta conhecida (inclusive depurada conforme item "5.1" do TVF), adotando e elegendo, discricionariamente, critérios não justificados para a apuração da base de cálculo nas hipóteses em que a receita bruta não é conhecida."

Isso porque, conforme se infere da leitura do excerto do termo de verificação fiscal abaixo reproduzido, o autuante demonstrou de modo satisfatório e convincente a total inviabilidade de se apurar a receita bruta no caso concreto, haja vista que "parcela relevante de valores deixou de transitar pelas contas bancárias da empresa", e "a contabilidade apresentada está eivada de vícios que impossibilitam conhecer seu real faturamento".

"A razão pela qual não foram utilizados os valores que constam em seus extratos bancários para mensurar seu faturamento é que devido aos estouros de caixa e vendas sem emissão de documento fiscal respectivo (vide itens 5.1 a 5.5

Documento nato-digital

deste), uma parcela relevante de valores deixou de transitar pelas contas bancárias da empresa. Pela mesma razão não é possível conhecer sua real Receita Bruta.

Na contabilidade auditada, bem como nas DIPJs dos anos calendário de 2012 e 2013, a Receita Bruta declarada pelo contribuinte foi de:

Estabelecimento	Receita	CNAE Preponderante do Estabelecimento
96.188.776/0001-56	67.419.073,96	Fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis
96.188.776/0001-56	65.867.329,23	Fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis
Total	133.286.403,19	

Entretanto como essa auditoria entendeu que a contabilidade apresentada está eivada de vícios que impossibilitam conhecer seu real faturamento, não houve outro modo senão, desconsiderá-la e efetuar o arbitramento do lucro nos moldes do art. 535 RIR/99.

A análise do fornecedor de queijos reforça a conclusão acerca da impossibilidade de se apurar a receita através da contabilidade, uma vez que o total de insumos adquiridos e pagos é superior à receita com o produto supostamente fabricado com este insumo (pizza). Comprovando cabalmente a omissão de receita.

Por fim, as irregularidades verificadas em seus Livros Fiscais (inventário e entradas), completamente incompatíveis com sua contabilidade, também inviabilizam a correta apuração das compras e vendas do sujeito passivo.”

Tampouco há como acolher a alegação de que "o fiscal acabou adjudicando à base de cálculo arbitrada, elementos não comprovados, detectados tão somente na escrituração da Impugnante, considerada imprestável". É que, diferentemente do que se tenta fazer crer, o autuante, na determinação da base de cálculo do lucro arbitrado, não se valeu da escrituração da contribuinte, mas sim de notas fiscais eletrônicas emitidas pelos fornecedores e de GFIPs. Confira-se, a propósito, o seguinte excerto do termo de verificação fiscal:

“As compras realizadas pela fiscalizada, que serviram de base para este arbitramento, estão respaldadas em documentos fiscais emitidos pelos fornecedores, cuja relação consta no anexo – Compras Matéria Prima e Embalagens.

Os gastos com a folha de pagamento, que serviram de base para este arbitramento, são aqueles declarados nas Guias de Recolhimento ao FGTS e informações à Previdência Social – GFIP, cuja relação consta no Anexo – Gastos Folha de Pagamento.”

Por outro lado, assiste razão à impugnante no que diz respeito à indevida inclusão das "compras da 'Kalunga' (pacote office, saboneteira, bebedouro, etc.)" no cálculo da base de cálculo do arbitramento.

De fato, tendo em vista o que consta do termo de verificação fiscal acerca do objeto social da contribuinte (abaixo reproduzido), tais compras – que não se integram ao novo produto nem são consumidas no processo de industrialização, nos termos do art. 226, I, do Decreto nº 7.212, de 2010 – não

Documento nato-digital

podem mesmo ser enquadradas como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

"Objeto social: fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis, padaria e confeitaria com predominância de revenda.

(...)

Fazendo-se uma análise das vendas da empresa, verifica-se que a maioria (80%) do faturamento diz respeito a fabricação e venda de sorvetes. Também são vendidos produtos in natura como Tomates, cebolas e frutas e um valor bem menor de salgados e sobremesas."

Os valores que devem ser excluídos da base de cálculo do arbitramento somam R$ 1.269,80 e se encontram devidamente discriminados na tabela abaixo (dados extraídos da planilha anexada pelo autuante a fls. 410):

Número da Nota	Nome do Contribuinte	Mês da Emissão	Descrição da Mercadoria/Serviço	Valor dos Itens menos Desconto (R$)
1.118.049	Kalunga Comércio Indústria Gráfica Ltda	08/2012	Office 2010 home and business (2 licenças) T5D-00407 Microsoft	497,00
1.115.255	Kalunga Comércio Indústria Gráfica Ltda	08/2012	Saboneteira fixa de vidro com válvula 046 Globo	376,00
1.118.049	Kalunga Comércio Indústria Gráfica Ltda	08/2012	Office 2010 home and business (2 licenças) T5D-00407 Microsoft	2,00
1.744.174	Kalunga Comércio Indústria Gráfica Ltda	08/2013	Bebedouro refrigerado p garrafão 220v branco SV1000B Polar	169,00
1.744.174	Kalunga Comércio Indústria Gráfica Ltda	08/2013	Aplicador de fita adesiva p embalagem 50mm sf-5 Western	46,80
1.870.129	Kalunga Comércio Indústria Gráfica Ltda	11/2013	Bebedouro refrigerado p garrafão 220v branco SV1000B Polar	179,00
Total				1.269,80

Diante do exposto, cumpre efetuar os seguintes ajustes quanto às exigências fiscais de IRPJ e CSLL:

[...]

<u>Contestação da multa de ofício qualificada</u>

A contribuinte Arabian Bread Pães e Doces Ltda. ainda contesta a multa no percentual de 150% aplicada. Mas sua pretensão não merece acolhimento. Senão, veja-se:

A redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que comina multas para o caso de lançamento de ofício, era a seguinte:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o

Documento nato-digital

acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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."

Já a redação atualmente vigente do mesmo artigo é a estabelecida pela Lei nº 11.488, de 2007, resultado da conversão da Medida Provisória nº 351, de 2007, mas sua substância não sofreu alterações, conforme se verifica pela transcrição abaixo.

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

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

(...)

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

De acordo com o preceito supra, sendo lançadas de ofício diferenças de tributo ou contribuição não pagas ou recolhidas, deverá ser aplicada em princípio a multa de 75%. Na hipótese de o fato ser enquadrado numa das circunstâncias previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, abaixo reproduzidos, a infração é qualificada e o percentual da multa sobe para 150%.

"Art. 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."

Alega-se, no presente caso, que o "autuante qualificou a multa de ofício em 150%, com base num Termo de Embaraço à Fiscalização que não se sustenta".

Entretanto, a causa de qualificação está devidamente apontada no termo de verificação fiscal, conforme se demonstra a seguir.

Documento nato-digital

Note-se, primeiramente, que a lavratura do termo de embaraço à fiscalização se deveu à negativa da contribuinte em fornecer informações e documentos que possibilitassem a devida conciliação entre cada um dos boletos bancários por ela recebidos, a respectiva nota fiscal e o competente registro contábil efetuado:

"O grupo Habib's é um dos maiores franqueadores do Brasil, tem total condições, se desejasse, de contabilizar corretamente suas operações comerciais e fiscais. Em vez disso, utiliza-se de artifícios ardilosos com o intuito de sonegar tributo, conforme exaustivamente demonstrado. O dolo do contribuinte é evidente quando faz lançamentos irreais na conta contábil do Caixa, bem como quando vende suas mercadorias sem emissão de documento fiscal respectivo.

Conforme consta no processo Civil (item 3.2 deste), há informação de que parte dos valores pagos pelo autor da ação para a fiscalizada não são oferecidos à tributação. (...)

(...)

Com o intuito de verificar o referido indício, a fiscalizada foi intimada a apresentar relação de todos os seus recebimentos, através de boletos bancários, uma vez que pelos extratos bancários só era possível verificar o montante recebido no dia de forma consolidada, ou seja, sem saber quem foi o depositante daqueles valores. Uma vez mais a fiscalizada, após solicitar mais prazo, se negou a fornecer documentação respectiva. Por esse motivo foi lavrado Termo de Embaraço à Fiscalização, nos termos do artigo 33, inciso I da lei 9430.

Em seguida foi emitida requisição de movimentação financeira, solicitando ao banco Itaú a relação dos respectivos depositantes.

A fiscalizada foi então intimada a fornecer relação individualizada contendo todos os valores recebidos da empresa GSG COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA, 10.698.018 (raiz CNPJ) – autora da ação civil, ao longo dos anos de 2012 e 2013. Além de discriminar cada um dos valores, informar a data do recebimento, indicar a natureza dos valores recebidos e se tais valores foram oferecidos à tributação e caso houvesse algum valor não oferecido à tributação que detalhasse o motivo e apresentasse documentação de suporte.

A empresa em 14/07/2017, através de carta escrita afirma que não possui relação dos valores individualizados por empresa. Entretanto apresenta relação dos documentos fiscais emitidos contra a empresa GSC Comercio de Alimentos Ltda.

A empresa opta por não apresentar documentação/esclarecimentos suficientes para não fazer prova contra si mesma. O dolo mais uma vez se evidencia, pois, inconcebível que uma empresa do porte do grupo Habib's não tenha condições de discriminar os valores recebidos por seus clientes."

Muito embora a impugnante conteste a procedência do termo de embaraço, alegando que os boletos bancários são "documentos gerenciais e dispensáveis para a comprovação da origem dos depósitos bancários", o certo é que o autuante demonstrou que a contribuinte, se assim o quisesse, poderia muito

Documento nato-digital

bem ter apresentado as informações e documentos solicitados. Confira-se, por oportuno, a seguinte passagem do termo de verificação fiscal:

"Seguem informações extraídas do site do banco Itaú, em relação ao recebimento de boletos. As informações podem ser obtidas através da página eletrônica:

http://download.itau.com.br/bankline/cobranca_cnab240.pdf

Em síntese, temos que através de dois arquivos elaborados pelo banco (arquivo remessa e arquivo retorno) e entregues ao contribuinte, este tem condições de controlar seu fluxo de recebimentos. Seguem informações dá página eletrônica:

Arquivo remessa - É um arquivo enviado pelo cliente ao Itaú para:

• Dar entrada em títulos;

• Comandar instruções sobre os títulos já em carteira;

Arquivo retorno - É um arquivo enviado pelo Itaú ao cliente para:

• Informar as liquidações ocorridas;

• Confirmar o recebimento dos títulos e das instruções comandadas pelo cliente;

• Informar a execução de comandos previamente agendados (por exemplo, informar a baixa de um título quando completa 120 dias em carteira);

• Informar alegações dos PAGADORES;

• Informar erros cometidos no arquivo remessa, rejeitando entradas ou instruções."

Não custa lembrar que o fatos que o autuante buscava elucidar estavam diretamente relacionados à denúncia de subfaturamento de vendas praticado pela contribuinte, conforme minuciosamente narrado na petição inicial de ação cível anexada a fls. 316/318:

"119. A empresa Arabian Bread Paes e Doces Ltda. (pertencente ao Grupo Habib's) subfatura os preços de alguns produtos por ela fornecidos, tais como o pastel de Belém, a massa da esfiha folhada e os sorvetes, cujas notas fiscais representam apenas 50% do valor real da compra efetivada (embora em termos de quantidade as notas fiscais revelem a totalidade da compra), sendo o restante do valor pago: (i) através de boleto bancário, cujo campo "número do documento" é sempre identificado como 0987 (código identificador da operação "fria"), sendo a cedente a própria Arabian Bread Paes e Doces Ltda. (agência 8148 do Banco ltaú, conta-corrente n° 1572-3); ou (ii) através de depósito na mesma conta-corrente beneficiada nos boletos "frios", qual seja, Banco ltaú, agência 8148, conta-corrente n° 1572-3, de propriedade da própria Arabian Bread Paes e Doces Ltda. (...)"

Ora, o embaraço à fiscalização se caracteriza, nos termo do art. 33, I, da Lei nº 9.430, de 1996, pela não exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens,

Documento nato-digital

movimentação financeira, negócio ou atividade, que é exatamente o que se verificou no caso dos autos.

Portanto, não há dúvida de que, além de constituir efetivo embaraço à fiscalização, a postura não justificada adotada pela contribuinte de não apresentar as informações e documentos necessários à conciliação envolvendo os boletos bancários por ela recebidos, só vem a exacerbar a força probante dos diversos elementos apresentados pelos autores da ação judicial no intuito de comprovar o subfaturamento de vendas denunciado.

Conforme já visto neste voto, tais autores apresentaram diversos exemplos de operações subfaturadas efetivamente ocorridas, tudo devidamente comprovado pelos documentos juntados a fls. 319/397 dos presentes autos, em que se destacam documentos auxiliares das notas fiscais eletrônicas (Danfes) e boletos bancários de cobrança referentes às operações de subfaturamento tomadas de exemplo.

Ademais, com base em dados fornecidos pela instituição financeira, o autuante elaborou a planilha a fls. 497, em que são confrontados os valores dos boletos recebidos da GSG Comércio de Alimentos Ltda. com os dados da notas fiscais de vendas em que esta figurava como destinatária, de modo a mais uma vez evidenciar a efetiva e inequívoca prática de sonegação por parte da contribuinte, haja vista que não ocorreu a devida emissão de nota fiscal relativamente a praticamente metade dos valores recebidos mediante boleto bancário, consoante bem se detalhou no termo de verificação fiscal:

"Apesar da negativa injustificada do contribuinte em apresentar seus recebimentos de forma individualizada, e com o intuito de comprovar de forma cabal a sonegação fiscal, comparou-se os valores através do número da NFEs emitidas versus o "seu número", constante do arquivo fornecido pela instituição financeira, conforme delatada no processo judicial supracitado. Segue planilha abaixo:

(...)

Assim são R$ 408.193,67 recebidos através de boletos bancários e R$ 194.144,52 relativos às NFEs emitidas. Saliento o fato de que as Nfe correspondem a praticamente 50% dos valores recebidos em boletos bancários, conforme denunciado.

Verifica-se que na maior parte das vezes o valor da NFe corresponde ao pago através de boleto. Entretanto em relação às dez primeiras linhas da tabela acima, há valores recebidos através de boletos sem a correspondente emissão de NFEs. Dentre eles, o de maior destaque é o de número 0987. Assim, sem emissão de documento fiscal respectivo não há tributação.

A empresa foi intimada em 27/07/2017, a comprovar a emissão de documentos fiscais de cada um dos valores recebidos com código 0987. Foram listados todos os valores individualizados no respectivo Termo de Intimação.

A empresa não apresentou nota fiscal alguma. Mais uma vez diz não ter condições de apresentar os esclarecimentos solicitados.

Logo, a situação encontrada ao longo desta fiscalização corrobora com a situação explanada na Petição Inicial, pois foram dissimulados atos específicos

Documento nato-digital

e reiterados com o objetivo de reconhecer receitas inferiores aquelas que efetivamente ocorreram, inclusive com a inserção na contabilidade de lançamentos irreais sem respaldo documental."

Como se vê, ao revés do que sustenta a impugnante, o autuante não presumiu o evidente intuito de fraude. As circunstâncias que legitimam e determinam a aplicação da multa qualificada estão, em verdade, materialmente comprovadas.

Quanto à alegação de que "as demais alegações de imprestabilidade da contabilidade já foram objeto de consequência específica, qual seja, o arbitramento, não podendo, novamente, justificar a qualificação da multa, sob pena de bis in idem", cumpre ponderar que a legislação que rege a aplicação da multa de ofício não faz nenhuma ressalva quanto aos casos de arbitramento do lucro em razão da imprestabilidade da contabilidade, de modo que isso jamais poderia ser motivo para o afastamento da multa qualificada se devidamente demonstrada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. Ademais, o art. 538 do RIR de 1999 dispõe categoricamente que o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis.

No presente caso, configuram a conduta dolosa e justificam a qualificação da multa não só a relevância dos valores e a habitualidade da conduta, mas todo o contexto fático-probatório dos autos, em que se destacam os fatos e circunstâncias que levaram à conclusão pela imprestabilidade da escrituração bem como a comprovação da prática institucional de venda de parte significativa de suas mercadorias sem a emissão do documento fiscal respectivo, configurando-se, assim, a sonegação, a fraude e o conluio, de que tratam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Cumpre manter, por conseguinte, a multa de ofício de 150%.

Contestação dos vínculos de responsabilidade solidária de Mauro Augusto Saraiva e Belchior Saraiva

Ao contrário do que alegam os responsáveis Mauro Augusto Saraiva (sócio administrador) e Belchior Saraiva (administrador), a atribuição de responsabilidade solidária a eles teve motivação clara, explícita e congruente por parte do autuante, com a devida indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, conforme se infere da leitura dos seguintes excertos extraídos do termo de verificação fiscal:

"8.1) Belchior Saraiva Neto, CPF 011.834.338-67 e Mauro Augusto Saraiva, CPF 092.166.688-81

São os administradores à época dos fatos, conforme alteração contratual de 14/08/2009.

Belchior Saraiva, conforme descrito nos itens 3.1 e 3.2, possui ao lado de seu Irmão Alberto Saraiva total controle sobre o Grupo Habib's. Ambos são os principais beneficiários, pois enriquecem às custas da sociedade sonegando tributos.

Em ação fiscal anterior foi lavrado o Auto de Infração n. 19515.720.128/2016-97. São anexos deste auto de infração, entrevistas feitas com antigos colaboradores do grupo Habib's (José Maria Gonçalves do Carmo, CPF 205.553.188-34 e Fernando dos Santos Sales, CPF 366.361.708-40) que

Documento nato-digital

demonstram o controle total dos Irmãos sobre o grupo Habib's. Seguem tais depoimentos no anexo intitulado "Entrevistas".

Já Mauro Augusto Saraiva é o primo dos Irmãos, tem papel direto na sonegação fiscal é o homem de confiança dos Irmão Saraiva que administra o negócio. Nas declarações entregues a Receita Federal, ele aparece como responsável pela empresa, conforme DIPJs anexas. Os arquivos contábeis do SPED, idem.

Sua responsabilidade tributária advém do artigo 135, III do CTN."

Quanto à citação do art. 1.016 do Código Civil e de parecer da PGFN pelo autuante, é inconcebível que isso possa de alguma forma macular o feito fiscal, pois, muito pelo contrário, só facilita a compreensão da motivação do ato de responsabilização solidária. De fato, a análise sistemática da ordem jurídica aponta para a responsabilidade solidária dos administradores, haja vista que, se estes, no regramento do Código Civil (art.1.016), respondem solidariamente perante terceiros (inclusive o Estado) pela prática de atos ilícitos, não haveria mesmo nenhum sentido em ser o crédito tributário menos garantido que o crédito comum.

Tampouco procede a alegação de que não houve a comprovação da prática de atos ilícitos por esses administradores para fins da responsabilização tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Com efeito, foram solidariamente responsabilizadas as duas pessoas físicas que, conforme alteração contratual datada de 14/08/2009 (fls. 304/305), exerciam a administração da sociedade quando da ocorrência das infrações que motivaram a autuação, ecujas circunstâncias qualificativas autorizam, como já visto no tópico precedente deste voto, a duplicação do percentual da multa de ofício aplicável.

Não se trata, pois, de simples inadimplemento, mas sim de infração qualificada (sonegação, fraude e conluio), não havendo como negar aqui a ocorrência de infração de lei a legitimar a responsabilização dos administradores com base no art. 135, III, do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Cabe esclarecer ainda que o ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso. Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, assim se manifestou:

"A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria

Documento nato-digital

geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

Aliás, nem mesmo é imprescindível que o administrador, para fins de responsabilização tributária, tenha praticado diretamente o ato ilícito, sendo suficiente que apenas o tenha tolerado, quando em condição de interferir para evitar a sua ocorrência. É bastante para a configuração da responsabilidade a prova de que, encontrando-se na administração da sociedade à época do cumprimento da obrigação tributária, possuía poder para decidir pagar ou não os tributos devidos.

Assim sendo, impõe-se manter os vínculos de responsabilidade solidária de Mauro Augusto Saraiva e de Belchior Saraiva.

Contestação do vínculo de responsabilidade solidária de Antônio Alberto Saraiva

Com base no art. 124, I, e 135, III, do CTN, o autuante imputou responsabilidade solidária a Antônio Alberto Saraiva, aos seguintes fundamentos:

"Os irmãos Saraiva controlam direta ou indiretamente todo o grupo Habib's, conforme item 3.1 e 3.2 deste relatório. Conforme se estuda o grupo Habib's verifica-se a total dependência e controle operacional dos restaurantes franqueados.

São citados como articuladores de um esquema de sonegação fiscal também na petição inicial do Processo Judicial, que segue anexo.

Nas empresas em que detém direta ou indiretamente a parte mais relevante do Capital Social (todas as empresas que são fundamentais para o grupo), escolhem seus administradores conforme o que lhes convier. Seu intuito é sonegar tributo e assim praticar preços menores em relação aos seus concorrentes, fazendo parecer próspero um negócio que só é viável graças ao seu modus operandi.

Apesar do Alberto Saraiva não ser administrador de direito, é de fato.

São os irmãos Saraiva que efetivamente enriquecem ano a ano, detém bens e se beneficiam de um esquema de sonegação fiscal, que envolve boa parte das empresas do grupo.

A fundamentação legal para a solidariedade é encontrada no art. 135, III e 124, I do Código Tributário Nacional.

Em ação fiscal anterior foi lavrado o Auto de Infração n. 19515.720.128/2016-97. São anexos deste auto de infração, entrevistas feitas com antigos colaboradores do grupo Habib's (José Maria Gonçalves do Carmo, CPF 205.553.188-34 e Fernando dos Santos Sales, CPF 366.361.708-40) que

Documento nato-digital

demonstram o controle total dos Irmãos sobre o grupo Habib's. Seguem tais depoimentos no anexo intitulado "Entrevistas".”

Como se vê, o vínculo de responsabilidade de Antônio Alberto Saraiva decorreria da condição de administrador de fato da contribuinte autuada neste processo, a Arabian Bread Pães e Doces Ltda.

No item 3.1 do termo de verificação fiscal, o autuante discorre sobre o funcionamento do grupo Habib's, mas não aponta nenhum elemento concreto a demonstrar que Antônio Alberto Saraiva efetivamente administrava a contribuinte autuada. Confira-se:

“3.1) Diligência Fiscal na empresa Alsaraiva Comércio e Empreendimentos e outras Pessoas Jurídicas do grupo

1. O grupo Habib's é uma das maiores franquias de fast-food do Brasil, consta em seu site oficial que são mais de 400 estabelecimentos que vendem diversos produtos, tais como esfihas, pizzas, sorvetes, pasteis, etc.

O grupo é comandado de fato e de direito pelos irmãos Antônio Alberto Saraiva e Belchior Saraiva.

Para que se tenha uma ideia do funcionamento do grupo, este é assim estruturado:

• EMPRESA A: Empresa que comercializa a marca Habib's (ALSARAIVA COMÉRCIO DE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E PARTICIPAÇÕES EIRELI);

• EMPRESAS B: ligadas a Publicidade (PPM PROPAGANDA), tele atendimento (VOX LINE CONTACT), Empresa de Cobrança (MJP GESTÃO DE NEGÓCIOS e PLATINA GESTÃO DE NEGOCIOS).

• EMPRESAS C: relacionadas a consultoria e investimento em outras pessoas jurídicas do grupo (WFK COMERCIAL, RSS COMÉRCIO e EMPREENDIMENTOS, BELSARAIVA COMÉRCIO e EMPREENDIMENTOS, BBS HOLDING, ARS COMERCIAL e COZIBEL). Todas essas pessoas jurídicas (Empresas C) estão localizadas no mesmo endereço: Rua Nelson Hungria, 90, Vila Tramontano, São Paulo;

• EMPRESAS D: pessoas jurídicas que distribuem os alimentos que serão vendidos ao consumidor final e estão localizados em vários Estados da federação.

• EMPRESAS E: franqueadoras máster. São onze pessoas jurídicas, autorizadas a explorar a marca em determinada região do pais.

• EMPRESAS F: restaurantes franqueados. Mais de 300 restaurantes, espalhados pelo Brasil. A maior quantidade e relevância dos restaurantes está concentrada no Estado de São Paulo.

A EMPRESA A tem como titular o Sr. Antônio Alberto Saraiva. As EMPRESAS B têm como sócios os irmãos Saraiva e pessoas jurídica pertencentes as “EMPRESAS C”, que, por sua vez, têm como sócios os irmãos Saraiva e empresas investidoras do próprio “grupo”, ou seja, o controle delas fecha-se

Documento nato-digital

dentro das pessoas dos irmãos. Das "EMPRESAS D", treze têm como sócios empresas do grupo C, sendo que em algumas, como a New Italian e a Nova Rio, os irmãos Saraiva também aparecem como sócios. Em relação às franqueadoras másters - "EMPRESAS E" - das dez existentes, seis tem como sócios as "EMPRESAS C". Por fim, com relação às "EMPRESA F", foram verificadas as participações nas vinte com maior faturamento, sendo que 60% delas são controladas pelas "EMPRESAS C" e pelos irmãos Saraiva.

Com relação às franqueadoras máster, uma das que não tinha como controladores, direta ou indiretamente, os irmãos Saraiva era a localizada no Estado do Rio Grande do Sul e que esteve em litígio cível com a ALSARAIVA, conforme descrito no item seguinte."

Já no item 3.2 do termo de verificação fiscal, o autuante discorre sobre a denúncia de sonegação, praticada pelo grupo Habib's, contida em petição inicial de ação indenizatória ajuizada por ex-franqueados da rede. Transcrevem-se abaixo excertos do referido item 3.2 em que se fazem algumas referências a Antônio Alberto Saraiva:

"O problema enfrentado pelos adquirentes das franquias HABIB'S e que ensejou a propositura da ação civil em face da ALSARAIVA foi que "Na execução destes contratos, os autores descobriram que para poder fazer parte do Sistema de Franquia Habib's deveriam compactuar com um esquema de sonegação fiscal que permeia toda a cadeia de industrialização e comercialização dos produtos Habib's. (..)" (Item 5 da Petição Inicial – PI);

(...)

O responsável pelo grupo Habib´s ao ser questionado sobre o problema, teve o seguinte posicionamento, segundo o item 67 da P.I.: "O Sr. Alberto Saraiva disse ao Autor ABRÃO que o modus operandi do Grupo Habib's pressupunha a omissão de receita e a consequente sonegação de tributos, tanto na cadeia produtiva quanto na comercialização do produto final, pois só assim é possível ofertar preços baixos aos consumidores, e que tal prática remontava ao início do negócio, mas era de seu interesse reduzir e, se possível, eliminar a médio prazo a informalidade tributária da rede, reconhecendo que o risco de uma autuação fragilizava, por demais, o próprio negócio e ameaçava a sobrevivência da rede."(Sic)

(...)

*Os itens de 213 a 217 da PI, tratam de uma das reuniões feitas com a **cúpula da franqueadora ALSARAIVA** na tentativa de solucionar os problemas transcritos na peça processual (PI). Nessas reuniões compareceram os responsáveis e administradores do grupo: ALBERTO SARAIVA (presidente do Grupo Habib's) e BELCHIOR SARAIVA (vice-presidente do grupo Habib's), JOSÉ ANTONIO (diretor de operações de máster franquia de São Paulo), ANA PAULA CEZAR (administradora da ALSARAIVA) e DEMÉTRIO (diretor de operações da franqueadora). Ratifica-se com tal fato que os irmãos Saraiva são os controladores e responsáveis pelo grupo HABIB'S."*

Ocorre que o autuante não fez juntar aos autos, como seria de se esperar, nenhuma prova concreta de que Antônio Alberto Saraiva tenha efetivamente se envolvido no esquema de sonegação, tal qual teria sido narrado nos itens 5, 67

Documento nato-digital

e 213 a 217 da aludida petição inicial. Em verdade, nem mesmos as cópias das páginas da petição em que se encontrariam esses itens foram anexadas ao presente processo (fls. 307/318).

Verifica-se ainda que, nas "entrevistas feitas com antigos colaboradores do grupo Habib's", a Arabian Bread Pães e Doces Ltda. nem chegou a ser citada (fls. 413/421).

Como se vê, não houve a devida comprovação de que Antônio Alberto Saraiva seria administrador de fato da contribuinte autuada neste processo, razão pela qual a ele não se pode aplicar, com a segurança e certeza que se fazem necessárias, as disposições do art. 135, III, do CTN.

Também se invocou, como fundamento legal da responsabilização, o art. 124, I, do CTN, segundo o qual são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Contudo, para a configuração de tal hipótese, ao revés do que sugere o autuante, não basta o mero interesse comum que se presume existir na obtenção de lucros, sob pena de, invariavelmente, todo e qualquer sócio ser considerado responsável pelas dívidas tributárias da sociedade, o que, evidentemente, não se coaduna com a distinção patrimonial existente entre eles nas sociedades limitadas, tipo societário da contribuinte.

Por conseguinte, impõe-se afastar o vínculo de responsabilidade solidária de Antônio Alberto Saraiva.

Pedido de intimação do advogado

Por fim, cumpre observar que, segundo o art. 10 do Decreto nº 7.574, de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, as formas de intimação são as seguintes:

"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.

II - por via postal ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado o endereço postal fornecido à administração tributária, para fins cadastrais.

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo, assim considerado o endereço eletrônico atribuído pela administração tributária; ou b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; ou

IV - por edital, quando resultar improfícuo um dos meios anteriores ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal."

Vale ressaltar que, nos termos do § 1º do citado artigo, a utilização das três primeiras formas de intimação não está sujeita a ordem de preferência.

Documento nato-digital

Assim sendo, por carecer de amparo legal, cumpre indeferir o pedido de que todas as intimações e notificações sejam encaminhadas ao advogado da contribuinte.

Conclusão

Ante o exposto, voto por não conhecer das matérias concernentes a processos diversos, indeferir o pedido de intimação de advogado, indeferir os pedidos de diligência e de juntada posterior de documentos, rejeitar a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito, julgar procedente em parte a impugnação apresentada pela contribuinte Arabian Bread Pães e Doces Ltda., julgar improcedentes as impugnações apresentadas pelos responsáveis Belchior Saraiva Neto e Mauro Augusto Saraiva, e julgar procedente a impugnação apresentada pelo responsável Antônio Alberto Saraiva, para:

• Quanto ao lançamento de IRPJ, reduzir o valor da exigência a título de principal, conforme abaixo indicado, de R$ 8.598.231,53 para R$ 8.598.104,55, bem como manter a exigência de multa de ofício de 150% e de juros de mora incidentes sobre o principal remanescente;

[...]

• Quanto ao lançamento de CSLL, reduzir o valor da exigência a título de principal, conforme abaixo indicado, de R$ 3.095.363,36 para R$ 3.095.317,65, bem como manter a exigência de multa de ofício de 150% e de juros de mora incidentes sobre o principal remanescente;

[...]

• Manter integralmente os vínculos de responsabilidade solidária de Mauro Augusto Saraiva e de Belchior Saraiva;

• Afastar integralmente o vínculo de responsabilidade solidária de Antônio Alberto Saraiva.

[...]

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão do acórdão da DRJ, a Contribuinte e os responsáveis solidários interpõem recurso voluntário, no qual **repetem** a argumentação apresentada nas Impugnações, ora transcritas na decisão recorrida.

JUNTADA DE DOCUMENTO

Em **10 de novembro de 2020**, dois anos após o protocolo do recurso voluntário, foi solicitada a juntada aos autos de documento denominado de **Laudo Técnico**, elaborado por BDO Consultores Tributários, o qual segundo a Recorrente, "*...reforça ainda mais as alegações de fato e de direito que já vem sendo trazidas desde a Impugnação...*", mas que, em verdade, trata-se de um "Relatório apresentação de avaliação específica referente ao processo 19515.720722/2017-69 e 19515.720679/2017-31."

Documento nato-digital

Em **16 de abril de 2021**, 3 anos após o protocolo do recurso voluntário, e após a indicação do julgamento do processo para sessão de fevereiro de 2021, foi acostado um **Termo de Solicitação de Juntada**, a pedido da Recorrente, cujo documento trata-se de um Parecer, do Professor Sérgio de Iudícibus acerca do presente processo e do de nº 19515.720722/2017-69.

É o relatório do essencial

Voto Vencido

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade dos recursos voluntários e do recurso de ofício apresentados, deles conheço.

Cientificada da decisão do acórdão da DRJ, a Contribuinte e os responsáveis solidários interpõem seus recursos, no qual repetem a argumentação apresentada nas Impugnações, ora transcritas na decisão recorrida, então apreciadas por aquela instância.

DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE

As alegações trazidas neste tópico em nada diferem das apresentadas na Impugnação, de forma que, em face da correta decisão proferida pela primeira instância, me permito de se utilizar a faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 3 do art.57 do Regimento Interno do CARF:

> *Art.57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:*
>
> *[...]*
>
> *Parágrafo 1º. A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.*
>
> *[...]*
>
> *2 A exigência do Parágrafo 1º. pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n. 329, 2017).*

Na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado. Portanto, **adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios fundamentos, cumprindo destacar que eventuais novas incursões trazidas no recurso voluntário serão oportunamente comentadas no presente voto.

A seguir o voto condutor, nesta parte do Acórdão, que transcrevo:

> ***Alegação de nulidade***

De acordo com a impugnação apresentada pela contribuinte Arabian Bread Pães e Doces Ltda., os autos de infração seriam nulos por insubsistência da prova emprestada e insuficiência do dever probatório de instrução.

Alega a impugnante que "a prova emprestada da ação cível no Rio Grande do Sul não foi submetida ao contraditório e à ampla defesa no processo originário, e também não poderão o ser neste expediente, já que os documentos que a instruíram e os trâmites do compartilhamento também não foram apresentados".

A prova emprestada a que se refere a impugnante consiste em informações extraídas pelo autuante de ação indenizatória ajuizada por ex-franqueados da rede Habib's em Porto Alegre, conforme se infere dos seguintes excertos do item 3.2 do termo de verificação fiscal:

*"As informações descritas nesse item foram extraídas de Petição Inicial de ação civil impetrada junto a 7ª Vara Cível do Foro Central da Comarca de Porto Alegre que comunicou à Procuradoria da Fazenda Nacional sobre o feito, através da "CARTA DE INTIMAÇÃO" de 13 de junho de 2013. Transcreve-se na sequência o trecho final do referido documento judicial: "*Diante da vasta documentação juntada aos autos e das denúncias referentes à sonegação fiscal operada pelo Grupo Habib's, empresa de grande notoriedade pública, determino a intimação da PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL e da PROCURADORIA GERAL DO ESTADO para que se manifestem, querendo, no presente feito no prazo de 20 dias.*"*

Em setembro/2011, os autores Abrão Antonio Sebe, Júlio Cezar Modesto, Wladimir Lovato Fragão e Joel Haddad e Fagundes adquiriram Máster Franquia Habib's do Rio Grande do Sul e oito restaurantes Habib's nesse Estado. Foram adquiridos, ainda, os direitos para operar por 10 anos uma cozinha central que abastece todas as franquias do RS e a gerenciar, supervisionar a operação dos restaurantes franqueados no Estado. (...)

(...)

*O problema enfrentado pelos adquirentes das franquias HABIB'S e que ensejou a propositura da ação civil em face da ALSARAIVA foi que "*Na execução destes contratos, os autores descobriram que para poder fazer parte do Sistema de Franquia Habib's deveriam compactuar com um esquema de sonegação fiscal que permeia toda a cadeia de industrialização e comercialização dos produtos Habib's. (..)*" (Item 5 da Petição Inicial – PI);*

(...)

(...) Fazem parte do referido processo: boletos, notas fiscais, cheques que comprovam os fatos mencionados. O referido processo civil transitou em julgado, em virtude de transação efetuada pelas partes. Concomitantemente foi aberto procedimento investigatório pelo Ministério Público de Minas Gerais, em virtude de recebimento de denúncia do ex-franqueado. A empresa inclusive impetrou Habeas Corpus no STJ (RHC 76937), com o intuito de trancar o procedimento investigatório criminal instaurado, que foi de maneira unânime negado.

(...)

Documento nato-digital

As informações acima elencadas encontram-se discriminadas no anexo "Processo Judicial Habib's". Diante dos fortes indícios de sonegação fiscal foi aberta fiscalização para apuração de valores devidos relativos aos tributos IRPJ, CSLL, PIS , COFINS e IRRF, relativos aos anos calendários de 2012 e 2013."

[...]

Chama a atenção o fato de a impugnante, mesmo tendo a oportunidade de apresentar na fase litigiosa deste processo administrativo suas eventuais razões e provas no intuito de contraditar os elementos que concretamente demonstram a ocorrência do subfaturamento, como as notas fiscais e os boletos bancários em questão, contentou-se em tão somente tentar desqualificar a denúncia, simplesmente alegando, sem nada provar, que o seu objetivo seria o de "de arranhar a imagem da rede e impingir uma negociação num ambiente mais favorável aos então obtusos interesses patrimoniais dos ex-franqueados gaúchos".

Como se vê, com relação a essas provas oriundas da ação judicial, não houve neste processo administrativo nenhum óbice ao exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório por parte da contribuinte autuada.

Não custa lembrar que a fase litigiosa do procedimento, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, só se instaura com a impugnação da exigência, de sorte que, antes disso, tem-se apenas um procedimento administrativo de natureza inquisitorial, razão pela qual não se lhe é aplicável o princípio do contraditório.

E o art. 9º do referido decreto, por sua vez, dispõe que é dever do autuante trazer aos autos todos elementos de prova que julgar indispensáveis à comprovação do ilícito, donde se infere que, ao revés do que defende a impugnante, nada há de irregular em não se juntar a este processo administrativo a íntegra da ação cível, uma vez que esta alcança também outros fatos e provas que não se relacionam direta e especificamente com a contribuinte autuada. Inexiste, por óbvio, obrigatoriedade de juntada de elementos que o autuante considerou prescindíveis para fins de comprovação das infrações apuradas.

Assim, é de todo descabido o entendimento esposado pela impugnante de que isso configuraria "gravíssima falta de instrução da exigência e do próprio processo administrativo" ou mesmo afronta ao princípio da ampla defesa e do contraditório, mormente quando se verifica que a contribuinte, mediante a apresentação da impugnação que ora se aprecia, não deixou de se valer do direito que lhe é garantido de contestar as imputações fiscais, indicando os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas por ela possuídas.

Tampouco há como acolher a alegação de que houve desrespeito ao art. 198, § 2º, do CTN, segundo o qual o intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado. É que o acesso da Fazenda Pública aos documentos da ação judicial se deu em razão de iniciativa do próprio Poder Judiciário, mediante "Carta de Intimação" de 13 junho de 2013, conforme relatado pelo autuante em excerto do termo de verificação fiscal mais acima reproduzido.

Documento nato-digital

Convém frisar que o art. 369 da Lei nº 13.105, de 2015, chancela o emprego de todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, para provar a verdade dos fatos. E, segundo o art. 24 do Decreto nº 7.574, de 2011, são hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito.

Destarte, ao contrário do que sugere a impugnante, não se pode negar valor probante à prova emprestada da ação cível, uma vez que coligida com a devida chancela judicial e mediante a garantia do contraditório.

Ressalte-se que a pertinência ou não da alegação de ausência de provas das infrações apuradas e dos vínculos de responsabilidade solidária é questão de fundo, devendo ser analisada apenas quando do enfrentamento do mérito.

Cumpre, pois, rejeitar a alegação de nulidade em questão.

Comentários deste Relator - CARF:

A autoridade fiscal, em seu Termo de Verificação Fiscal, destaca, dentre as várias situações/informações elencadas na ação judicial e tidas como de possíveis irregularidades, aquelas que seriam objeto de investigação fiscal, não tendo se valido de **provas** oriundas daquela ação na confecção do lançamento tributário, ora contestado, ou seja, a autoridade fiscal desempenhou uma atividade fiscalizatória autônoma e independente, chegando aos seus próprios resultados e conclusões, que serão, oportunamente apresentadas no presente voto.

Não vejo, portanto, a nulidade aventada do auto de infração.

DO MÉRITO

Começo transcrevendo excertos do julgado da decisão recorrida, em relação aos **5** (cinco) itens apresentados no **TVF**, que motivaram o **arbitramento** de lucro e sua base de cálculo.

Mérito

Alegações relativas ao arbitramento do lucro

Em sua peça impugnatória, a contribuinte Arabian Bread Pães e Doces Ltda. alega ter havido "inconsistente, incoerente, imotivado e arbitrário arbitramento, utilizado com indevida finalidade punitiva e com vícios na metodologia e na base de cálculo adotada".

Todavia, o arbitramento do lucro levado a efeito pelo autuante encontra-se devidamente fundamentado nos arts. 530, II, e 535, VI e § 5º, do RIR de 1999, abaixo reproduzidos:

"Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

Documento nato-digital

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes 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;

(...)

Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51):

(...)

VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

(...)

§5º Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos incisos V a VIII, o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, §2º).”

Com efeito, conforme relatado pelo autuante, a "análise contábil da escrituração da fiscalizada revelou evidentes indícios de fraude, bem como apresentou vícios, erros e deficiências que a tornaram imprestáveis para identificar a efetiva movimentação financeira, bem como determinar seu lucro Real."

As constatações fiscais que motivaram o arbitramento foram detalhadas em cinco tópicos do termo de verificação fiscal (5.1, 5.2, 5.3, 5.4 e 5.5).

No tópico 5.1, o autuante aponta divergências "entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários".

Inicialmente, o autuante chama a atenção para a diferença existente entre o saldo inicial da conta contábil "Bco. Itaú S/A." (R$ 1.102.017,92) e o saldo confirmado nos extratos bancários das contas mantidas pela contribuinte em tal instituição (R$ 110.176,86):

“Segue informação extraída do balancete contábil, com dados do Disponível (Caixa + bancos) da empresa, relativos aos anos de 2012 e 2013.”

Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
110101000011004	C.A.I.X.A	A	55.526,73	D	150.467.055,83	149.980.550,80	542.031,76	D
110206000011018	BCO. ITAU S/A.	A	1.102.017,92	D	109.197.802,71	110.145.497,80	154.322,83	D
Total Disponível			1.157.544,65	D	259.664.858,54	260.126.048,60	696.354,59	D

“Segue informação extraída dos extratos bancários obtidos do Banco Itaú, autorizados pela fiscalizada através de documento escrito, que segue anexo (Saldo inicial 2012 – Saldo Final 2013)”

Documento nato-digital

bc	ag	CC	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
341	8148	15723	21.079,34	C	27.242.804,47	27.268.649,36	46.924,23	C
341	8148	15772	89.097,52	C	156.527.867,62	156.575.889,65	137.119,55	C
total			110.176,86	C	183.770.672,09	183.844.539,01	184.043,78	C

"Preliminarmente, cumpre salientar a divergência entre os saldos iniciais e finais, quando confrontamos a contabilidade versus os extratos bancários. A diferença entre os saldos iniciais do ano de 2012 é de mais de R$ 1.000.000,00, o que sugere erro no balanço contábil."

A impugnante, por sua vez, alega que o autuante deixou de considerar uma aplicação financeira, o que, segundo ela, explicaria a divergência em questão:

"Ocorre que, analisando-se o extrato do Banco Itaú, constata-se que o saldo final em 31/12/2013 correspondia aos R$ 137.119,55 ***(a)****,* ***mais um saldo em aplicação de R$ 17.203,28 (b), VALORES ESSES QUE, SOMADOS, CORRESPONDEM EXATAMENTE AO MONTANTE CONTABILIZADO DE R$ 154.322,83 (A+B)****. Veja-se o extrato:*

(...)

Portanto, uma conciliação entre a "conta bco. Itaú" com o respectivo extrato não apresenta divergência, o que teria sido esclarecido e demonstrado caso a Impugnante tivesse sido intimada durante a fiscalização."

Ora, mesmo que se considere a aplicação financeira invocada pela impugnante, no montante de R$ 17.203,28, ainda assim restaria uma diferença não justificada, de R$ 46.924,23, entre o novo saldo final apurado a partir dos extratos bancários (R$ 201.247,06) e o saldo final registrado na contabilidade (R$ 154.322,83). Mais grave ainda é que a impugnante nada comenta acerca da significativa diferença existente entre o saldo inicial da conta contábil "Bco. Itaú S/A." (R$ 1.102.017,92) e o saldo confirmado nos extratos bancários das contas mantidas pela contribuinte em tal instituição (R$ 110.176,86). É fácil perceber, pois, que a impugnante não logrou descaracterizar a inconsistência em questão.

Comentário do Relator - CARF

No recurso voluntário, a Recorrente aduz:

Sobre esse aspecto, o acórdão recorrido alega que a Recorrente "nada comenta sobre a significativa diferença existente entre o saldo inicial da conta contábil "Bco Itaí AS" (R$ 1.102.017,92) e o saldo confirmado nos extratos."

Ora, em primeiro lugar, para se avaliar e conciliar o saldo inicial de 2012, seria necessário revisitar os lançamentos e os eventos de 2011, período não abrangido pela fiscalização.

Em segundo lugar, verifica-se que o saldo inicial contábil escriturado foi maior do que o bancário, indicando, conforme constatou o próprio TVF, "erro de balanço".

Documento nato-digital

Se seria necessário "revisitar" o ano de 2011 para apresentar sua versão do saldo contábil inicial de 2012, que assim procedesse, mas nada foi feito e permaneceu a diferença apontada.

Sim, mencionou-se no TVF que se poderia tratar de um erro de balanço, que permaneceu assim mesmo, sem explicação, o *erro*.

Retornando ao voto condutor da DRJ:

> *Ainda no tópico 5.1 do termo de verificação fiscal, o autuante menciona "inconsistências graves relativas a movimentação a débito e crédito nos anos fiscalizados, 2012 e 2013":*
>
> *"Dos valores creditados nos extratos bancários da fiscalizada (R$ 183.844.539,01), fez-se a distinção segundo a natureza dos mesmos para facilitar a análise.*
>
> *a) Sem efeito fiscal:*
>
> *R$ 58.251.323,74 são oriundos de resgate de aplicações financeiras;*
>
> *R$ 2.749.867,79 referem-se a transferências de mesma titularidade;*
>
> *R$ 352.266,85 são relativos a estornos e devoluções;*
>
> *Assim temos que R$ 61.380.455,40 em tese não possuem efeito fiscal.*
>
> *b) Transferências de terceiros (com efeito fiscal):*
>
> *R$ 72.572.538,88 são oriundos de TED/DOC de terceiros*
>
> *R$ 40.180.279,95 são oriundos de recebimentos de boletos*
>
> *R$ 7.497.630,46 são relativos a depósitos feitos em espécie*
>
> *R$ 2.240.631,34 são relativos a depósitos feitos em cheque.*
>
> *Assim temos que R$ 122.491.080,63 se refere a valores recebidos de terceiros, acima determinados.*
>
> *(...)*
>
> *Portanto, verifica-se que não foram lançados na conta contábil "Bancos" diversos valores que constam em seus extratos bancários, valores estes inclusive com efeito fiscal.*
>
> *Essa conclusão é de fácil constatação, pois no balancete contábil verifica-se que a movimentação a débito nos anos de 2012 e 2013 é de R$ 109.197.802,71, portanto menor do que os valores que em tese têm efeito fiscal oriundos dos seus extratos bancários (R$ 122.491.080,63)."*
>
> *A impugnante, em relação a esse ponto, alega que o autuante não levou em consideração a conta caixa, que "reconhecidamente continha fluxos financeiros em dinheiro e também fluxos bancários", ressaltando o fato de que o próprio termo de verificação fiscal indica que "R$ 7.497.630,46 são relativos a depósitos feitos em espécie", e que "houve débitos na conta caixa, creditados*

Documento nato-digital

contra a receita bruta (portanto levados ao resultado), no montante correspondente a R$ 132,2 milhões".

Quanto aos depósitos no montante de R$ 7.497.630,46, cumpre ponderar que, diferentemente do que sugere a impugnante, qualquer valor creditado nas contas bancarias da autuada, independentemente de se tratar de depósito em espécie ou não, deveria ter sido regularmente escriturado em sua contabilidade, ou seja, mediante lançamento a débito da conta contábil "Bco. Itaú S/A.".

Já no que diz respeito aos débitos na conta caixa que somam R$ 132,2 milhões, faz-se mister reproduzir o seguinte excerto do termo de verificação fiscal em que o autuante a eles se refere:

*"Assim, **contabilmente** a empresa recebe valores relativos a suas vendas, empréstimos e outros pela conta caixa e depois deposita parte desses valores na conta bancos, conforme abaixo se verifica:*

Tipo	Conta a credito	Debitado no Caixa	Creditado no Caixa	Conta a debito	Tipo
Resultado	Receita Bruta	R$ 132,2 milhões	R$ 107,2 milhões	Banco Itaú	Ativo
Passivo	Empréstimos	R$ 9,5 milhões	R$ 13,3 milhões	Empréstimos	Passivo
Ativo	Banco Itaú	R$ 8 milhões	R$ 5,5 milhões	Fornecedores	Passivo
			R$ 3,4 milhões	Despesas com pessoal	Resultado

*"A tabela acima representa as movimentações mais relevantes da conta caixa ao longo do período fiscalizado, assim R$ 132,2 milhões foram debitados a conta Caixa e creditados na conta Receita Bruta (ingresso de recursos no caixa). Da mesma forma, **contabilmente**, R$ 107,2 milhões foram creditados da conta caixa e debitados na conta bancos (depósitos em espécie na conta Bancos).*

*Por outro lado, quando se analisa os **extratos bancários** (conforme se fez no item 5.1) verifica-se que na **realidade** os ingressos de receita foram efetuados nas contas bancárias. Do mesmo modo verifica-se há poucos valores depositados em dinheiro nas contas bancárias de titularidade da fiscalizada.*

O efeito dessa confusão de lançamentos que a empresa propositalmente realiza é diminuir seu lucro contábil, através da liquidação fictícia de obrigações."

Da leitura do excerto acima depreende-se que a impugnante escriturou na contábil "Bco. Itaú S/A." apenas uma parcela dos valores das receitas que ingressaram em suas contas bancárias mantidas em tal instituição financeira (de um total de R$ 132,2 milhões, apenas R$ 107,2 milhões foram debitados nessa conta contábil). Assim sendo, ainda que os 132,2 milhões de receitas tenham sido levados a conta de resultado, o não registro do ingresso desses recursos na conta contábil "Bco. Itaú S/A.", só vem a confirmar a constatação fiscal descrita no item 5.1 do termo de verificação fiscal, qual seja: "Divergência entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários".

Comentário do Relator - CARF

No recurso voluntário, a Recorrente aduz:

> *Sobre a questão, o acórdão aduz que "ainda que os R$ 132,2 mm de receitas tendo sido levantados a conta de resultado, o não registro do ingresso desses recursos na conta contábil "Bco. Itaú SA" só vem a confirmar a constatação fiscal…"*
>
> *Não obstante, ao contrário do que afirma o v. acórdão, o máximo que se extrai dessa alegada divergência, integralmente levada à tributação, é que pode ter havido discordâncias ou erros na forma dos lançamentos contábeis, ao se misturar a conta caixa com a conta banco, o que passa longe de uma imprestabilidade para fins de arbitramento.*

Bem, evidentemente que erros aconteceram, agora não se sabe *como* aconteceram, pelo menos a Fiscalização ficou sem saber, apesar das solicitações de esclarecimentos e, ainda, foram, não apenas este erro, mas uma série de distorções contábeis, já apontadas no TVF e comentadas pela decisão de piso.

Retornando ao voto condutor da DRJ:

> *Cabe ainda registrar que, nesse mesmo item 5.1, o autuante apresenta dezenas de exemplos de lançamentos contábeis a débito da conta caixa e a crédito da conta bancos que não encontram nenhum amparo nos extratos bancários (fls. 445/450), tudo a fim de demonstrar "como é falha a conciliação bancária versus contábil". Os valores de tais lançamentos alcançam a quantia de R$ 7.618.230,55.*

Comentários Relator CARF:

No sentido de demonstrar a fragilidade da escrituração contábil e ocultamento da verdadeira natureza dos registros, a autoridade autuante trouxe um emblemático (para a Recorrente) exemplo de como eram feitos os lançamentos contábeis de **compras** e sua contrapartida, evidenciando a deliberada incorreção dos registros contábeis.

Tomando-se o registro de um saque no banco (em dinheiro) em 20/05/2013, a fiscalizada contabiliza a sua entrada no Caixa (débito), de onde se depreende que deveria se ter uma identidade entre os valores envolvidos e o seu histórico contábil, mas não foi isso que se constatou. De se mostrar.

Conforme consta no **TVF**, fls.14 a :

Lançamento contábil conta caixa

Data	Conta	D/C	Débitos	Histórico
20/05/2013	C.A.I.X.A	D	577.008,91	SAQUE CONFORME EXTRATO.

> *Na planilha abaixo constam as saídas de dinheiro discriminadas nos extratos bancários nas contas 15723 e 17722 nesse dia:*

Documento nato-digital

Descrição do Tipo do Lançamento	Dia	Valor da Transação
Devolução de cheque depositado Total	20/05/2013	4.990,00
Pagamento fornecedores Total	20/05/2013	407.995,29
Pagamento salário Total	20/05/2013	248.843,00
Tarifas Total	20/05/2013	80,97
Transferência interbancária (DOC, TED) Total	20/05/2013	4.556,24
Total Geral		666.465,50

Simplesmente esse lançamento contábil não condiz com a realidade. Os valores dos extratos não sugerem nenhum saque em dinheiro. Conforme consta na Petição Inicial do processo Judicial em que a fiscalizada é ré (item 3.2), a mesma lança cheques contra a conta caixa o que dificulta/impossibilita a correta conciliação da conta contábil. De qualquer forma, se levarmos em conta os cheques emitidos pela fiscalizada e descontados na boca do caixa para pagamento de fornecedores, também não temos êxito na conciliação.

Assim como o exemplo supracitado, há vários outros lançamentos com o mesmo histórico contábil que não encontram amparo nos extratos bancários. Sequem exemplos:

Data	Conta	D/C	Débitos	Histórico
20/05/2013	C.A.I.X.A	D	577.008,91	SAQUE CONFORME EXTRATO.
09/05/2013	C.A.I.X.A	D	493.524,04	SAQUE CONFORME EXTRATO.
16/05/2013	C.A.I.X.A	D	305.058,80	SAQUE CONFORME EXTRATO.
23/05/2013	C.A.I.X.A	D	207.363,29	SAQUE CONFORME EXTRATO.
21/05/2013	C.A.I.X.A	D	205.665,64	SAQUE CONFORME EXTRATO.
14/05/2013	C.A.I.X.A	D	187.676,83	SAQUE CONFORME EXTRATO.
13/05/2013	C.A.I.X.A	D	186.372,11	SAQUE CONFORME EXTRATO.
31/05/2013	C.A.I.X.A	D	166.788,60	SAQUE CONFORME EXTRATO.
05/04/2013	C.A.I.X.A	D	78.400,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
19/11/2012	C.A.I.X.A	D	74.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
02/01/2013	C.A.I.X.A	D	72.250,00	SAQUE CONF. EXTRATO
19/11/2012	C.A.I.X.A	D	63.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.

Documento nato-digital

19/11/2012	C.A.I.X.A	D	61.500,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
19/11/2012	C.A.I.X.A	D	61.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
30/07/2012	C.A.I.X.A	D	60.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
22/10/2012	C.A.I.X.A	D	58.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
03/12/2012	C.A.I.X.A	D	56.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
10/12/2012	C.A.I.X.A	D	55.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
10/12/2012	C.A.I.X.A	D	55.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
05/03/2012	C.A.I.X.A	D	52.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/08/2012	C.A.I.X.A	D	50.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
09/08/2012	C.A.I.X.A	D	50.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
01/08/2012	C.A.I.X.A	D	50.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
18/07/2012	C.A.I.X.A	D	50.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
12/07/2012	C.A.I.X.A	D	50.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/12/2012	C.A.I.X.A	D	49.900,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
22/11/2012	C.A.I.X.A	D	49.900,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
18/10/2012	C.A.I.X.A	D	49.900,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/08/2012	C.A.I.X.A	D	49.500,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
18/03/2013	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
19/02/2013	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
15/02/2013	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
30/01/2013	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/01/2013	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
03/01/2013	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/12/2012	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
31/10/2012	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
29/10/2012	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
03/10/2012	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
26/07/2012	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
06/07/2012	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
04/07/2012	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.

Documento nato-digital

13/04/2012	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
13/04/2012	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
18/01/2012	C.A.I.X.A	D	49.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
05/11/2012	C.A.I.X.A	D	48.500,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
05/11/2012	C.A.I.X.A	D	48.500,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/01/2013	C.A.I.X.A	D	48.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/10/2012	C.A.I.X.A	D	47.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
28/09/2012	C.A.I.X.A	D	47.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/04/2013	C.A.I.X.A	D	46.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
01/04/2013	C.A.I.X.A	D	46.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/12/2012	C.A.I.X.A	D	46.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
26/10/2012	C.A.I.X.A	D	45.000,90	SAQUE CONFORME EXTRATO.
23/12/2013	C.A.I.X.A	D	45.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
01/04/2013	C.A.I.X.A	D	45.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
25/01/2013	C.A.I.X.A	D	45.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
03/01/2013	C.A.I.X.A	D	45.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/12/2012	C.A.I.X.A	D	45.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
18/01/2012	C.A.I.X.A	D	45.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/12/2012	C.A.I.X.A	D	44.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
07/12/2012	C.A.I.X.A	D	44.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
16/04/2012	C.A.I.X.A	D	44.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
28/03/2012	C.A.I.X.A	D	44.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
18/01/2012	C.A.I.X.A	D	44.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
15/03/2013	C.A.I.X.A	D	43.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
25/01/2013	C.A.I.X.A	D	43.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
18/01/2013	C.A.I.X.A	D	43.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
31/10/2012	C.A.I.X.A	D	43.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
18/10/2012	C.A.I.X.A	D	43.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
13/04/2012	C.A.I.X.A	D	43.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
13/04/2012	C.A.I.X.A	D	43.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.

Documento nato-digital

28/03/2012	C.A.I.X.A	D	43.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
05/02/2013	C.A.I.X.A	D	42.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/12/2012	C.A.I.X.A	D	42.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
09/04/2012	C.A.I.X.A	D	42.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
25/01/2013	C.A.I.X.A	D	41.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/10/2012	C.A.I.X.A	D	41.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/07/2012	C.A.I.X.A	D	41.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
18/04/2012	C.A.I.X.A	D	40.500,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
18/03/2013	C.A.I.X.A	D	40.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/08/2012	C.A.I.X.A	D	40.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/07/2012	C.A.I.X.A	D	40.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
29/05/2012	C.A.I.X.A	D	40.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
24/05/2012	C.A.I.X.A	D	40.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
10/04/2012	C.A.I.X.A	D	40.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
28/03/2012	C.A.I.X.A	D	40.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
26/03/2012	C.A.I.X.A	D	40.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
19/03/2012	C.A.I.X.A	D	40.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
15/02/2012	C.A.I.X.A	D	40.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
16/01/2012	C.A.I.X.A	D	40.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
15/02/2012	C.A.I.X.A	D	38.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
18/03/2013	C.A.I.X.A	D	37.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
27/12/2012	C.A.I.X.A	D	36.800,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
10/04/2012	C.A.I.X.A	D	36.500,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
10/04/2012	C.A.I.X.A	D	36.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
01/07/2013	C.A.I.X.A	D	35.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/07/2012	C.A.I.X.A	D	35.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
16/01/2012	C.A.I.X.A	D	35.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
16/01/2012	C.A.I.X.A	D	35.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
08/02/2013	C.A.I.X.A	D	34.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
29/01/2013	C.A.I.X.A	D	34.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.

Documento nato-digital

04/07/2012	C.A.I.X.A	D	34.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
06/03/2012	C.A.I.X.A	D	34.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
12/04/2012	C.A.I.X.A	D	33.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
26/03/2012	C.A.I.X.A	D	33.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
01/02/2013	C.A.I.X.A	D	32.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
28/05/2012	C.A.I.X.A	D	31.500,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
01/02/2013	C.A.I.X.A	D	31.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
07/02/2012	C.A.I.X.A	D	31.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
27/01/2012	C.A.I.X.A	D	31.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
27/01/2012	C.A.I.X.A	D	31.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
27/02/2012	C.A.I.X.A	D	30.971,13	SAQUE CONFORME EXTRATO.
28/12/2012	C.A.I.X.A	D	30.400,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
02/01/2013	C.A.I.X.A	D	30.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
31/10/2012	C.A.I.X.A	D	30.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
23/02/2012	C.A.I.X.A	D	30.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
22/02/2012	C.A.I.X.A	D	30.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
06/02/2012	C.A.I.X.A	D	30.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
06/02/2012	C.A.I.X.A	D	29.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
21/10/2013	C.A.I.X.A	D	28.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/04/2013	C.A.I.X.A	D	28.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/04/2012	C.A.I.X.A	D	28.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
09/02/2012	C.A.I.X.A	D	27.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
02/01/2013	C.A.I.X.A	D	26.500,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
21/10/2013	C.A.I.X.A	D	26.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
11/01/2012	C.A.I.X.A	D	26.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
26/12/2013	C.A.I.X.A	D	25.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
17/04/2013	C.A.I.X.A	D	25.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
22/02/2012	C.A.I.X.A	D	24.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
22/04/2013	C.A.I.X.A	D	22.050,30	SAQUE CONFORME EXTRATO.
11/01/2012	C.A.I.X.A	D	22.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
16/01/2013	C.A.I.X.A	D	21.200,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
13/08/2012	C.A.I.X.A	D	21.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
08/08/2012	C.A.I.X.A	D	20.000,00	SAQUE CONFORME EXTRATO.
	Total		7.618.230,55	

Retornando ao voto condutor da DRJ:

Acerca dessas últimas divergências, a impugnante simplesmente alega que "são repetidas questões sobre a conta caixa, não havendo como compará-la, pura e simplesmente, com os movimentos bancários, sem que necessariamente houvesse um trabalho de aprofundamento e recomposição, o que não foi sequer sugerido pelo fiscal".

Entretanto, com relação ao trabalho fiscal de análise da escrituração contábil da contribuinte, a verdade é que, como já visto, o autuante demonstrou a contento a existência não só de saldos iniciais e finais na conta bancos sem

qualquer sustentação nos extratos bancários do período fiscalizado, mas também de inúmeros lançamentos a crédito e a débito nessa mesma conta que também não condizem com os dados contidos nos referidos extratos.

Evidentemente, a injustificável "confusão de lançamentos" constatada pelo autuante não é passível de ser sanada com uma mera recomposição da conta caixa, tal qual sustenta a impugnante. Não se trata aqui de dúvidas pontuais, mas sim de um conjunto contundente de inconsistências que tornam a escrituração da contribuinte absolutamente imprestável para identificar a sua efetiva movimentação financeira, o que (ainda que se se abstraísse dos demais motivos expostos nos itens 5.2, 5.3, 5.4 e 5.5 do termo de verificação fiscal) já seria, por si só, razão suficiente para legitimar o emprego do arbitramento, exatamente como dispõe o 530, II, a, do RIR de 1999.

Entendo correto o procedimento fiscal, ratificada pela decisão recorrida, portanto, neste item nego provimento ao recurso.

Retornando ao voto condutor da DRJ:

Já no tópico 5.2 do termo de verificação fiscal, o autuante relata a apuração de "empréstimos e respectivos pagamentos não comprovados".

O autuante constatou que o "saldo inicial total do passivo da fiscalizada em 01/01/2012 era de R$ 22.228.092,38. Destes R$ 16.060.000,00 referem-se, em tese, a obrigações da empresa contabilizadas na conta 'Financiamentos a Curto Prazo'."

E, após destacar os lançamentos mais relevantes envolvendo essa conta contábil durante o período fiscalizado (vide tabela a fls. 450/451), ele conclui que "tais lançamentos na realidade são ajustes contábeis com o intuito de 'mascarar' o estouro de caixa":

"Como pode-se perceber, são supostos recebimentos e pagamentos de valores efetuados contra a conta CAIXA. Assim, foram supostamente emprestados à empresa R$ 8.550.000,00 (lançamentos a débito na conta caixa e a crédito na financiamentos a curto prazo) e foram supostamente pagos pela empresa R$ 8.720.000,00 (lançamentos a débito na financiamento a curto prazo e crédito na conta caixa).

A empresa foi intimada em 15/07/2016 e reintimada em 20/09/2016 a esclarecer e apresentar documentação respectiva sobre o saldo inicial volumoso (R$ 16.060.000,00) e os lançamentos que ocorreram ao longo do período fiscalizado, bem como esclarecer a origem desses valores, o beneficiário dos pagamentos, etc. Não o fez, limitou-se a responder em 05/08/2016 e 14/10/2016 que:

- Em relação ao saldo inicial, este refere-se a movimentos ocorridos em anos anteriores e sobre estes não há efeito tributário no ano fiscalizado.

- Em relação aos lançamentos, estes estão regularmente contabilizados e informa que a conta caixa contempla fluxos financeiros em dinheiro e também fluxos bancários.

Documento nato-digital

Conforme se verifica mais uma vez, o contribuinte nada diz. Não informa, embora intimado e reintimado, a quem emprestou o dinheiro, a quem foi pago, como se deu o pagamento, juros, IOF, contrato, etc., não informa nada.

Analisando-se os extratos bancários da empresa não foram encontrados valores condizentes com os montantes movimentados na conta Caixa a título de financiamento de Curto Prazo."

Acerca dos empréstimos em questão, a impugnante alega que "se referem à financiamentos FINAME (linha de crédito oferecida pelo BNDES), obtidos junto ao Banco Itaú, conforme contratos anexos (doc. 02), possuindo fluxos financeiros regulares, sequer analisados pela autoridade fazendária".

Pois bem, analisando-se a documentação apresentada (cédulas de crédito bancário e planilhas de pagamentos), verifica-se que a impugnante contratou junto ao credor ltaú Unibanco S.A. operações de crédito com recursos originados de repasses da Agência Especial de Financiamento Industrial (Finame).

*Entretanto, de acordo com o que consta das respectivas cédulas de credito bancário anexadas a fls. 570/573 e 576/579, a contratação dessas operações só veio a ocorrer em 21/02/2013, ou seja, em data bem posterior à data em que se verificou o aludido saldo inicial de **R$ 16.060.000,00 na conta "Financiamentos a Curto Prazo" (01/01/2012)**, razão pela qual tais operações jamais poderiam justificar a escrituração dessa obrigação.*

Comentário do Relator - CARF

No recurso voluntário, a Recorrente aduz:

O acórdão recorrido, todavia, procura desqualificar os empréstimos FINAME, alegando que não comprovariam o saldo inicial de R$ 16 mm na conta contábil 20109, sendo sua finalidade, em verdade foi comprovar a substância e subsistência dos lançamentos contábeis da referida conta 20109. Ou seja, o acórdão procura inverter os papéis, na medida em que, ao contrário, FINAMEs comprovam a improcedência e superficialidade das acusações fiscais objeto do item 5.2.

Percebe-se, nesses termos, que o doc. 02 da impugnação (contratos FINAMEs), se reportam exatamente aos períodos de 2012 a 2013, abrangendo os lançamentos contábeis questionados no TVF (fls. 450).

Em resumo, não se está dizendo que o saldo inicial da conta 20109 está suportado por esses FINAMEs, mais sim que tais contratos suportam os lançamentos questionados e infirmados no TVF.

Bem, mais uma argumentação que se pretenda ser nova, dirigida ao acórdão recorrido, mas já tratada na decisão de piso, quando verificou que o próprio documento trazido na impugnação revela que os eventuais créditos bancários de Finame foram abertos a partir de **2013** (fls. 570/573 e 576/579).

E assim foi conduzindo a Recorrente, dando roupagens diferentes ao mesmo assunto já devidamente tratado na decisão recorrida.

Documento nato-digital

Retornando ao voto condutor da DRJ:

> *Aliás, pode-se afirmar que os recursos desses financiamentos nem mesmo chegaram a ser entregues à contribuinte autuada, uma vez que, de acordo com o que consta das citadas cédulas de crédito bancário, eles seriam transferidos diretamente às vendedoras dos bens nelas indicados. Logo, tais documentos também não se mostram aptos a sustentar nenhuma parcela dos débitos lançados na conta caixa que foram objeto de questionamento pelo autuante (total de R$ 8.550.000,00).*
>
> *Já no que diz respeito aos valores lançados a crédito da conta caixa e que também foram questionados pelo autuante (total de R$ 8.720.000,00), cabe observar que as planilhas de pagamentos anexadas a fls. 574/575 e 580/585 discriminam as diversas parcelas que teriam sido quitadas pela contribuinte. Contudo, os valores ali indicados não encontram nenhuma correspondência, nem em valores, nem em datas, com os referidos créditos lançados na conta caixa.*
>
> *A propósito, conforme bem ressaltou o autuante, chama a atenção que "tais lançamentos de recebimento/pagamento desses supostos empréstimos são feitos no último dia de cada mês".*
>
> *Ora, não há dúvida de que essa prática da contribuinte de não registrar diariamente os fatos contábeis, mas apenas no último dia de cada mês, e ainda com históricos lacônicos (vide tabela a fls. 450/451), realmente compromete não só a credibilidade dos registros da conta caixa, mas a de toda a escrituração contábil, de modo a inviabilizar a sua correta auditagem, o que só vem a reforçar mais uma vez a* ***conclusão pela flagrante imprestabilidade da escrituração para fins de determinar o lucro real****, impondo-se assim a inevitável tributação com base no lucro arbitrado.*

Entendo correto o procedimento fiscal, ratificada pela decisão recorrida, portanto, neste item nego provimento ao recurso.

Retornando ao voto condutor da DRJ

> ***Prosseguindo, no tópico 5.3 do termo de verificação fiscal, o autuante relata a apuração de "pagamentos de obrigações pela conta caixa sem comprovação documental".***
>
> *O autuante relaciona, em tabela a fls. 452/459, diversas notas fiscais emitidas no período fiscalizado por uma das maiores fornecedoras da contribuinte, a MH Comércio de Papel Ltda - ME, sendo todas elas relativas a fornecimento de embalagens plásticas para sorvetes de 2 litros, perfazendo um valor total de vendas de R$ 8.846.512,00.*
>
> *Mas, conforme demonstrado pelo autuante, a contribuinte "não consegue comprovar de forma contundente a liquidação desses valores faturados pela MH em contrapartida a conta CAIXA":*
>
> *"Através do Termo de 20/09/2016, a empresa foi intimada a apresentar os respectivos lançamentos de contabilização e pagamento dos valores faturados, bem como identificar a forma como foi feito o pagamento, o beneficiário, o*

Documento nato-digital

valor e data da transferência. Além de apresentar toda a documentação comprobatória desses pagamentos.

Em 14/10/2016, a empresa, através de resposta escrita, apresenta apenas a relação das notas fiscais (não foi solicitado, pois são disponíveis eletronicamente ao Fisco), bem como supostos recibos de pagamentos e afirma que tais valores foram liquidados em contrapartida a conta CAIXA.

Estes supostos recibos não identificam quem os assina, são meros rabiscos que nada provam, conforme anexo intitulado Recibos MH. Os pagamentos desses valores, segundo a empresa, foram efetuados na conta Caixa. Saliento o fato que são R$ 8.846.512,00 ao longo dos anos de 2012 e 2013.

Foi novamente reintimada em 22/11/2016 e 03/01/2017 a esclarecer os fatos, uma vez mais a fiscalizada se nega a identificar a quem fez esses supostos pagamentos, bem como se deu sua liquidação. Também não apresentou os lançamentos respectivos. Ou seja, quer fazer crer que pagou, não se sabe como, nem para quem.

Abriu-se diligência fiscal na empresa MH Comercial Ltda., mas a mesma não foi encontrada em seu domicilio fiscal, como também não foram encontrados seus respectivos sócios. Em consulta aos sistemas informatizados da RFB verifica-se que a movimentação financeira da MH Comercial Ltda. é irrisória quando comparada a emissão de notas contra a fiscalizada, ou seja, o valor supostamente pago pela fiscalizada de mais de 8 milhões de reais não foram depositados nas contas bancárias da fornecedora. Segue anexo intitulado "AR devolvido MH", que comprova os fatos acima narrados."

Em sua impugnação, invocando a conciliação contábil por ela apresentada a fls. 146, a contribuinte insiste na afirmação de que "os lançamentos estão todos demonstrados e evidenciados na contabilidade, assim como os pagamentos foram individualizadamente identificados, suas respectivas datas e valores."

Entretanto, conforme exemplificado pelos lançamentos na conta caixa relativos às compras ocorridas no mês de janeiro de 2012 bem como pelos dados da conciliação elaborada pela própria contribuinte relativamente a esse mesmo mês (vide imagens abaixo), verifica-se que os pagamentos das notas fiscais foram lançados contra o caixa de forma consolidada, de modo a não permitir a identificação das datas e efetivos valores pagos relativamente a cada uma delas, muito menos precisar quem seriam os seus reais beneficiários. Tampouco ficou esclarecido se os pagamentos se deram em espécie ou por intermédio de instituições financeiras.

Documento nato-digital

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Créditos	Histórico
31/01/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	700.554,15	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.
31/01/2012	110101000011004	C.A.I.X.A	C	63.249,17	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.

MÊS	Nota	Entradas	Lçto. Contábil	Valor do Lçto.
jan/12	215,221,226,227,231,232,233,234,237, 238,241,242,243,244,247,248,252,253, 254,255,258,259,262	818.938,00	8516	981.439,81

A impugnante ainda reitera o argumento de que haveria "fluxos em dinheiro e também bancários na conta caixa". E, com relação à constatação fiscal de que não foram efetuados depósitos nas contas bancárias da MH Comércio de Papel Ltda - ME, ela apenas alega que não teve acesso às declarações e movimentações bancárias desta fornecedora.

Mas a análise de tudo o que consta dos autos deixa claro que, em nenhum momento, seja no curso da ação fiscal, seja na presente fase litigiosa, a contribuinte se dignou em apresentar algum documento que comprovasse a efetiva existência de movimentações bancárias relacionadas a tais pagamentos.

De outra parte, justamente por sua precariedade já evidenciada no excerto acima reproduzido do termo de verificação fiscal, os recibos anexados a fls. 401, 404 e 407 não se prestam de modo algum a esclarecer a quem e o modo pelo qual se efetuaram tais pagamentos.

Como se vê, além de os aludidos lançamentos contábeis não estarem lastreados em documentos hábeis e idôneos, eles ainda foram efetuados em partidas mensais, sem o devido detalhamentos dos fatos, o que evidencia o acerto da tese fiscal de imprestabilidade da escrituração.

A corroborar tal entendimento, tem-se o disposto no art. 258, § 1º, do RIR de 1999, segundo o qual se admite a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação, o que não ocorreu no presente caso.

Especificamente no que diz respeito às notas fiscais emitidas pela MH Comércio de Papel Ltda - ME, cumpre ainda notar que, ao revés do que sugere a impugnante, o autuante não chegou à conclusão categórica de que as compras são inexistentes, mas apenas asseverou que nem a escrituração contábil da contribuinte, nem as respostas às intimações que esta lhe apresentou, foram aptas a esclarecer e detalhar os respectivos pagamentos. Aliás, conforme observou o autuante, "a maioria (80%) do faturamento diz respeito a fabricação e venda de sorvetes". Logo, não há como excluir do cálculo do lucro arbitrado as compras de embalagens para sorvetes formalizadas nas notas fiscais em comento.

Documento nato-digital

Como já destacado, o recurso voluntário não inova em relação ao que apresentou na impugnação.

Entendo correto o procedimento fiscal, ratificado pela decisão recorrida, e que não merece reparos, cujos argumentos adoto como razão de decidir, portanto, neste item nego provimento ao recurso.

Retornado ao voto condutor da DRJ.

> ***Em seguida, no tópico 5.4 do termo de verificação fiscal, o autuante relata a apuração de "divergência entre a Contabilidade e o Livro de Registro de Entradas".***
>
> *Confrontando os lançamentos das contas contábeis "Matéria Prima à Vista" e "Matéria Prima a Prazo" com os lançamentos realizados no livro de Entradas de Mercadorias, o autuante constatou que: relativamente ao dia 31/01/2012, "na contabilidade consta compras de R$ 3.254.295,28, muito superiores àquelas contabilizadas no livro de Entradas (R$ 150.330,14)"; e, relativamente ao dia 31/01/2013, "na contabilidade consta compras de R$ 1.903.125,95, muito superiores àquelas contabilizadas no livro de Entradas (R$ 26.049,36)".*

Comentários do Relator CARF

Os diversos lançamentos contábeis (tabelas) de **compra** de mercadorias, no caso, em 31 de janeiro de 2012 e 31 de janeiro de 2013, bem como os lançamentos no Livro de Entradas, encontram-se indicados no TVF, conforme relatoriado, evidenciando, novamente, a precariedade dos registros contábeis e físicos, tornando impossível qualquer conciliação entre os registros.

Reproduzo **parte final** da tabela (fl.37 do **TVF**), para mostrar os lançamentos contábeis das referidas compras de mercadorias:

[...]

Documento nato-digital

31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	53.625,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	66.013,20	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	2.760,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	3.432,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	3.584,40	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	3.722,40	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	4.325,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	6.375,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	6.783,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	15.190,20	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	15.680,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	16.044,44	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	18.695,04	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	1.558,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	1.840,80	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	2.124,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	2.917,20	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	4.896,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	5.927,20	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	6.349,20	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	8.421,82	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	11.004,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	11.340,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	12.600,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	18.695,04	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	65.993,40	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	29.767,50	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	6.349,20	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	6.349,20	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	10.341,32	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	11.340,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	1.809,60	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	9.594,00	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	65.993,40	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	7.248,75	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	2.007,72	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
31/01/2012	MATERIA PRIMA A PRAZO	D	981.439,81	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.
	Total		3.254.295,28	

Reproduzo o correspondente registro dos lançamentos realizados no dia 31/01/2012, no livro de Entradas de Mercadorias (fl.38 do **TVF**):

Data entrada	Tipo	Serie	Número	Nome emitente	Valor contábil
31/01/2012	NF-E	1	95	10.743.127/0001-54 SPX COMERCIAL IMPORTAÇAO EXPORTAÇAO DE PL	540
31/01/2012	NF	1	98	10.623.156/0001-82 LABOR REFRIGERAÇAO LTDA – ME	450
31/01/2012	NF-E	1	259	05.865.628/0001-73 MH COMERCIAL DE PAPEL LTDA	35.606,00
31/01/2012	NF-E	1	262	05.865.628/0001-73 MH COMERCIAL DE PAPEL LTDA	35.606,00
31/01/2012	NF-E	1	291	01.027.286/0001-61 WASHITON JOAQUIM FREIRE ME.	1.160,00
31/01/2012	NF-E	1	401	03.119.149/0001-82 U.S.A COMERCIAL ILZIMARI MAURICIO QUINTELLA	698
31/01/2012	NF-E	1	1452	11.062.544/0002-85 CASTU CASTANHA DE CAJU INDÚSTRIA E COMÉRC	59.535,00
31/01/2012	NF-E	1	1565	13.723.665/0001-75 DOVOS DISTRIBUIDORA DE OVOS LTDA	2.124,00
31/01/2012	NF-E	1	2513	03.316.732/0001-83 AGRO INDUSTRIAL OLIMPIA LTDA	1.050,00
31/01/2012	NF-E	3	4121	71.784.664/0001-37 UTIPELCO INDUSTRIA E COMERCIO DE PAPEIS LTD	1.840,80
31/01/2012	NF-E	1	12191	05.004.337/0001-90 FAMA OVOS INDUSTRIA E COMERCIO DE OVOS LTD	165
31/01/2012	NF-E	1	12208	05.004.337/0001-90 FAMA OVOS INDUSTRIA E COMERCIO DE OVOS LTD	330
31/01/2012	NF-E	1	16775	04.237.441/0001-62 MAZIERO INDUSTRIA E COMERCIO CREME PARA C	585
31/01/2012	NF-E	1	45097	01.724.873/0001-00 PROMILAT IND COM DE LATICINIOS LTDA	1.380,00
31/01/2012	NF-E	1	99667	07.875.912/0002-37 ADIVEL CAMINHÕES E ÔNIBUS LTDA	459,44
31/01/2012	NF-E	1	99667	07.875.912/0002-37 ADIVEL CAMINHÕES E ÔNIBUS LTDA	495,54
31/01/2012	NF-E	1	181097	07.767.046/0001-80 NEW ITALIAN FAST FOOD COZINHA INDUSTR.LT	1.032,00
31/01/2012	NF-E	1	181216	07.767.046/0001-80 NEW ITALIAN FAST FOOD COZINHA INDUSTR.LT	3.048,63
31/01/2012	NF-E	1	181216	07.767.046/0001-80 NEW ITALIAN FAST FOOD COZINHA INDUSTR.LT	4.224,73
				Total	150.330,14

Retornando ao voto condutor da DRJ:

> *Ainda segundo o autuante, "foi analisado o SPED FISCAL da empresa, o qual também não reflete os lançamentos contábeis e apresenta inconsistências como a ausência do registro de inventário (Bloco H)".*
>
> *A impugnante, por sua vez, afirma que "os lançamentos contábeis de compras analisados em 31/01/12, representam as aquisições de todo o mês de janeiro, tendo totalizado, conforme identificou a fiscalização, R$ 3.254.295,28". Aduz ainda que a "mesma coisa se repete na análise exemplificativa, superficial e equivocada, realizada pelo fiscal para 31/01/2013".*
>
> *Entretanto, analisando os dados do Livro Razão a fls. 586/594, conforme imagens abaixo, verifica-se que também há lançamentos efetuados em diversos outros dias do mês de janeiro, o que já infirma, de plano, sua alegação de que os "lançamentos contábeis de compras analisados em 31/01/12, representam as aquisições de todo o mês de janeiro".*

LIVRO RAZÃO

Entidade: Arabian Bread Pães e Doces Ltda
Período da Escrituração: 01/01/2012 a 31/12/2012 CNPJ: 96.188.776/0001-56 Número de Ordem do Livro: 20
Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2012 a 31 de Janeiro de 2012

Conta Selecionada: 410101000044005 - MATERIA PRIMA A PRAZO

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial --> 0.00		
27/01/2012	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.	054400004003	R$ 3.833,00		R$ 3.833,00	D
29/01/2012	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.	054400003824	R$ 5.927,20		R$ 9.760,20	D
31/01/2012	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.	054400003789	R$ 8.419,29			
31/01/2012	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.	054400003790	R$ 10.229,31			
31/01/2012	COMPRA PRAZO CF.L.ENTR.	054400003791	R$ 16.540,00			

LIVRO RAZÃO

Entidade: Arabian Bread Pães e Doces Ltda
Período da Escrituração: 01/01/2012 a 31/12/2012 CNPJ: 96.188.776/0001-56 Número de Ordem do Livro: 20
Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2012 a 31 de Janeiro de 2012

Conta Selecionada: 410101000044004 - MATERIA PRIMA A VISTA

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial --> 0.00		
30/01/2012	COMPRA A VISTA CF.NF.N43471 DA EMPRESA PROMILAT IND.E COM.DE LATICINIOS	054400001032	R$ 1.380,00		R$ 303.907,45	D
31/01/2012	COMPRA VISTA CF.L.ENTR.	054400001072	R$ 700.554,15		R$ 1.004.461,60	D

Ora, tais inconsistências, em conjunto com as inúmeras outras deficiências e indícios de fraudes apontados pelo autuante, não permitem outra conclusão senão a de que a escrituração da contribuinte realmente se mostrou imprestável para determinar o lucro real.

Pode-se até entender coerente a afirmação da Recorrente, entretanto a decisão recorrida apontou outros diversos registros em outros dias de janeiro de 2012, que de uma certa maneira, conflitam com o alegado. Ainda, mesmo que se considerasse a posição defendida pela Recorrente, o arbitramento de lucros promovido pela Fiscalização não sofreria qualquer abalo, em face da existência das demais infrações ora vistas.

Entendo correto o procedimento fiscal, ratificado pela decisão recorrida, e que não merece reparos, portanto, neste item nego provimento ao recurso.

Retornando ao voto condutor da DRJ.

<u>Por fim, no tópico 5.5 do termo de verificação fiscal, o autuante relata a apuração de "divergência entre as Compras e Vendas da empresa fiscalizada".</u>

De acordo com autuante, foram encontradas situações que configuram a venda de mercadorias (queijo), sem a emissão da respectiva nota fiscal:

"Em síntese constam 376 Nfe emitidas por diversos laticínios, relativas a venda deste insumo para a fiscalizada. O somatório das NFe ao longo do período fiscalizado é de R$ 9.114.838,62. Todos esses valores foram efetivamente pagos aos fornecedores, conforme análise contábil e bancária (extratos).

Documento nato-digital

Entretanto, analisando-se as notas fiscais de Saída emitidas pela fiscalizada, verifica-se que a todo esse queijo comprado não houve emissão de nota fiscal de industrialização, revenda ou qualquer outra coisa que o valha. Também não faz parte do estoque final de mercadoria e nem poderia haja visto ser produto perecível, de consumo imediato. Também não há lançamento contábil respectivo.

Em outras palavras, houve omissão de receita, pois a todo esse queijo comprado, não foi dado destino contábil. Na realidade, provavelmente foi industrializado (feita uma pasta de queijo para colocação nas esfihas vendidas pelo grupo) e repassado aos franqueados. A sonegação consiste na falta de emissão de nota fiscal respectiva.

A empresa foi intimada a esclarecer o fato em 12/04/2017 e reintimada em 04/05/2017.

Em 15/05/2017, respondeu através de termo escrito que a maior parte desse insumo era destinado a fabricação de Discos de Pizza, inclusive apresentou a receita de tais discos que em tese levariam na massa o montante de queijo comprado.

Diante da resposta inusitada do contribuinte, foi então intimada em 18/05/2017 a esclarecer por qual motivo os R$ 9.114.838,62 de queijo foram utilizados em discos de pizza vendidos (conforme NFE) por R$ 4.238.205,21, sendo que além do queijo empregado, há outros insumos utilizados, conforme receita fornecida pela fiscalizada.

A empresa preferiu calar-se. O queijo comprado (conforme NFe) foi vendido sem que notas fiscais respectivas fossem emitidas e oferecidas à tributação, o que configura omissão de Receita."

Primeiramente, cabe ponderar que não houve a constituição de nenhum crédito tributário diretamente decorrente da omissão de receita citada pelo autuante. E, ainda <u>que se admitisse que a omissão de receita não estivesse devidamente configurada, tal qual alega a impugnante, o certo é que isso em nada influenciaria na conclusão a que se chegou pela imprestabilidade da escrituração, uma vez que os demais indícios de fraude e deficiências já apontados pelo autuante já são o bastante para caracterizar a impossibilidade de determinar o lucro real.</u>

Por outro lado, chama a atenção o fato de a impugnante se contentar em simplesmente alegar que o autuante deixou "de aprofundar e autuar especificamente as suspeitas omissões na venda de queijo", ou seja, não se verifica o mínimo esforço de sua parte em esclarecer por que razões "R$ 9.114.838,62 de queijo foram utilizados em discos de pizza vendidos (conforme NFE) por R$ 4.238.205,21", o que termina por dar mais força à constatação fiscal de falta de "destino contábil" do insumo.

Quanto à alegação de que "o RIR/99 oferece diversas ferramentas fiscalizatórias e de autuação para essa particular omissão de vendas", cumpre ponderar que, dada a gravidade e extensão das inconsistências mencionadas, não há dúvida de que elas conspiram contra a credibilidade da escrituração como um todo, não sendo factível dar um tratamento particular e isolado a cada um dos vícios apurados sem considerar o contexto global de deficiências

Documento nato-digital

em que se inserem, razão pela qual o arbitramento do lucro se revela a técnica mais adequada e segura para fins de apuração dos tributos devidos no caso em questão.

Observe-se ainda que o lucro arbitrado, nos termos do art. 535, VI, do RIR de 1999 (alternativa de cálculo adotada pelo autuante), corresponde a quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. E, por óbvio, as compras de matérias-primas devem abranger todas as compras efetuadas no período de apuração, inclusive as consideradas "regulares" pela fiscalização. Com efeito, não há nenhuma previsão legal ou razão de ordem lógica para sua não inclusão na base de cálculo. Assim sendo, impõe-se rejeitar a pretensão da impugnante de que "as compras de cebola e tomate, as quais foram consideradas regulares pela fiscalização, devem ser excluídas da 'planilha arbitramento compras'".

Com relação à queixa de que o arbitramento teria sido utilizado com finalidade punitiva, cumpre ponderar que o lucro arbitrado nada mais é que uma base de cálculo do IRPJ devidamente prevista na legislação, tal qual o lucro real e o presumido, não sendo possível, assim, atribuir-lhe um conteúdo sancionador, até mesmo porque, nos termos do art. 3º do CTN, o tributo, por definição, não constitui sanção de ato ilícito.

Outra alegação que não procede é a de que "a autoridade fazendária se recusou a utilizar os valores dos extratos bancários para a determinação da receita bruta conhecida (inclusive depurada conforme item "5.1" do TVF), adotando e elegendo, discricionariamente, critérios não justificados para a apuração da base de cálculo nas hipóteses em que a receita bruta não é conhecida."

Isso porque, conforme se infere da leitura do excerto do termo de verificação fiscal abaixo reproduzido, o autuante demonstrou de modo satisfatório e convincente a total inviabilidade de se apurar a receita bruta no caso concreto, haja vista que "parcela relevante de valores deixou de transitar pelas contas bancárias da empresa", e "a contabilidade apresentada está eivada de vícios que impossibilitam conhecer seu real faturamento".

"A razão pela qual não foram utilizados os valores que constam em seus extratos bancários para mensurar seu faturamento é que devido aos estouros de caixa e vendas sem emissão de documento fiscal respectivo (vide itens 5.1 a 5.5 deste), uma parcela relevante de valores deixou de transitar pelas contas bancárias da empresa. Pela mesma razão não é possível conhecer sua real Receita Bruta.

Na contabilidade auditada, bem como nas DIPJs dos anos calendário de 2012 e 2013, a Receita Bruta declarada pelo contribuinte foi de:

Estabelecimento	Receita	CNAE Preponderante do Estabelecimento
96.188.776/0001-56	67.419.073,96	Fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis
96.188.776/0001-56	65.867.329,23	Fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis
Total	133.286.403,19	

Entretanto como essa auditoria entendeu que a contabilidade apresentada está eivada de vícios que impossibilitam conhecer seu real faturamento, não houve

Documento nato-digital

outro modo senão, desconsiderá-la e efetuar o arbitramento do lucro nos moldes do art. 535 RIR/99.

A análise do fornecedor de queijos reforça a conclusão acerca da impossibilidade de se apurar a receita através da contabilidade, uma vez que o total de insumos adquiridos e pagos é superior à receita com o produto supostamente fabricado com este insumo (pizza). Comprovando cabalmente a omissão de receita.

Por fim, as irregularidades verificadas em seus Livros Fiscais (inventário e entradas), completamente incompatíveis com sua contabilidade, também inviabilizam a correta apuração das compras e vendas do sujeito passivo.”

Tampouco há como acolher a alegação de que "o fiscal acabou adjudicando à base de cálculo arbitrada, elementos não comprovados, detectados tão somente na escrituração da Impugnante, considerada imprestável". É que, diferentemente do que se tenta fazer crer, o autuante, na determinação da base de cálculo do lucro arbitrado, não se valeu da escrituração da contribuinte, mas sim de notas fiscais eletrônicas emitidas pelos fornecedores e de GFIPs. Confira-se, a propósito, o seguinte excerto do termo de verificação fiscal:

“As compras realizadas pela fiscalizada, que serviram de base para este arbitramento, estão respaldadas em documentos fiscais emitidos pelos fornecedores, cuja relação consta no anexo – Compras Matéria Prima e Embalagens.

Os gastos com a folha de pagamento, que serviram de base para este arbitramento, são aqueles declarados nas Guias de Recolhimento ao FGTS e informações à Previdência Social – GFIP, cuja relação consta no Anexo – Gastos Folha de Pagamento.”

Por outro lado, assiste razão à impugnante no que diz respeito à indevida inclusão das "compras da 'Kalunga' (pacote office, saboneteira, bebedouro, etc.)" no cálculo da base de cálculo do arbitramento.

De fato, tendo em vista o que consta do termo de verificação fiscal acerca do objeto social da contribuinte (abaixo reproduzido), tais compras – que não se integram ao novo produto nem são consumidas no processo de industrialização, nos termos do art. 226, I, do Decreto nº 7.212, de 2010 – não podem mesmo ser enquadradas como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

“Objeto social: fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis, padaria e confeitaria com predominância de revenda.

(...)

Fazendo-se uma análise das vendas da empresa, verifica-se que a maioria (80%) do faturamento diz respeito a fabricação e venda de sorvetes. Também são vendidos produtos in natura como Tomates, cebolas e frutas e um valor bem menor de salgados e sobremesas.”

Os valores que devem ser excluídos da base de cálculo do arbitramento somam R$ 1.269,80 e se encontram devidamente discriminados na tabela abaixo (dados extraídos da planilha anexada pelo autuante a fls. 410):

Documento nato-digital

Número da Nota	Nome do Contribuinte	Mês da Emissão	Descrição da Mercadoria/Serviço	Valor dos Itens menos Desconto (R$)
1.118.049	Kalunga Comércio Indústria Gráfica Ltda	08/2012	Office 2010 home and business (2 licenças) T5D-00407 Microsoft	497,00
1.115.255	Kalunga Comércio Indústria Gráfica Ltda	08/2012	Saboneteira fixa de vidro com válvula 046 Globo	376,00
1.118.049	Kalunga Comércio Indústria Gráfica Ltda	08/2012	Office 2010 home and business (2 licenças) T5D-00407 Microsoft	2,00
1.744.174	Kalunga Comércio Indústria Gráfica Ltda	08/2013	Bebedouro refrigerado p garrafão 220v branco SV1000B Polar	169,00
1.744.174	Kalunga Comércio Indústria Gráfica Ltda	08/2013	Aplicador de fita adesiva p embalagem 50mm sf-5 Western	46,80
1.870.129	Kalunga Comércio Indústria Gráfica Ltda	11/2013	Bebedouro refrigerado p garrafão 220v branco SV1000B Polar	179,00
Total				1.269,80

Diante do exposto, cumpre efetuar os seguintes ajustes quanto às exigências fiscais de IRPJ e CSLL:

[...]

Entendo correto o procedimento fiscal, ratificado pela decisão recorrida, cujos argumentos adoto como razão de decidir e que não merece reparos, portanto, neste item nego provimento ao recurso.

Em seguida, a apreciação, da decisão recorrida, da multa de ofício qualificada e da responsabilidade solidária,

<u>Contestação da multa de ofício qualificada</u>

A contribuinte Arabian Bread Pães e Doces Ltda. ainda contesta a multa no percentual de 150% aplicada. Mas sua pretensão não merece acolhimento. Senão, veja-se:

A redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que comina multas para o caso de lançamento de ofício, era a seguinte:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o

acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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."

Documento nato-digital

Já a redação atualmente vigente do mesmo artigo é a estabelecida pela Lei nº 11.488, de 2007, resultado da conversão da Medida Provisória nº 351, de 2007, mas sua substância não sofreu alterações, conforme se verifica pela transcrição abaixo.

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

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

(...)

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

De acordo com o preceito supra, sendo lançadas de ofício diferenças de tributo ou contribuição não pagas ou recolhidas, deverá ser aplicada em princípio a multa de 75%. Na hipótese de o fato ser enquadrado numa das circunstâncias previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, abaixo reproduzidos, a infração é qualificada e o percentual da multa sobe para 150%.

"Art. 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."

Alega-se, no presente caso, que o "autuante qualificou a multa de ofício em 150%, com base num Termo de Embaraço à Fiscalização que não se sustenta".

Entretanto, a causa de qualificação está devidamente apontada no termo de verificação fiscal, conforme se demonstra a seguir.

Note-se, primeiramente, que a lavratura do termo de embaraço à fiscalização se deveu à negativa da contribuinte em fornecer informações e documentos que possibilitassem a devida conciliação entre cada um dos boletos bancários por ela recebidos, a respectiva nota fiscal e o competente registro contábil efetuado:

Documento nato-digital

"O grupo Habib's é um dos maiores franqueadores do Brasil, tem total condições, se desejasse, de contabilizar corretamente suas operações comerciais e fiscais. Em vez disso, utiliza-se de artifícios ardilosos com o intuito de sonegar tributo, conforme exaustivamente demonstrado. O dolo do contribuinte é evidente quando faz lançamentos irreais na conta contábil do Caixa, bem como quando vende suas mercadorias sem emissão de documento fiscal respectivo.

Conforme consta no processo Civil (item 3.2 deste), há informação de que parte dos valores pagos pelo autor da ação para a fiscalizada não são oferecidos à tributação. (...)

(...)

Com o intuito de verificar o referido indício, a fiscalizada foi intimada a apresentar relação de todos os seus recebimentos, através de boletos bancários, uma vez que pelos extratos bancários só era possível verificar o montante recebido no dia de forma consolidada, ou seja, sem saber quem foi o depositante daqueles valores. Uma vez mais a fiscalizada, após solicitar mais prazo, se negou a fornecer documentação respectiva. Por esse motivo foi lavrado Termo de Embaraço à Fiscalização, nos termos do artigo 33, inciso I da lei 9430.

Em seguida foi emitida requisição de movimentação financeira, solicitando ao banco Itaú a relação dos respectivos depositantes.

A fiscalizada foi então intimada a fornecer relação individualizada contendo todos os valores recebidos da empresa GSG COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA, 10.698.018 (raiz CNPJ) – autora da ação civil, ao longo dos anos de 2012 e 2013. Além de discriminar cada um dos valores, informar a data do recebimento, indicar a natureza dos valores recebidos e se tais valores foram oferecidos à tributação e caso houvesse algum valor não oferecido à tributação que detalhasse o motivo e apresentasse documentação de suporte.

A empresa em 14/07/2017, através de carta escrita afirma que não possui relação dos valores individualizados por empresa. Entretanto apresenta relação dos documentos fiscais emitidos contra a empresa GSC Comercio de Alimentos Ltda.

A empresa opta por não apresentar documentação/esclarecimentos suficientes para não fazer prova contra si mesma. O dolo mais uma vez se evidencia, pois, inconcebível que uma empresa do porte do grupo Habib's não tenha condições de discriminar os valores recebidos por seus clientes."

Muito embora a impugnante conteste a procedência do termo de embaraço, alegando que os boletos bancários são "documentos gerenciais e dispensáveis para a comprovação da origem dos depósitos bancários", o certo é que o autuante demonstrou que a contribuinte, se assim o quisesse, poderia muito bem ter apresentado as informações e documentos solicitados. Confira-se, por oportuno, a seguinte passagem do termo de verificação fiscal:

"Seguem informações extraídas do site do banco Itaú, em relação ao recebimento de boletos. As informações podem ser obtidas através da página eletrônica:

Documento nato-digital

http://download.itau.com.br/bankline/cobranca_cnab240.pdf

Em síntese, temos que através de dois arquivos elaborados pelo banco (arquivo remessa e arquivo retorno) e entregues ao contribuinte, este tem condições de controlar seu fluxo de recebimentos. Seguem informações dá página eletrônica:

Arquivo remessa - É um arquivo enviado pelo cliente ao Itaú para:

• Dar entrada em títulos;

• Comandar instruções sobre os títulos já em carteira;

Arquivo retorno - É um arquivo enviado pelo Itaú ao cliente para:

• Informar as liquidações ocorridas;

• Confirmar o recebimento dos títulos e das instruções comandadas pelo cliente;

• Informar a execução de comandos previamente agendados (por exemplo, informar a baixa de um título quando completa 120 dias em carteira);

• Informar alegações dos PAGADORES;

• Informar erros cometidos no arquivo remessa, rejeitando entradas ou instruções."

Não custa lembrar que o fatos que o autuante buscava elucidar estavam diretamente relacionados à denúncia de subfaturamento de vendas praticado pela contribuinte, conforme minuciosamente narrado na petição inicial de ação cível anexada a fls. 316/318:

"119. A empresa Arabian Bread Paes e Doces Ltda. (pertencente ao Grupo Habib's) subfatura os preços de alguns produtos por ela fornecidos, tais como o pastel de Belém, a massa da esfiha folhada e os sorvetes, cujas notas fiscais representam apenas 50% do valor real da compra efetivada (embora em termos de quantidade as notas fiscais revelem a totalidade da compra), sendo o restante do valor pago: (i) através de boleto bancário, cujo campo "número do documento" é sempre identificado como 0987 (código identificador da operação "fria"), sendo a cedente a própria Arabian Bread Paes e Doces Ltda. (agência 8148 do Banco ltaú, conta-corrente n° 1572-3); ou (ii) através de depósito na mesma conta-corrente beneficiada nos boletos "frios", qual seja, Banco ltaú, agência 8148, conta-corrente n° 1572-3, de propriedade da própria Arabian Bread Paes e Doces Ltda. (...)"

Ora, o embaraço à fiscalização se caracteriza, nos termo do art. 33, I, da Lei nº 9.430, de 1996, pela não exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, que é exatamente o que se verificou no caso dos autos.

Portanto, não há dúvida de que, além de constituir efetivo embaraço à fiscalização, a postura não justificada adotada pela contribuinte de não apresentar as informações e documentos necessários à conciliação envolvendo os boletos bancários por ela recebidos, só vem a exacerbar a força probante

Documento nato-digital

dos diversos elementos apresentados pelos autores da ação judicial no intuito de comprovar o subfaturamento de vendas denunciado.

Conforme já visto neste voto, tais autores apresentaram diversos exemplos de operações subfaturadas efetivamente ocorridas, tudo devidamente comprovado pelos documentos juntados a fls. 319/397 dos presentes autos, em que se destacam documentos auxiliares das notas fiscais eletrônicas (Danfes) e boletos bancários de cobrança referentes às operações de subfaturamento tomadas de exemplo.

Ademais, com base em dados fornecidos pela instituição financeira, o autuante elaborou a planilha a fls. 497, em que são confrontados os valores dos boletos recebidos da GSG Comércio de Alimentos Ltda. com os dados da notas fiscais de vendas em que esta figurava como destinatária, de modo a mais uma vez evidenciar a efetiva e inequívoca prática de sonegação por parte da contribuinte, haja vista que não ocorreu a devida emissão de nota fiscal relativamente a praticamente metade dos valores recebidos mediante boleto bancário, consoante bem se detalhou no termo de verificação fiscal:

"Apesar da negativa injustificada do contribuinte em apresentar seus recebimentos de forma individualizada, e com o intuito de comprovar de forma cabal a sonegação fiscal, comparou-se os valores através do número da NFEs emitidas versus o "seu número", constante do arquivo fornecido pela instituição financeira, conforme delatada no processo judicial supracitado. Segue planilha abaixo:

(...)

Assim são R$ 408.193,67 recebidos através de boletos bancários e R$ 194.144,52 relativos às NFEs emitidas. Saliento o fato de que as Nfe correspondem a praticamente 50% dos valores recebidos em boletos bancários, conforme denunciado.

Verifica-se que na maior parte das vezes o valor da NFe corresponde ao pago através de boleto. Entretanto em relação às dez primeiras linhas da tabela acima, há valores recebidos através de boletos sem a correspondente emissão de NFEs. Dentre eles, o de maior destaque é o de número 0987. Assim, sem emissão de documento fiscal respectivo não há tributação.

A empresa foi intimada em 27/07/2017, a comprovar a emissão de documentos fiscais de cada um dos valores recebidos com código 0987. Foram listados todos os valores individualizados no respectivo Termo de Intimação.

A empresa não apresentou nota fiscal alguma. Mais uma vez diz não ter condições de apresentar os esclarecimentos solicitados.

<u>Logo, a situação encontrada ao longo desta fiscalização corrobora com a situação explanada na Petição Inicial</u>, pois foram dissimulados atos específicos e reiterados com o objetivo de reconhecer receitas inferiores aquelas que efetivamente ocorreram, inclusive com a inserção na contabilidade de lançamentos irreais sem respaldo documental."

Como se vê, ao revés do que sustenta a impugnante, o autuante não presumiu o evidente intuito de fraude. As circunstâncias que legitimam e determinam a aplicação da multa qualificada estão, em verdade, materialmente comprovadas.

Documento nato-digital

Quanto à alegação de que "as demais alegações de imprestabilidade da contabilidade já foram objeto de consequência específica, qual seja, o arbitramento, não podendo, novamente, justificar a qualificação da multa, sob pena de bis in idem", cumpre ponderar que a legislação que rege a aplicação da multa de ofício não faz nenhuma ressalva quanto aos casos de arbitramento do lucro em razão da imprestabilidade da contabilidade, de modo que isso jamais poderia ser motivo para o afastamento da multa qualificada se devidamente demonstrada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. Ademais, o art. 538 do RIR de 1999 dispõe categoricamente que o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis.

No presente caso, configuram a conduta dolosa e justificam a qualificação da multa não só a relevância dos valores e a habitualidade da conduta, mas todo o contexto fático-probatório dos autos, em que se destacam os fatos e circunstâncias que levaram à conclusão pela imprestabilidade da escrituração bem como a comprovação da prática institucional de venda de parte significativa de suas mercadorias sem a emissão do documento fiscal respectivo, configurando-se, assim, a sonegação, a fraude e o conluio, de que tratam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Cumpre manter, por conseguinte, a multa de ofício de 150%.

Ratifico integralmente a manutenção da multa de ofício qualificada, então adequadamente evidenciada na decisão recorrida.

Contestação dos vínculos de responsabilidade solidária de Mauro Augusto Saraiva e Belchior Saraiva

Ao contrário do que alegam os responsáveis Mauro Augusto Saraiva (sócio administrador) e Belchior Saraiva (administrador), a atribuição de responsabilidade solidária a eles teve motivação clara, explícita e congruente por parte do autuante, com a devida indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, conforme se infere da leitura dos seguintes excertos extraídos do termo de verificação fiscal:

"8.1) Belchior Saraiva Neto, CPF 011.834.338-67 e Mauro Augusto Saraiva, CPF 092.166.688-81

São os administradores à época dos fatos, conforme alteração contratual de 14/08/2009.

Belchior Saraiva, conforme descrito nos itens 3.1 e 3.2, possui ao lado de seu Irmão Alberto Saraiva total controle sobre o Grupo Habib's. Ambos são os principais beneficiários, pois enriquecem às custas da sociedade sonegando tributos.

Em ação fiscal anterior foi lavrado o Auto de Infração n. 19515.720.128/2016-97. São anexos deste auto de infração, entrevistas feitas com antigos colaboradores do grupo Habib's (José Maria Gonçalves do Carmo, CPF 205.553.188-34 e Fernando dos Santos Sales, CPF 366.361.708-40) que demonstram o controle total dos Irmãos sobre o grupo Habib's. Seguem tais depoimentos no anexo intitulado "Entrevistas".

Documento nato-digital

Já Mauro Augusto Saraiva é o primo dos Irmãos, tem papel direto na sonegação fiscal é o homem de confiança dos Irmão Saraiva que administra o negócio. Nas declarações entregues a Receita Federal, ele aparece como responsável pela empresa, conforme DIPJs anexas. Os arquivos contábeis do SPED, idem.

Sua responsabilidade tributária advém do artigo 135, III do CTN."

Quanto à citação do art. 1.016 do Código Civil e de parecer da PGFN pelo autuante, é inconcebível que isso possa de alguma forma macular o feito fiscal, pois, muito pelo contrário, só facilita a compreensão da motivação do ato de responsabilização solidária. De fato, a análise sistemática da ordem jurídica aponta para a responsabilidade solidária dos administradores, haja vista que, se estes, no regramento do Código Civil (art.1.016), respondem solidariamente perante terceiros (inclusive o Estado) pela prática de atos ilícitos, não haveria mesmo nenhum sentido em ser o crédito tributário menos garantido que o crédito comum.

Tampouco procede a alegação de que não houve a comprovação da prática de atos ilícitos por esses administradores para fins da responsabilização tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Com efeito, foram solidariamente responsabilizadas as duas pessoas físicas que, conforme alteração contratual datada de 14/08/2009 (fls. 304/305), exerciam a administração da sociedade quando da ocorrência das infrações que motivaram a autuação, e cujas circunstâncias qualificativas autorizam, como já visto no tópico precedente deste voto, a duplicação do percentual da multa de ofício aplicável.

Não se trata, pois, de simples inadimplemento, mas sim de infração qualificada (sonegação, fraude e conluio), não havendo como negar aqui a ocorrência de infração de lei a legitimar a responsabilização dos administradores com base no art. 135, III, do CTN:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

Cabe esclarecer ainda que o ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso. Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, assim se manifestou:

"A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a

Documento nato-digital

culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

Aliás, nem mesmo é imprescindível que o administrador, para fins de responsabilização tributária, tenha praticado diretamente o ato ilícito, sendo suficiente que apenas o tenha tolerado, quando em condição de interferir para evitar a sua ocorrência. É bastante para a configuração da responsabilidade a prova de que, encontrando-se na administração da sociedade à época do cumprimento da obrigação tributária, possuía poder para decidir pagar ou não os tributos devidos."

Assim sendo, impõe-se manter os vínculos de responsabilidade solidária de Mauro Augusto Saraiva e de Belchior Saraiva.

Sem reparos a fazer ou acrescentar ao já decidido pela decisão de piso, de forma que neste item nego provimento ao recurso.

Contestação do vínculo de responsabilidade solidária de Antônio Alberto Saraiva

Com base no art. 124, I, e 135, III, do CTN, o autuante imputou responsabilidade solidária a Antônio Alberto Saraiva, aos seguintes fundamentos:

"Os irmãos Saraiva controlam direta ou indiretamente todo o grupo Habib's, conforme item 3.1 e 3.2 deste relatório. Conforme se estuda o grupo Habib's verifica-se a total dependência e controle operacional dos restaurantes franqueados.

São citados como articuladores de um esquema de sonegação fiscal também na petição inicial do Processo Judicial, que segue anexo.

Nas empresas em que detém direta ou indiretamente a parte mais relevante do Capital Social (todas as empresas que são fundamentais para o grupo), escolhem seus administradores conforme o que lhes convier. Seu intuito é sonegar tributo e assim praticar preços menores em relação aos seus concorrentes, fazendo parecer próspero um negócio que só é viável graças ao seu modus operandi.

Apesar do Alberto Saraiva não ser administrador de direito, é de fato.

São os irmãos Saraiva que efetivamente enriquecem ano a ano, detém bens e se beneficiam de um esquema de sonegação fiscal, que envolve boa parte das empresas do grupo.

A fundamentação legal para a solidariedade é encontrada no art. 135, III e 124, I do Código Tributário Nacional.

Em ação fiscal anterior foi lavrado o Auto de Infração n. 19515.720.128/2016-97. São anexos deste auto de infração, entrevistas feitas com antigos colaboradores do grupo Habib's (José Maria Gonçalves do Carmo, CPF 205.553.188-34 e Fernando dos Santos Sales, CPF 366.361.708-40) que

Documento nato-digital

demonstram o controle total dos Irmãos sobre o grupo Habib's. Seguem tais depoimentos no anexo intitulado "Entrevistas".”

Como se vê, o vínculo de responsabilidade de Antônio Alberto Saraiva decorreria da condição de administrador de fato da contribuinte autuada neste processo, a Arabian Bread Pães e Doces Ltda.

No item 3.1 do termo de verificação fiscal, o autuante discorre sobre o funcionamento do grupo Habib's, mas não aponta nenhum elemento concreto a demonstrar que Antônio Alberto Saraiva efetivamente administrava a contribuinte autuada. Confira-se:

“3.1) Diligência Fiscal na empresa Alsaraiva Comércio e Empreendimentos e outras Pessoas Jurídicas do grupo

1. O grupo Habib's é uma das maiores franquias de fast-food do Brasil, consta em seu site oficial que são mais de 400 estabelecimentos que vendem diversos produtos, tais como esfihas, pizzas, sorvetes, pasteis, etc.

O grupo é comandado de fato e de direito pelos irmãos Antônio Alberto Saraiva e Belchior Saraiva.

Para que se tenha uma ideia do funcionamento do grupo, este é assim estruturado:

• EMPRESA A: Empresa que comercializa a marca Habib's (ALSARAIVA COMÉRCIO DE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E PARTICIPAÇÕES EIRELI);

• EMPRESAS B: ligadas a Publicidade (PPM PROPAGANDA), tele atendimento (VOX LINE CONTACT), Empresa de Cobrança (MJP GESTÃO DE NEGÓCIOS e PLATINA GESTÃO DE NEGOCIOS).

• EMPRESAS C: relacionadas a consultoria e investimento em outras pessoas jurídicas do grupo (WFK COMERCIAL, RSS COMÉRCIO e EMPREENDIMENTOS, BELSARAIVA COMÉRCIO e EMPREENDIMENTOS, BBS HOLDING, ARS COMERCIAL e COZIBEL). Todas essas pessoas jurídicas (Empresas C) estão localizadas no mesmo endereço: Rua Nelson Hungria, 90, Vila Tramontano, São Paulo;

• EMPRESAS D: pessoas jurídicas que distribuem os alimentos que serão vendidos ao consumidor final e estão localizados em vários Estados da federação.

• EMPRESAS E: franqueadoras máster. São onze pessoas jurídicas, autorizadas a explorar a marca em determinada região do pais.

• EMPRESAS F: restaurantes franqueados. Mais de 300 restaurantes, espalhados pelo Brasil. A maior quantidade e relevância dos restaurantes está concentrada no Estado de São Paulo.

A EMPRESA A tem como titular o Sr. Antônio Alberto Saraiva. As EMPRESAS B têm como sócios os irmãos Saraiva e pessoas jurídica pertencentes as “EMPRESAS C”, que, por sua vez, têm como sócios os irmãos Saraiva e empresas investidoras do próprio “grupo”, ou seja, o controle delas fecha-se

Documento nato-digital

dentro das pessoas dos irmãos. Das "EMPRESAS D", treze têm como sócios empresas do grupo C, sendo que em algumas, como a New Italian e a Nova Rio, os irmãos Saraiva também aparecem como sócios. Em relação às franqueadoras másters - "EMPRESAS E" - das dez existentes, seis tem como sócios as "EMPRESAS C". Por fim, com relação às "EMPRESA F", foram verificadas as participações nas vinte com maior faturamento, sendo que 60% delas são controladas pelas "EMPRESAS C" e pelos irmãos Saraiva.

Com relação às franqueadoras máster, uma das que não tinha como controladores, direta ou indiretamente, os irmãos Saraiva era a localizada no Estado do Rio Grande do Sul e que esteve em litígio cível com a ALSARAIVA, conforme descrito no item seguinte."

Já no item 3.2 do termo de verificação fiscal, o autuante discorre sobre a denúncia de sonegação, praticada pelo grupo Habib's, contida em petição inicial de ação indenizatória ajuizada por ex-franqueados da rede. Transcrevem-se abaixo excertos do referido item 3.2 em que se fazem algumas referências a Antônio Alberto Saraiva:

"O problema enfrentado pelos adquirentes das franquias HABIB'S e que ensejou a propositura da ação civil em face da ALSARAIVA foi que "Na execução destes contratos, os autores descobriram que para poder fazer parte do Sistema de Franquia Habib's deveriam compactuar com um esquema de sonegação fiscal que permeia toda a cadeia de industrialização e comercialização dos produtos Habib's. (..)" (Item 5 da Petição Inicial – PI);

(...)

O responsável pelo grupo Habib´s ao ser questionado sobre o problema, teve o seguinte posicionamento, segundo o item 67 da P.I.: "O Sr. Alberto Saraiva disse ao Autor ABRÃO que o modus operandi do Grupo Habib's pressupunha a omissão de receita e a consequente sonegação de tributos, tanto na cadeia produtiva quanto na comercialização do produto final, pois só assim é possível ofertar preços baixos aos consumidores, e que tal prática remontava ao início do negócio, mas era de seu interesse reduzir e, se possível, eliminar a médio prazo a informalidade tributária da rede, reconhecendo que o risco de uma autuação fragilizava, por demais, o próprio negócio e ameaçava a sobrevivência da rede."(Sic)

(...)

*Os itens de 213 a 217 da PI, tratam de uma das reuniões feitas com a **cúpula da franqueadora ALSARAIVA** na tentativa de solucionar os problemas transcritos na peça processual (PI). Nessas reuniões compareceram os responsáveis e administradores do grupo: ALBERTO SARAIVA (presidente do Grupo Habib's) e BELCHIOR SARAIVA (vice-presidente do grupo Habib's), JOSÉ ANTONIO (diretor de operações de máster franquia de São Paulo), ANA PAULA CEZAR (administradora da ALSARAIVA) e DEMÉTRIO (diretor de operações da franqueadora). Ratifica-se com tal fato que os irmãos Saraiva são os controladores e responsáveis pelo grupo HABIB'S."*

Ocorre que o autuante não fez juntar aos autos, como seria de se esperar, nenhuma prova concreta de que Antônio Alberto Saraiva tenha efetivamente se envolvido no esquema de sonegação, tal qual teria sido narrado nos itens 5, 67

Documento nato-digital

e 213 a 217 da aludida petição inicial. Em verdade, nem mesmos as cópias das páginas da petição em que se encontrariam esses itens foram anexadas ao presente processo (fls. 307/318).

Verifica-se ainda que, nas "entrevistas feitas com antigos colaboradores do grupo Habib's", a Arabian Bread Pães e Doces Ltda. nem chegou a ser citada (fls. 413/421).

Como se vê, não houve a devida comprovação de que Antônio Alberto Saraiva seria administrador de fato da contribuinte autuada neste processo, razão pela qual a ele não se pode aplicar, com a segurança e certeza que se fazem necessárias, as disposições do art. 135, III, do CTN.

Também se invocou, como fundamento legal da responsabilização, o art. 124, I, do CTN, segundo o qual são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Contudo, para a configuração de tal hipótese, ao revés do que sugere o autuante, não basta o mero interesse comum que se presume existir na obtenção de lucros, sob pena de, invariavelmente, todo e qualquer sócio ser considerado responsável pelas dívidas tributárias da sociedade, o que, evidentemente, não se coaduna com a distinção patrimonial existente entre eles nas sociedades limitadas, tipo societário da contribuinte.

Por conseguinte, impõe-se afastar o vínculo de responsabilidade solidária de Antônio Alberto Saraiva.

Sem reparos a fazer ou acrescentar ao já decidido pela decisão de piso, de forma que neste item nego provimento ao **recurso de ofício**.

Pedido de intimação do advogado

Por fim, cumpre observar que, segundo o art. 10 do Decreto nº 7.574, de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, as formas de intimação são as seguintes:

"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.

II - por via postal ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado o endereço postal fornecido à administração tributária, para fins cadastrais.

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo, assim considerado o endereço eletrônico atribuído pela administração tributária; ou b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; ou

Documento nato-digital

> *IV - por edital, quando resultar improfícuo um dos meios anteriores ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal."*
>
> *Vale ressaltar que, nos termos do § 1º do citado artigo, a utilização das três primeiras formas de intimação não está sujeita a ordem de preferência.*
>
> *Assim sendo, por carecer de amparo legal, cumpre indeferir o pedido de que todas as intimações e notificações sejam encaminhadas ao advogado da contribuinte.*

Neste item, também adoto como razão de decidir a posição da decisão recorrida.

No recurso voluntário constam observações acerca de algumas afirmações no voto da DRJ, entretanto tais observações sequer alcançam a relevância necessária que pudessem exigir qualquer comentário por parte deste Relator e/ou que tenham qualquer influência no procedimento fiscal.

Juntada Posterior de Documentos

Com relação à **juntada dos documentos** em 20 de novembro de **2020**, mais de dois anos do protocolo do recurso voluntário, de se dizer apenas que tratam-se de *aditamento* ao recurso voluntário, *reforço* às alegações, como afirmou a Recorrente, algo que não se pode aceitar. O recurso voluntário não pode ser apresentado por partes, em momentos temporais distintos, e fora do prazo legal, sem qualquer vinculação com as regras processuais do PAF.

Da mesma forma, com relação à **juntada dos documentos** em 16 de abril de **2021**, tres anos do protocolo do recurso voluntário, que trata-se de parecer do ilustre contabilista e professor Dr. Sérgio de Iudícibus, entretanto, não há como aceitá-lo neste momento do contencioso administrativo. Lembro, ainda, que o presente processo já fora incluído e retirado de pauta de julgamento em sessão do mês de fevereiro de 2021.

O §4º do art.16 do Decreto 70.235/72, estabeleceu:

> *§4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*
>
> *a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
>
> *b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
>
> *c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos*
>
> *[...]*
>
> *§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.*

Em comentários a este dispositivo, a lucidez de Gilson Wessler Michels, em sua obra Processo Administrativo Fiscal:

Documento nato-digital

> *PRECLUSÃO PROBATÓRIA – DOCUMENTOS APRESENTADOS DEPOIS DA IMPUGNAÇÃO – ENVIO PARA AUTORIDADE JULGADORA DE SEGUNDA INSTÂNCIA – ALCANCE DO §6º DO ART.16 DO DECRETO Nº 70.235/72: A regra posta no §6º do art.16 do Decreto nº 70.235/72 não se destina a infirmar a regra do §4º do mesmo diploma legal, mas apenas enfatizar que a aferição das circunstâncias que justificam o acatamento dos documentos (circunstâncias estas listadas no referido §4º) cabe à autoridade julgadora de segunda instância.*

E aqui estamos diante de relatórios e/ou parecer contábil apresentados há mais de **dois** anos da apresentação do recurso voluntário.

As oportunidades para desfazer a autuação foram dadas à Recorrente, por ocasião de sua impugnação e por ocasião do recurso voluntário, e, por meios desses instrumentos, a Recorrente expos suas razões e documentos que entendeu necessários e suficientes para sua defesa.

O procedimento fiscal de arbitramento de lucros foi considerado **correto** e adequado, de forma que eventuais correções e/ou conciliações contábeis, eventualmente consideradas nestas peças, não tem o efeito de desconsiderar tal procedimento.

A autoridade fiscal trabalhou em cima dos indícios apontados no litígio judicial, examinando a documentação fiscal/contábil da Recorrente, fazendo várias intimações e chegando à sua conclusão, com todos os detalhes minuciosamente descritos em seu Termo de Verificação Fiscal, onde, conforme demonstrado no presente voto, se constatou as irregularidades cometidas pela Recorrente, correta e adequadamente apontadas pelo órgão fiscal.

Como dito anteriormente no início deste Voto, na apreciação da questão posta o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontrou-se adequadamente fundamentado. Portanto, **adotei como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios fundamentos e com os comentários que julguei pertinente acrescentar.

Conclusão

É o voto, em afastar a preliminar de nulidade dos autos de infração, **negar** provimento ao recurso de **ofício** e negar provimento ao recurso **voluntário** da Contribuinte e dos responsáveis solidários Mauro Augusto Saraiva e de Belchior Saraiva.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Voto Vencedor

Conselheiro André Severo Chaves - Redator Designado.

Documento nato-digital

Em que pese a brilhante e aprofundada explanação do ilustre Conselheiro Relator acerca do presente processo, cuja discussão fora demasiadamente complexa, fora-me designada a missão de apresentar o voto com o entendimento prevalecente da turma.

Tem-se que o pano de fundo da divergência deu-se basicamente sobre a modalidade de lançamento efetuada pela autoridade fiscal que, em face das irregularidades apontadas nos **itens 5.1** a **5.5** do **Termo de Verificação Fiscal - TVF**, concluiu pela impossibilidade de se conhecer o real faturamento da empresa, utilizando-se de outro critério na determinação da base de cálculo do Lucro Arbitrado, no caso, o disposto no inciso VI do art.535 do RIR/99:

> Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51):
>
> (...)
>
> VI - quatro Décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

Inicialmente, quanto a matéria do arbitramento, entendo que se trata de método excepcional de lançamento, somente imponível quando inviável a determinação do lucro real. É o que se observa nos dispositivos do Art. 530, do RIR/99:

> Art.530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):
>
> I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, 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 fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a <u>tornem imprestável</u> para:**
>
> a)identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
>
> **<u>b)determinar o lucro real;</u>**

Ou seja, o lucro da pessoa jurídica somente poderá ser arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis regulamentares, ou deixar de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos obrigatórios da escrituração comercial e fiscal.

Documento nato-digital

A jurisprudência deste Colegiado, inclusive, vem se consolidando no sentido de que a aplicação do método de arbitramento constitui medida extrema que só deve ser utilizada como último recurso, ou seja, na ausência absoluta de outro meio de apuração direta da base tributável.

Assim, somente quando a escrituração contábil apresentar falhas materiais insanáveis (a serem demonstradas pelo Fisco), deve prevalecer a tributação com base no lucro arbitrado.

No caso concreto, todavia, entendo que um exame acurado de como a fiscalização desenvolveu-se até culminar com a lavratura do Auto de Infração em análise, demonstra a impropriedade de adoção do método de arbitramento.

As justificativas apresentadas pela autoridade fiscal (divergência entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários; empréstimos e respectivos pagamentos não comprovados; pagamento de obrigações pela Conta Caixa sem comprovação documental; divergência entre a Contabilidade e o Livro de Registro de Entradas; e divergências entre as compras e vendas) são conclusões que somente se possibilitam por meio da análise da documentação contábil e financeira (Diário, Razão, extratos bancários, Livro de Registro de Entrada e Saídas, etc.), como cabalmente defendido pela contribuinte em sede de Recurso Voluntário.

Evidentemente existe uma discordância entre os lançamentos efetuados pela contribuinte em sua escrituração e o tratamento fiscal e contábil que a fiscalização desejaria, mas a fiscalização tinha todos os elementos para efetuar o lançamento pela sistemática do lucro real.

Assim, seja numa análise individual ou conjunta das infrações, entendo que não haja razão suficiente para motivar o arbitramento. Ainda mais considerando que se trata de um grupo econômico de grande porte, que possui vultuosas movimentações financeiras, cujas infrações possuem pouca representatividade ante ao volume de operações.

Além do mais, como corroborado pela contribuinte em um relatório de uma empresa de auditoria independente (e-Fls. 901 a 991), ao realizar-se a revisão dos documentos utilizados pela fiscalização e os procedimentos adotados pela empresa, diversos dos pontos que justificaram a glosa foram afastados, o que ratifica que a escrituração não era imprestável.

Documento nato-digital

No mesmo sentido, parece-me precisa a análise do ilustre parecerista Sérgio de Iudícibus, ao analisar os aspectos formal e material da escrituração contábil, conforme trecho a seguir transcrito:

> (...)
>
> **2)** A contabilidade da "Arabian" nos anos de 2012 e 2013 era imprestável para a identificação da movimentação bancária ou apuração do lucro?
>
> Não, em absoluto.
>
> Sob o aspecto formal, a contabilidade da Consulente cumpriu os requisitos normativos mantendo em boa ordem seus Livros Diário e Razão, e demais demonstrações contábeis de cunho obrigatório. Sob a ótica material, as demonstrações financeiras da Consulente, conforme já tratado no quesito precedente:
>
> • a Consulente identificou a origem de R$ 75.124.770,00 relativos aos anos-calendário 2012 e 2013 de movimentação financeira devidamente integrada na EFD-ICMS/IPI;
>
> • foi identificada 56% da Receita Líquida da Consulente declarada nas DIPJs dos anos-calendário 2012 e 2013 em comparação com as informações presentes no Livro Razão de 2012 e 2013;
>
> • a receita líquida da Consulente indicada em suas DIPJs (declaração fiscal) foi representativamente relacionada ao Livro Razão como faturamento recebido nos próprios anos de 2012 e 2013, ou seja, não há qualquer percepção de imprestabilidade das demonstrações financeiras;
>
> • a auditoria externa conciliou 65% de todas as Notas Fiscais emitidas em comparação com o Livro Razão, ou seja, a auditoria externa conseguiu relacionar quase 70% da movimentação financeira presente em extratos bancários com eventos passíveis de registro nas demonstrações financeiras da Consulente, como de fato foi realizado.
>
> **3)** Eventuais discordâncias, divergências ou deficiências quanto à forma de contabilização, impõem a imprestabilidade da contabilidade, levando à sua desconsideração e ao arbitramento do lucro?
>
> Não, em absoluto.
>
> Eventos concernentes à omissão de receitas não podem ser tomados, a princípio, como passíveis de arbitramento do lucro. Os movimentos bancários sem identificação do negócio jurídico de sua origem ou que não possuem qualquer possibilidade de reconhecimento, de acordo com a norma fiscal, são automaticamente consideradas receitas do contribuinte e passíveis de incidência dos tributos de acordo com a sistemática de apuração do próprio contribuinte.
>
> A contabilidade, como sistema informacional, deve ter sua fragilidade decretada em razão de eventos que, de forma culposa ou dolosa, não tenham sido registrados. Esse não é o caso: em verdade a fiscalização não apontou eventos substanciosos não registrados, mas meras divergências de classificação.
>
> A contabilidade da Consulente, em verdade, foi elaborada, dada a natureza jurídica dos eventos, em conformidade com a sua interpretação, da qual é natural que o Fisco divirja. No entanto, divergências interpretativas quanto aos eventos (se tributáveis ou não; se recursos de terceiros ou não; etc.) não constituem fatos passíveis de se declarar a imprestabilidade da contabilidade.

Documento nato-digital

Desse modo, ao optar indevidamente pelo lucro arbitrado, entendo que a fiscalização maculou toda a autuação, inclusive quanto ao lançamento decorrente de CSLL, razão pela conclui-se pelo cancelamento integral do auto de infração.

Conclusão

Por todo o exposto, quanto ao mérito do Recurso Voluntário, voto por dar provimento para cancelar integralmente o Auto de Infração e, por consequência, afastar a imputação das responsabilidades solidárias.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves