



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720722/2017-69
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-005.893 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2021
Recorrentes ARABIAN BREAD PÃES E DOCES LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO DECORRENTE. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.

O presente lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP decorre de fiscalização de imposto de renda de pessoa jurídica, onde foi aplicado o arbitramento de lucro utilizando-se como base de cálculo o índice de 40% sobre as compras e folha de pagamento. Ao considerar o percentual de 9,6% na construção de sua base de cálculo das **contribuições**, a autoridade adiciona um ingrediente fora do contexto legal que rege os lançamentos de ofício em arbitramento de lucro, além de não haver qualquer amparo legal na aritmética desenvolvida na apuração das referidas bases de cálculo das contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO DECORRENTE. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.

O presente lançamento da COFINS decorre de fiscalização de imposto de renda de pessoa jurídica, onde foi aplicado o arbitramento de lucro utilizando-se como base de cálculo o índice de 40% sobre as compras e folha de pagamento. Ao considerar o percentual de 9,6% na construção de sua base de cálculo das **contribuições**, a autoridade adiciona um ingrediente fora do contexto legal que rege os lançamentos de ofício em arbitramento de lucro, além de não haver qualquer amparo legal na aritmética desenvolvida na apuração das referidas bases de cálculo das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Andre Luis Ulrich Pinto, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Andre Severo Chaves.

Relatório

Trata o presente processo de Recurso de **Ofício** e Recurso **Voluntário** ao Acórdão de nº 02-81.108, proferido pela Terceira Turma da DRJ/BHE, em sessão de 22 de março de 2018.

A seguir, transcrevo os termos e fundamentos da decisão recorrida:

Relatório

Em 26/07/2017, foram lavrados os dois autos de infração objeto deste processo, nos quais se formaliza, em relação à contribuinte Arabian Bread Pães e Doces Ltda. e aos responsáveis Belchior Saraiva Neto, Mauro Augusto Saraiva e Antônio Alberto Saraiva, a exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 32.015.122,49, assim discriminado:

	Principal	Juros de Mora	Multa Proporcional
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	8.765.120,50	4.403.882,00	13.147.680,68
Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)	1.897.933,16	953.606,48	2.846.899,67

Auto de infração de Cofins

Segundo consta do auto de infração de Cofins (fls. 03/13), foi apurada a infração a seguir descrita:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: COFINS DESCONSIDERAÇÃO ESCRITA FISCAL

- *Valor apurado conforme relatório fiscal em anexo.*
- *Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2012 e 31/12/2013.*
- *Multa: 150%.*
- *Enquadramento legal: Art. 8º da Lei nº 9.718/1998. Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91;*

art. 2º da Lei nº 9.718/98. Art. 8, II da Lei 10.637. Art. 33, parágrafo 3 da lei 8212/91. Art.91 do Decreto 4524/2002. Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09. Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº

2.158- 35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09.

Auto de infração de contribuição para o PIS

Segundo consta do auto de infração de contribuição para o PIS (fls. 14/24), foi apurada a infração a seguir descrita:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: PIS CUMULATIVO DESCLASSIFICAÇÃO ESCRITA FISCAL

- Valor apurado conforme relatório fiscal em anexo.
- Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2012 e 31/12/2013.
- Multa: 150%.
- Enquadramento legal: Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70. Arts. 2º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/98. Art. 2º da Lei nº 9.718/98. Art. 33, parágrafo 3 da Lei nº 8.212/91. Art. 8º da Lei nº 8.846/94. Art. 91 do Decreto nº 4.524/2002. Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98. Art. 10, II da Lei nº 10.833/03. Art. 8º, II da Lei nº 10.637/02. Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09. Art. 79, da Lei nº 11.941/09. Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09.

Termo de verificação fiscal

Do termo de verificação fiscal lavrado pela autoridade lançadora a fls. 388/464, destacam-se as seguintes informações:

- O TVF é parte integrante de autos de infração de IRPJ, CSLL, contribuição para o PIS, Cofins e IRRF, os quais são objeto de três processos distintos (ns. 19515.720679/2017-31, 19515.720722/2017-69 e 19515.720720/2017-70).
- Os autos de infração são conexos, sendo necessária a análise de todo o contexto para o correto entendimento do caso em questão.
- A contribuinte autuada é uma empresa do Grupo Habib's, responsável pela fabricação de produtos comercializados por toda a rede de restaurantes. Objeto social: fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis, padaria e confeitaria com predominância de revenda.
- Realizou-se diligência fiscal anterior na pessoa jurídica Alsaraiva Comércio e Empreendimentos (empresa que comercializa a marca Habib's) e em outras pessoas jurídicas do grupo.
- 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, pastéis etc.
- O grupo é comandado de fato e de direito pelos irmãos Antônio Alberto Saraiva e Belchior Saraiva.

- *A fiscalização recebeu denúncia encaminhada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, relacionada a fatos narrados em petição inicial de processo civil (ação indenizatória ajuizada por ex-franqueados).*
- *O problema que ensejou a propositura da ação civil em face da Alsaraiva foi assim descrito: “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.”*
- *Na petição inicial são citados diversos exemplos do "modus operandi" do grupo. São utilizadas diversas contas bancárias, de diferentes pessoas jurídicas do grupo para depósitos em dinheiro ou em cheques relativos a parte não oferecida a tributação. Fazem parte do processo boletos, notas fiscais e cheques que comprovam os fatos mencionados.*
- *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.*
- *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.*
- *Motivos para o arbitramento do lucro: divergência entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários; empréstimos e respectivos pagamentos não comprovados; pagamentos de obrigações pela conta caixa sem comprovação documental; divergência entre a contabilidade e o livro de registro de entradas; e divergência entre as compras e vendas da empresa fiscalizada.*
- *Como 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, VI, do RIR/99 (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).*
- *As compras realizadas pela fiscalizada, que serviram de base para o arbitramento, estão respaldadas em documentos fiscais emitidos pelos fornecedores.*
- *Os gastos com a folha de pagamento, que serviram de base para o arbitramento, são aqueles declarados nas GFIPs.*
- *Os autos de infração de IRPJ e de CSLL constam do processo nº 19515.720679/2017-31.*
- *Considerando o lucro arbitrado apurado, e considerando que a alíquota aplicada para as atividades industriais e comerciais da contribuinte é de 9,6%, conforme estipulam os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.249/95, fez-se a conta inversa, ou seja, dividiu-se o lucro arbitrado mensal pela alíquota de 9,6%, encontrando-se assim a base de cálculo mensal do PIS e Cofins.*

- Os autos de infração de contribuição para o PIS e de Cofins constam do presente processo nº 19515.720722/2017-69.
- Foram identificados em conta bancária de titularidade da empresa fiscalizada pagamentos feitos à empresa Alles Blau Viagem e Turismo Ltda. A empresa não comprovou a causa dos pagamentos, apresentando faturas e notas de débito cujos valores e datas não correspondem aos valores pagos.
- O auto de infração de IRRF consta do processo nº 19515.720720/2017-70.
- Aplicou-se multa de ofício de 150%. 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.
- Com base no art. 135, III, do CTN, imputou-se responsabilidade solidária a Mauro Augusto Saraiva (sócio administrador) e Belchior Saraiva (administrador).
- Com base no art. 124, I, e 135, III, do CTN, imputou-se responsabilidade solidária a Antônio Alberto Saraiva (administrador de fato).

Ciência dos lançamentos

Em 09/08/2017, conforme avisos de recebimento a fls. 465/468, os sujeitos passivos foram cientificados, por via postal, dos lançamentos.

Impugnação apresentada por Arabian Bread Pães e Doces Ltda.

Em 08/09/2017, conforme termo de solicitação de juntada a fls. 478, Arabian Bread Pães e Doces Ltda. apresentou a impugnação a fls. 480/520, 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.).

- *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 auçada, 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, conseqüentemente, 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?*
- *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 “troteio 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 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.*

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

- 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.

(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).
- 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 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 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, 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.

• 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.

• 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.
- 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).

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, 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, o TVF apontou uma suposta e presumida falta de destinação dos queijos, “configurando a venda de mercadorias sem a emissão da respectiva NF”, 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.

- 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 impréstatível 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.

- *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 (cuja aquisição 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.*

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)

- *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 com as conveniências interpretativas e punitivas do fiscal, sob pena de 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.*

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

- *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.*
- *O beneficiário é identificado e a operação/causa são comprovadas, e a viagem promocional foi pública e notória.*
- *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.*

III.E – Da insustentabilidade da multa qualificada

- *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 embargo 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.*
- *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 embargo 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 embargo.*
- *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 embargo 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.*

IV – Conclusões e pedido

• *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, 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.*
- *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.*
- *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.*

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

- *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 indicio 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.*

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

- *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 nº 001/1/13.0077187-0 e de "Termos de Declaração", espécie de testemunhos prestados no bojo do processo administrativo nº 19515.720128/2016-97, lavrado contra a pessoa jurídica Vox Line Contact Center Intermediação de Pedidos Ltda., para fins de apuração de fraudes contratuais ali investigadas e que não guarda qualquer relação com a devedora principal destes autos.*
- *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 atuados, 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 nº 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 esclarecimento 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.*

III – Do pedido

• *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;*

- *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.º 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, 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, "contrário 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 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.*
- *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.

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 contribuição para o PIS e Confins objeto deste processo, também contesta exigências de IRPJ, CSLL e IRRF, que são objeto de outros dois processos.

Por não constituírem a matéria litigiosa destes autos, as alegações que dizem respeito exclusivamente às exigências de IRPJ, CSLL e IRRF, somente serão conhecidas e devidamente apreciadas em seus respectivos processos, de ns. 19515.720679/2017-31 e 19515.720720/2017-70.

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 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. (...)

(...)

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 Itaú, conta-corrente nº 1572-3); ou (ii) através de depósito na mesma conta-corrente beneficiada nos boletos "frios", qual seja, Banco Itaú, agência 8148, conta-corrente nº 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 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.

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

[...]

A impugnante ainda alega que ocorreu "absurda e equivocada adoção de outro critério para o arbitramento da base de cálculo do PIS e da Cofins". Mas não lhe assiste razão. Senão, veja-se:

O autuante assim descreve o método utilizado na apuração da base de cálculo das referidas contribuições:

“Considerando que o lucro arbitrado foi estipulado conforme planilha do item 6.1, e considerando que a alíquota aplicada para as atividades industriais e comerciais do contribuinte é de 9,6%, conforme estipulam os artigos 15 e 16 da lei 9.249/95, fez-se a conta inversa, ou seja, dividiu-se o lucro arbitrado mensal pela alíquota de 9,6%, encontrando-se assim a Base de Cálculo mensal do PIS e COFINS.”

Note-se que, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.846, de 1994, verificada por indícios a omissão da receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência dos impostos federais e contribuições sociais, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações.

Mas, conforme bem assinalou o autuante, o art. 8º da mesma lei dispõe que é facultado à autoridade tributária utilizar, para efeito de arbitramento a que se refere o art. 6º, outros métodos de determinação da receita quando constatado qualquer artifício utilizado pelo contribuinte visando a frustrar a apuração da receita efetiva do seu estabelecimento — que é exatamente o caso dos autos, conforme já visto neste voto quando da análise dos diversos motivos que levaram à conclusão pela imprestabilidade da escrituração contábil da contribuinte.

Por sua vez, o Decreto nº 4.524, de 2002, que regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral, estabelece que, verificada a omissão de receita ou a necessidade de seu arbitramento, a autoridade tributária determinará o valor das contribuições, dos acréscimos a serem lançados, em conformidade com a legislação do Imposto de Renda.

Ora, a utilização do percentual de 9,6% na apuração da receita a ser tributada pelas contribuições está em plena conformidade com a legislação do imposto de renda, mais especificamente os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.249, de 1995, cujo teor abaixo se reproduz:

“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

(...)

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.”

E, com relação à "conta inversa" descrita pelo autuante, cumpre ponderar que não existe nenhum óbice legal ao seu emprego para fins de arbitramento da receita nos termos do art. 8º da Lei nº 8.846, de 1994; ademais, justamente por manter a proporção legal entre lucro e receita, ela se mostra intrinsecamente lógica e bem razoável diante das circunstâncias peculiares do caso concreto.

Contudo, em virtude do que já se expôs em relação às compras que devem ser excluídas da base de cálculo do lucro arbitrado, cumpre efetuar os seguintes ajustes quanto às exigências fiscais de Cofins e contribuição para o PIS:

[...]

Contestação da multa de ofício qualificada

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 cinquenta 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.

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 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.itaubr.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 da 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 Itaú, conta-corrente nº 1572-3); ou (ii) através de depósito na mesma conta-corrente beneficiada nos boletos "frios", qual seja, Banco Itaú, agência 8148, conta-corrente nº 1572-3, de propriedade da própria Arabian Bread Paes e Doces Ltda. (...)”

Ora, o embaraço à fiscalização se caracteriza, nos termos 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 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 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.

Cumpra 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 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 e o homem de confiança dos Irmãos 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 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 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 país.*
- 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 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 franquias 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 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.

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 contribuição para o PIS, reduzir o valor da exigência a título de principal, conforme abaixo indicado, de R\$ 1.897.933,16 para R\$ 1.897.898,76, 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 Cofins, reduzir o valor da exigência a título de principal, conforme abaixo indicado, de R\$ 8.765.120,50 para R\$ 8.764.961,79, 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 e que foram apreciadas pela instância de piso.

Este processo estava na Terceira Seção de Julgamento deste Colegiado, sendo encaminhado a esta 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma, por força de sua vinculação com o processo de IRPJ, conforme Despacho de Saneamento, de 30/04/2019, o qual, em resumo, constatou:

[...]

Como se pode constatar pela simples leitura desta parte do “termo de verificação fiscal”, a base de cálculo do PIS e da Cofins teve como base o lucro arbitrado. Portanto, é evidente a ligação umbilical deste processo com o referente ao IRPJ e CSLL.

Após cravar essa premissa, temos conhecimento que o art. 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF define que é competência da Primeira Seção de Julgamento apreciar recursos que versem sobre a aplicação da legislação do PIS e da Cofins quando os fatos jurídicos que serviram para a apuração das exações forem reflexos, por possuírem os mesmos elementos de prova que serviram para configurar a prática de infração à legislação do IRPJ.

“Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).”

Assim sendo, em vista de que esse processo é reflexo do processo nº 19515.720679/2017-31, cujo objeto é um auto de infração de IRPJ, proponho o encaminhamento destes autos para Primeira Seção de Julgamento do CARF

JUNTADA DE DOCUMENTO

Em **10 de novembro de 2020**, foi solicitada a juntada aos autos de documento denominado de **Lauda 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.”

É o relatório do essencial

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

Quanto ao **recurso de ofício**, não se deve conhecê-lo em função de que as contribuições ora exigidas devem ser canceladas.

De se mostrar.

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.

Este processo é reflexo do processo 19515.720679/2017-31 (de IRPJ) e entendo que, independentemente do resultado a ser considerado naquele processo, os lançamentos ora decorrentes de PIS-PASEP e COFINS devem ser cancelados.

Na verdade, os autos de infração do presente processo a título de PIS e de COFINS, poderiam estar reunidos no mesmo processo de IRPJ, conforme já orientava o Decreto nº 70.235/1972:

Art.9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou em notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Redação dada pelo art.25 da Lei nº 11.941, de 2009).

§1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova (Redação dada pelo art.113 da Lei nº 11.196/2005).

Mas assim não foi feito, o que processualmente nada acarreta, sendo fundamental apenas que, em regra, o processo do lançamento principal seja objeto de julgamento antes dos outros lançamentos (decorrentes), ou de forma simultânea, como ora se está procedendo (o processo de IRPJ foi adiado por solicitação de vistas por conselheiro deste Colegiado).

Os autos de infração do presente processo contemplam os lançamentos de PIS e de COFINS, então decorrentes do lançamento de IRPJ acompanhado no processo de nº 19515.720679/2017-31.

Como já adiantado, a solução do presente litígio independe do resultado dado no processo de IRPJ.

Assim, passa-se à análise da questão trazida nos autos: a formação da base de cálculo das contribuições ora exigidas.

De se relembrar a base de cálculo adotada pela autoridade autuante, para isto de se reproduzir excertos do TVF:

6 –Crédito Tributário Constituído

6.1-Do arbitramento do Lucro –Auto de Infração 19515.720.679/2017-31 (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. 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 tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;”

O critério utilizado para o arbitramento é o estipulado no artigo 535, VI do RIR/99 (40% das compras e gastos com a folha de pagamento).

“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;

[...]”

Sobre esta base de cálculo aplicou-se a alíquota de 40%, conforme artigo 535, VI do RIR/99, encontrando-se assim o lucro arbitrado e sobre este fez-se incidir a alíquota de 15% mais adicional de 10%, relativos ao Imposto de Renda e 9% relativa à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, chegando-se aos valores devidos. Em seguida, abateu-se todos os valores declarados em DCTF, abaixo discriminados:

[...]

6.2) PIS e COFINS –Auto de Infração 19515.720.722/2017-69

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, II do RIR/99, houve o arbitramento do lucro nos anos de 2012 e 2013.

O critério utilizado para o arbitramento é o estipulado no artigo 535, VI do RIR/99 (40% das compras e gastos com a folha de pagamento).

Conforme estipulam o artigo 10, inciso II da lei 10.833 e o artigo 8, inciso II da lei 10.637, as pessoas tributadas com base no lucro arbitrado, submetem-se ao regime cumulativo do PIS e COFINS.

[...]

O arbitramento da Base de Cálculo do PIS e COFINS encontra amparo legal no artigo 33, parágrafo 3º da lei 8212/91 e artigo 8 da lei 8846/94. Transcrever os artigos citados.

“Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.”

“Art. 8º É facultado à autoridade tributária utilizar, para efeito de arbitramento a que se refere o art. 6º, outros métodos de determinação da receita quando constatado qualquer artifício utilizado pelo contribuinte visando a frustrar a apuração da receita efetiva do seu estabelecimento.”

Já o artigo 91 do Decreto 4.524/2002 determina que verificada a necessidade de arbitramento, a autoridade tributária determinará o valor das contribuições devidas e acréscimos a serem lançados, em conformidade com a legislação do Imposto de Renda.

“Art. 91. Verificada a omissão de receita ou a necessidade de seu arbitramento, a autoridade tributária determinará o valor das contribuições, dos acréscimos a serem lançados, em conformidade com a legislação do Imposto de Renda (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, **caput** e §§ 3º e 6º, Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 10, parágrafo único, Lei nº 9.715, de 1998, arts. 9º e 11, e Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 24).”

Considerando que o lucro arbitrado foi estipulado conforme planilha do item 6.1, e considerando que a alíquota aplicada para as atividades industriais e comerciais do contribuinte é de 9,6%, conforme estipulam os artigos 15 e 16 da lei 9.249/95, fez-se a conta inversa, ou seja, dividiu-se o lucro arbitrado mensal pela alíquota de 9,6%, encontrando-se assim a Base de Cálculo mensal do PIS e COFINS.

Sobre este fez-se incidir as alíquotas de 3% e 0,65% relativas ao regime cumulativo da COFINS e PIS, respectivamente. Segue planilha abaixo demonstrando a Base de Cálculo do PIS e COFINS, a partir da Base de Cálculo do Lucro Arbitrado (vide planilha item 6.1)

Mês	Base Calculo Lucro Arbitrado (BC)	Lucro Arbitrado (LA) 40% de BC	BC PIS e COFINS (LA/9,6%)	COFINS 3%	PIS 0,65%
Jan/12	5.018.613,71	2.007.445,48	20.910.890,46	627.326,71	135.920,79
Fev/12	4.955.599,78	1.982.239,91	20.648.332,42	619.449,97	134.214,16
Mar/12	6.268.956,57	2.507.582,63	26.120.652,38	783.619,57	169.784,24
Abr/12	4.637.078,03	1.854.831,21	19.321.158,46	579.634,75	125.587,53
Mai/12	2.846.642,73	1.138.657,09	11.861.011,38	355.830,34	77.096,57
Jun/12	2.561.023,70	1.024.409,48	10.670.932,08	320.127,96	69.361,06

Jul/12	1.877.726,46	751.090,58	7.823.860,25	234.715,81	50.855,09
Ago/12	2.400.527,42	960.210,97	10.002.197,58	300.065,93	65.014,28
Set/12	4.859.079,89	1.943.631,96	20.246.166,21	607.384,99	131.600,08
Out/12	4.008.734,52	1.603.493,81	16.703.060,50	501.091,82	108.569,89
Nov/12	4.492.059,24	1.796.823,70	18.716.913,50	561.507,41	121.659,94
Dez/12	4.849.556,03	1.939.822,41	20.206.483,46	606.194,50	131.342,14
Jan/13	3.219.885,99	1.287.954,40	13.416.191,63	402.485,75	87.205,25
Fev/13	3.120.033,46	1.248.013,38	13.000.139,42	390.004,18	84.500,91
Mar/13	2.575.470,47	1.030.188,19	10.731.126,96	321.933,81	69.752,33
Abr/13	2.956.234,09	1.182.493,64	12.317.642,04	369.529,26	80.064,67
Mai/13	3.183.916,50	1.273.566,60	13.266.318,75	397.989,56	86.231,07
Jun/13	3.010.453,98	1.204.181,59	12.543.558,25	376.306,75	81.533,13
Jul/13	3.491.387,46	1.396.554,98	14.547.447,75	436.423,43	94.558,41
Ago/13	3.393.483,34	1.357.393,34	14.139.513,92	424.185,42	91.906,84
Set/13	3.917.904,05	1.567.161,62	16.324.600,21	489.738,01	106.109,90
Out/13	5.106.931,84	2.042.772,74	21.278.882,67	638.366,48	138.312,74
Nov/13	4.195.841,73	1.678.336,69	17.482.673,88	524.480,22	113.637,38
Dez/13	4.627.623,63	1.851.049,45	19.281.765,13	578.452,95	125.331,47

Em seguida, abateu-se todos os valores declarados em DCTF, abaixo discriminados:

Tributo	Mês	Número da Declaração	Valor
COFINS (MERC.INTERNO)	01/2012	100201220121890091472	46.532,56
COFINS (MERC.INTERNO)	02/2012	100201220121890160528	144.149,65
COFINS (MERC.INTERNO)	03/2012	100201220121870269441	136.363,80
COFINS (MERC.INTERNO)	04/2012	100201220121860334918	85.503,68
COFINS (MERC.INTERNO)	05/2012	100201220121890424691	11.574,47
COFINS (MERC.INTERNO)	06/2012	100201220121820523341	8.511,05
COFINS (MERC.INTERNO)	07/2012	100201220121860646259	58.491,31
COFINS (MERC.INTERNO)	08/2012	100201220121820751243	74.478,24
COFINS (MERC.INTERNO)	09/2012	100201220121880901457	29.928,21
COFINS (MERC.INTERNO)	10/2012	100201220141841302844	120.731,72
COFINS (MERC.INTERNO)	11/2012	100201220131851023704	137.337,63
COFINS (MERC.INTERNO)	12/2012	100201220131831157075	203.671,75
COFINS (MERC.INTERNO)	01/2013	100201320131860056824	167.251,59
COFINS (MERC.INTERNO)	02/2013	100201320131810168087	167.767,51
COFINS (MERC.INTERNO)	03/2013	100201320131810254501	149.877,60
COFINS (MERC.INTERNO)	04/2013	100201320131850337806	58.577,66

COFINS (MERC.INTERNO)	05/2013	100201320141811295289	66.540,90
COFINS (MERC.INTERNO)	06/2013	100201320131810512004	56.584,38
COFINS (MERC.INTERNO)	07/2013	100201320131880668180	45.050,77
COFINS (MERC.INTERNO)	08/2013	100201320131820812559	37.166,30
COFINS (MERC.INTERNO)	09/2013	100201320131840811438	118.763,93
COFINS (MERC.INTERNO)	10/2013	100201320131870974188	184.454,40
COFINS (MERC.INTERNO)	11/2013	100201320141871075608	285.260,47
COFINS (MERC.INTERNO)	12/2013	100201320141821167874	287.155,39
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	01/2012	100201220121890091472	10.102,46
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	02/2012	100201220121890160528	31.295,65
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	03/2012	100201220121870269441	29.605,30
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	04/2012	100201220121860334918	18.563,30
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	05/2012	100201220121890424691	2.512,88
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	06/2012	100201220121820523341	1.847,79
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	07/2012	100201220121860646259	12.698,78
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	08/2012	100201220121820751243	16.169,62
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	09/2012	100201220121880901457	6.497,57
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	10/2012	100201220141841302844	26.211,49
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	11/2012	100201220131851023704	29.816,72
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	12/2012	100201220131831157075	44.218,21
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	01/2013	100201320131860056824	36.311,20
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	02/2013	100201320131810168087	36.423,21
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	03/2013	100201320131810254501	32.539,22
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	04/2013	100201320131850337806	12.717,52
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	05/2013	100201320141811295289	14.446,38
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	06/2013	100201320131810512004	12.284,77
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	07/2013	100201320131880668180	9.780,76
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	08/2013	100201320131820812559	8.069,00
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	09/2013	100201320131840811438	25.784,28
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	10/2013	100201320131870974188	40.046,02
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	11/2013	100201320141871075608	61.931,55
PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	12/2013	100201320141821167874	62.342,94

Esta apuração da base de cálculo foi contestada pela recorrente, mostrando-se oportuno relembrar seus termos (destaques do original):

III.C – DA ABSURDA E EQUIVOCADA ADOÇÃO DE CRITÉRIOS DISTINTOS PARA O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS E DO IRPJ E DA CSLL

De forma absolutamente desprovida de qualquer fundamento legal, a autoridade fiscal, ao invés de utilizar a mesma base de cálculo adotada para o arbitramento da receita bruta não conhecida e, assim, para a apuração do Lucro Real e autuação do IRPJ e CSLL, resolveu inovar na exigência do PIS/COFINS.

Assim, 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 PRESENTE AUTUAÇÃO, o fiscal entendeu então que a

receita bruta da Recorrente deveria corresponder à base de cálculo adotada para IRPJ, dividida por 9,6%.

Conforme descrito no TVF, “fez-se a conta inversa, ou seja, dividiu-se o lucro arbitrado mensal pela alíquota de 9,6%, encontrando-se, assim a Base de Cálculo mensal do PIS e COFINS.” (Fls. 489).

Desse modo, 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 E INIMAGINÁVEL QUANTIA DE R\$ 381.561.519,29.

Tem-se, assim, 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, agora para fins de PIS/COFINS!

Contudo, os artigos 91 e 93 do Decreto 4.524/2002 determinam exatamente o contrário, in verbis:

*“Art. 91. Verificada a omissão de receita ou a necessidade de seu arbitramento, a autoridade tributária determinará o valor das contribuições, dos acréscimos a serem lançados, em conformidade com a legislação do Imposto de Renda (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, **caput** e §§ 3º e 6º, Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 10, parágrafo único, Lei nº 9.715, de 1998, arts. 9º e 11, e Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 24).”*

E nem poderia ser diferente, vale dizer, a receita bruta apurada em procedimento de arbitramento não pode variar de acordo com as conveniências interpretativas e punitivas da autoridade fiscal, sob pena de 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.

Por outro lado, 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 Recorrente?

Isso porque, de acordo com a jurisprudência vinculante do Supremo Tribunal Federal, 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. Sobre o ponto, veja-se o entendimento do CARF:

“RECEITA BRUTA. CONCEITO CONTÁBIL E JURÍDICO. (...). O conceito contábil de receita, para fins de demonstração de resultados, não se confunde com o conceito jurídico, para fins de apuração das contribuições sociais.

Na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se ingressa no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. (...). Recurso Voluntário Provido. Crédito Tributário

Exonerado.” (CARF, Processo 16327.720855/2014-11, Data da Sessão 30/03/2017, Acórdão 3402-004.002 – grifamos).

Por essas razões, ou bem se anula a exigência de PIS/COFINS, tal qual indigitadamente formulada nos autos apensos, ou bem se adota o mesmo critério de arbitramento do IRPJ/CSLL.

Neste aspecto da autuação devo concordar com a Recorrente.

De se ter em mente que estamos tratando de arbitramento de lucros e, normalmente, nesta situação, a base de cálculo utilizada para fins de apuração do lucro arbitrado é a receita bruta conhecida, nos termos do art.532 do RIR/99 (vigente à época)

Base de cálculo quando conhecida a Receita Bruta

Art.532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art.394, §11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art.519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art.16 e Lei nº 9.4530, de 1996, art.27, inciso I).

Ocorre que no caso do **arbitramento de lucro** que originou o lançamento de IRPJ, então acompanhado no outro processo, a base de cálculo do lucro arbitrado não envolveu nenhuma espécie de receita, omitida ou conhecida/declarada, sendo, no caso, utilizado o disposto no inciso VI do art.535 do RIR/99:

Base de cálculo quando não conhecida a Receita Bruta

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;

[...]

Em se tratando de lançamentos decorrentes do lançamento de IRPJ, como é o caso, a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS deveria obedecer a mesma base de cálculo do IRPJ, ou seja, as alíquotas destas contribuições deveriam incidir sobre o total (mensal) das referidas bases de cálculo (**compras**) acrescido dos valores da folha de pagamento (no caso, a GFIP), sob pena de estarmos lidando com contribuições apuradas de forma autônoma, que não é o caso ora visto.

Devemos nos ater à legislação que rege o assunto dos autos, no caso o arbitramento de lucro e verificar suas consequências para os tributos e contribuições a serem apurados para fins de lançamento de ofício.

Constatado que a receita bruta verificada pela Fiscalização carecia de credibilidade para fins de servir base de cálculo do Lucro Arbitrado, a legislação previu outros meios de apuração deste lucro na hipótese de receita bruta **não** conhecida.

De forma que não há que se cogitar de atribuir critérios legais de arbitramento de **receita** para respaldar lançamentos de contribuições sociais então reflexas de lançamento de IRPJ (arbitramento de lucro).

O art.8º da Lei nº 8.846 de 1995, citado no TVF, de fato, permite arbitramento de **receitas** e indica de que forma o Fisco pode se valer do dispositivo legal, ou seja, aponta alguns caminhos a se seguir, tais como se utilizar do movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações, que não foi o caso dos autos.

Entendo, portanto, equivocado o procedimento da fiscalização no trato que deu à apuração da base de cálculo destas contribuições, sintetizado a seguir e extraído do TVF:

Considerando que o lucro arbitrado foi estipulado conforme planilha do item 6.1, e considerando que a alíquota aplicada para as atividades industriais e comerciais do contribuinte é de 9,6%, conforme estipulam os artigos 15 e 16 da lei 9.249/95, fez-se a conta inversa, ou seja, dividiu-se o lucro arbitrado mensal pela alíquota de 9,6%, encontrando-se assim a Base de Cálculo mensal do PIS e COFINS.

A base de cálculo do lucro arbitrado resultou da aplicação do índice (e não alíquota ou coeficiente de presunção) de 40% sobre as compras e folha de pagamento, para daí apurar o IRPJ devido, conforme Auto de Infração – IRPJ, processo já mencionado.

Ao considerar o percentual de 9,6% na construção de sua base de cálculo (das contribuições) a autoridade adiciona mais um ingrediente fora do contexto legal que rege os lançamentos de ofício em arbitramento de lucro, além de não haver qualquer amparo legal na aritmética desenvolvida na apuração das referidas bases de cálculo.

Enfim, não vejo como sustentar a construção desenvolvida pela autoridade autuante e ora ratificada pela decisão de piso, uma vez que construída em desacordo com a legislação conforme anteriormente demonstrado.

Tendo em vista que **não** estamos diante de um mero erro na base de cálculo das contribuições ora exigidas, que nos permitiria uma eventual retificação de seu valor, mas, pelo contrário, a base de cálculo dos lançamentos não tem amparo legal, e sendo a base de cálculo um dos pilares da construção do lançamento (hipótese de incidência tributária), conforme estabelecido no art.142 do CTN, de se cancelar integralmente o lançamento das contribuições ora lançadas.

Em assim sendo, prejudicado fica a apreciação do recurso de **ofício**, então apresentado pela decisão de piso em face de ela ter promovido o afastamento de vínculo de responsabilidade solidária de Antônio Alberto Saraiva.

Conclusão

É o voto, não conhecer do recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano