



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720738/2015-18
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-004.123 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrentes VOX LINE - CONTACT CENTER INTERMEDIÇÃO DE PEDIDOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VALOR INFERIOR. NÃO CONHECIMENTO.

Não se toma conhecimento de recurso de ofício interposto em relação a decisão que exonera crédito tributário em montante inferior ao limite de alçada fixado.

HIPÓTESES DE NULIDADE. AUSÊNCIA. LANÇAMENTO. REGULARIDADE.

Não se comprovando situação que se enquadre nas hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não ocorre a nulidade do lançamento.

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

Ano-calendário: 2010

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. VÍCIOS. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. OMISSÃO. IRPJ. LUCRO ARBITRADO.

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real.

RECEITA BRUTA CONHECIDA. LUCRO ARBITRADO. APLICAÇÃO DE PERCENTUAIS.

O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, acrescidos de vinte por cento, não cabendo se falar em cotejo entre receitas, custos e despesas.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Configuram omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. TRANSFERÊNCIAS. MESMA PESSOA JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO.

Para efeito de determinação da receita omitida, no caso de lançamento por presunção legal com base em depósitos bancários de origem não comprovada, não serão considerados os créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS PRATICADAS PELO CONTRIBUINTE

Não sendo realizado o devido apontamento e a comprovação das condutas praticadas pelo contribuinte, para fins de qualificação da multa de ofício, esta deve ser aplicada no percentual de 75%, uma vez que a simples omissão de receitas, mesmo que de forma reiterada, não tem o condão de justificar aquela qualificação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA. CONTAGEM. DATA DO FATO GERADOR.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, quando não caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ou quando ausente o pagamento antecipado do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; por maioria, em reconhecer a decadência do lançamento do IRPJ e CSLL relativo ao 1º e 2º trimestre de 2010, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo (relator), Gustavo Guimarães da Fonseca e Ricardo Marozzi Gregório, e dos fatos geradores de PIS e da Cofins de janeiro a junho de 2010, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Ricardo Marozzi Gregório; e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto ao montante total dos tributos devidos, nos termos do voto do relator, e, por maioria, em dar provimento ao recurso para cancelar a multa qualificada, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Ricardo Marozzi Gregório. E, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias. O conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca solicitou a apresentação de declaração de votos.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lúcia Miceli, Breno do Carmo Moreira Vieira, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (Suplente convocada) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em relação ao Acórdão n.º 11-54.636, de 30 de janeiro de 2017, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE (fls. 2.576/2.615), que julgou procedente em parte a impugnação ao lançamento de que tratam os presentes autos, e cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não se tratando das situações previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, incabível falar em nulidade do lançamento fiscal.

CONTRADITÓRIO E DIREITO DE DEFESA

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, inexistindo cerceamento do direito de defesa quando, na fase de impugnação, foi concedida oportunidade ao autuado de apresentar documentos e esclarecimentos. Havendo no lançamento informações e justificativas que permitam ao contribuinte oferecer impugnação fundamentada e completa, também não se caracteriza situação de cerceamento ao direito de defesa.

DECADÊNCIA.

Demonstrada a ocorrência de fraude, o prazo de decadência é de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM DOS RECURSOS. NÃO COMPROVAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

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

Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes.

MULTA QUALIFICADA DE 150%

Falta de escrituração de depósitos bancários e de pagamento dos tributos devidos caracterizam a conduta dolosa da contribuinte ensejadora da qualificação da multa.

DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO POR SER PRESCINDÍVEL.

A diligência e a perícia requeridas são indeferidas, com fundamento no art. 18 do Decreto n.º 70.235/1972, com as alterações da Lei n.º 8.748/1993, por se tratar de medida absolutamente prescindível, já que constam dos autos todos os elementos necessários ao julgamento.

O presente processo cuida de autos de infração relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL),

Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), referente ao ano-calendário de 2010 (fls. 226 a 272).

O lançamento se embasou na constatação de infração de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, e, para o IRPJ/CSLL, foi realizado a partir do Lucro Arbitrado, tendo em vista que a escrituração mantida pelo sujeito passivo não permitiria identificar a efetiva movimentação financeira e seria imprestável para a determinação do Lucro Real.

Os fatos apurados estão descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 469/496, cabendo destacar os seguintes trechos:

A VOX LINE CONTACT CENTER INTERMEDIACAO DE PEDIDOS LTDA. foi constituída em 2001, como uma SOCIEDADE CIVIL, cujo objeto social é a exploração de Prestação de Serviços Via Telefone 0800 , na coleta de pedidos junto a rede de Fast Food da marca HABIB's ,conforme seu instrumento constitutivo registrado no 1 Oficial de Registro Civil da Pessoa Jurídica de São Paulo , sob o número 270713.

Atualmente, seu objeto social é a exploração de serviços de terceirização dos serviços de Call Center , telemarketing, televendas , possuindo outros clientes não relacionados diretamente ao Grupo Habib's.

(...)

4.2)Da Conciliação entre a contabilidade e os extratos bancários

Desde já adianto que são inúmeras as divergências encontradas entre a conciliação bancária (extratos bancários) e a contabilidade apresentada .Na realidade a contabilidade mostrou-se imprestável para identificar sua movimentação financeira e consequentemente para apurar seu lucro real.

Seguem alguns exemplos das divergências encontradas:

4.2.1)Não contabilização de várias contas bancárias de sua titularidade.no ano de 2010

Em sua contabilidade , existem apenas duas contas contábeis relativas aos bancos , conforme tabela abaixo.

Conta contábil	Código conta	Saldo inicial	debitos	creditos	Saldo final
Caixa Economica	11012-2	0,00	4.101.589,30	3.748.493,89	353.095,41
HSBC	11026-5	2.779,13	62.245.442,09	60.996.872,53	1.251.348,69

A relação de contas bancárias (extratos bancários) de titularidade da empresa fiscalizada (obtida por meio de solicitação direta aos bancos) é muito maior.

banco	agencia	conta	Saldo Inicial	valor creditado	valor debitado	Saldo Final
CEF	4139	003.00000111.4	77.858,72	3.567.979,89	3.645.838,61	,00
CEF	4139	.003.00000475.0	,00	4.101.867,00	3.748.771,00	353.096,00
HSBC	323	3230005440	2.779,13	62.253.985,00	61.005.415,00	1.251.349,13
HSBC	323	3230137851	,00	4.099.514,00	4.099.514,00	,00
HSBC	323	3231241237	1.008.763,86	27.026.977,53	28.035.741,00	,00
HSBC	323	3231946478	34,97	465.184,00	465.219,00	,00
total			1.089.436,68	101.515.507,42	101.000.498,61	1.604.445,13

Percebe-se que na contabilidade estão lançados cerca de R\$ 66.347.031,00 a débito nas contas 11012-2 e 11026-5. O somatório nas contas bancárias é de mais de R\$ 101.000.000,00. Analisando-se cada um dos valores contabilizados, apesar das pequenas divergências encontradas, percebe-se que as contas contábeis 11012-2 e 11026-5 referem-se às contas- correntes bancárias 003.0000475-0 (CEF) e 323005440(HSBC).

Dessa forma , não houve a correta contabilização das contas-correntes abaixo listadas:

-003.0000111.4 (CEF)

-3230137851 (HSBC)

-3231241237 (HSBC)

-3231946478 (HSBC)

4.2.2) Contabilização parcial dos extratos bancário na conta CAIXA

Percebe-se que uma parte dos valores relativos aos extratos bancários que não foram devidamente contabilizados (4 contas correntes acima listadas) foram indevidamente lançados na conta contábil CAIXA (11.004-9). A título exemplificativo, segue relação de todos valores creditados em seus extratos bancários no dia 04/01/2010 (somente foram movimentadas duas contas bancárias neste referido dia).

(...)

4.2.3) Lançamentos efetuados na conta CAIXA de forma consolidada e impossibilidade de conciliação desses valores com os extratos bancários.

Outro erro encontrado em sua contabilidade é a impossibilidade de se verificar de forma analítica, quais os valores encontrados nos extratos bancários foram contabilizados e os que não foram, pois a empresa faz lançamentos contábeis de forma consolidada no último dia do mês e não é capaz de discriminar sua composição.

(...)

4.2.4) Lançamentos contábeis irreais

Além de não contabilizar corretamente sua movimentação bancária, há inúmeros lançamentos contábeis que não refletem de modo algum a realidade dos fatos. A título exemplificativo seguem alguns casos:

4.2.4.1) Aumento de Capital Social no valor de R\$ 3.000.000,00

Em 14/10/2010, a conta contábil 11.004-9 (caixa) foi debitada em contrapartida à conta contábil 20.403-4 (capital social). Esse lançamento traduz a entrada de dinheiro que foi utilizada para aumentar o capital social em R\$ 3.000.000,00.

Como a empresa não contabiliza corretamente sua movimentação financeira e acaba misturando os valores que transitam pela sua conta bancária, com aqueles que não transitam (em espécie), temos de analisar se esse aumento de capital, com “suposto” aporte de recursos dos sócios, transitou pelos extratos bancários.

Analisando-se os extratos bancários, verifica-se que no dia 14/10/2010, um pouco mais de R\$ 32.000,00 entraram em suas contas bancárias. Mesmo se analisarmos os extratos bancários de dias próximos, verifica-se que não há depósito nenhum que respalde esse valor. Não houve esse aporte de recursos através dos bancos. Além disso, analisando-se os sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, verifica-se que não há movimentação informada em DIMOF (demonstração de movimentação financeira) de nenhum dos sócios. A empresa foi intimada em 10/06/2015, através de Termo de Intimação fiscal, a esclarecer o fato, não o fez.

4.2.4.2) Empréstimo de Mutuo no valor de R\$ 6.295.720,00

Em 24/10/2010, a conta do ativo 11207-8 (empréstimo de mutuo) foi debitada em contrapartida a conta 11.004-9 (Caixa). Em síntese houve a saída de recursos da empresa em contrapartida a um direito, ou seja, a empresa emprestou dinheiro.

conta	data	codigo conta	contrapartida	historico lançamento	credito
C.A.LXA	24/12/10	11004-9	11207-8	VALOR EMPRESTIMO DE MUTUO PEDIDOS LTDA.	6.295.720,00

Da mesma forma que o item anterior, foi analisada a possibilidade de esses (*sic*) valores terem transitado por seus extratos bancários.

Analisando-se os débitos nos extratos bancários no dia 24/10/2010, verifica-se que houve a saída de apenas R\$ 295,00 no dia.

BC	AG	CC	tipo	data	historico			
399	323	3230005440	1	24/12/10	5723 CH COMPENSADO	101	295,00	D

Assim, "criou-se" um direito (conta contábil 11207-8) que não existe. Não houve saída de recurso da empresa. O dolo do contribuinte fica evidente quando este direito é liquidado no ano seguinte. Interessante notar que contabilmente o dinheiro foi "emprestado" pela VOX LINE à outra empresa do grupo Habib's (UPSTAGE Intermediação de Pedidos Ltda) via conta CAIXA, já o pagamento, pelo "suposto" mutuário, dessa importância foi realizado através de depósitos bancários em dinheiro. Abaixo seguem os lançamentos de liquidação.

Para que fique mais claro, criou-se um empréstimo que na verdade não existe, através da conta caixa e no ano seguinte justifica-se a origem de recursos creditados em suas contas bancárias pela liquidação do mútuo.

A empresa apresentou contrato de mutuo entre as empresas contratantes, ambas representadas pelo sr. José Maria Gonçalves do Carmo, termo de quitação do mutuo e lançamentos relativos à quitação.

Observação do auditor: Não foi comprovada a saída de recursos da Vox Line. Se o recurso não saiu, trata-se na verdade de simulação, com vistas a justificar a entrada de recursos, quando do pagamento.

(...)

4.2.4.3) Saldo Inicial da conta CAIXA

Verifica-se que contabilmente, a empresa iniciou o ano de 2010 com R\$ 4.432.804,58, na conta 11004-9 (CAIXA).

Somando-se o saldo inicial nos extratos bancários chegamos a pouco mais de R\$ 1.000.000,00. Isso quer dizer que contabilmente a empresa diz ter começado o ano de 2010, com mais de R\$ 3.000.000,00 em espécie! Uma empresa de CALL-CENTER!

4.2.4.4) Reembolso de Telefonia

A empresa diz ter recebido, através da conta 11004-9 (CAIXA) valores relevantes a título de reembolso de telefonia, ou seja, os franqueados HABIB's reembolsam valores despendidos pela VOX LINE.

conta	data	codigo conta	contrapartida	historico lançamento	debito
CA.I.X.A	28/02/10	11004-9	66552-5	PELO RECEBIMENTO DE REEMBOLSO DE TELEFONIA DO MES.	71.643,95
CA.I.X.A	31/03/10	11004-9	66552-5	PELO RECEBIMENTO DE REEMBOLSO DE TELEFONIA DO MES.	295.070,87
CA.I.X.A	30/04/10	11004-9	66552-5	PELO RECEBIMENTO DE REEMBOLSO DE TELEFONIA DO MES.	296.398,37
CA.I.X.A	31/05/10	11004-9	66552-5	PELO RECEBIMENTO DE REEMBOLSO DE TELEFONIA DO MES.	362.221,83
CA.I.X.A	30/06/10	11004-9	66552-5	PELO RECEBIMENTO DE REEMBOLSO DE TELEFONIA DO MES.	304.457,91
CA.I.X.A	31/07/10	11004-9	66552-5	PELO RECEBIMENTO DE REEMBOLSO DE TELEFONIA DO MES.	266.224,31
CA.I.X.A	31/08/10	11004-9	66552-5	PELO RECEBIMENTO DE REEMBOLSO DE TELEFONIA DO MES.	83.761,56
CA.I.X.A	30/09/10	11004-9	66552-5	PELO RECEBIMENTO DE REEMBOLSO DE TELEFONIA DO MES.	276.074,84
CA.I.X.A	31/03/10	11004-9	66553-0	PELO RECEBIMENTO DE BONUS EXTRA S/ TELEFONIA DO MES	85.573,52
CA.I.X.A	30/04/10	11004-9	66553-0	PELO RECEBIMENTO DE BONUS EXTRA S/ TELEFONIA DO MES.	5.501,04
CA.I.X.A	31/05/10	11004-9	66553-0	PELO RECEBIMENTO DE BONUS EXTRA S/ TELEFONIA DO MES.	5.403,22

Esses valores também não transitaram pelos extratos bancários, ou seja, contabilmente foram recebidos em espécie. Como um franqueado, localizado nas mais diferentes regiões do país, pode pagar o reembolso em espécie, sem transitar pelas contas bancárias?

Conclusão relativa aos itens 4.2.4.1 a 4.2.4.4, a melhor interpretação para as divergências entre a contabilidade do disponível (caixa e bancos) e os extratos bancários é que os créditos dos extratos são tão volumosos, que num tentativa de justificá-los, mas sem oferecê-los a tributação, utilizam-se de lançamentos contábeis que não existem na realidade, são ficções contábeis com o intuito de dar uma aparência geral de regularidade, mas quando se analisam os lançamentos individualmente, verificam-se as divergências.

A Recorrente foi intimada e reintimada a demonstrar a origem dos valores creditados nos extratos bancários, bem como a fazer a conciliação diária dos referidos valores com os valores debitados no Disponível que foram oferecidos à tributação. A pessoa jurídica,

contudo, preferiu não fazer a referida conciliação, limitando-se a informar que parte dos valores que transitaram pela conta contábil Caixa foi oferecida à tributação e era oriundo de saques nas suas contas bancárias.

Assim, no lançamento, considerou-se como “*faturamento conhecido os créditos de seus extratos bancários , excluídos transferências de mesma titularidade , estornos , devoluções , empréstimos bancários e todos os demais sem efeito fiscal que estão discriminados no anexo " CREDITOS SEM EFEITO FISCAL" ”*”.

Foi aplicada, ainda, multa de ofício qualificada de 150%, por se entender presentes as hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, já que os fatos apurados caracterizariam “*o dolo do contribuinte em sonegar tributos*”, alinhando-se à situação descrita em Petição Inicial de ação cível impetrada por ex-franqueada junto à 7ª Vara Cível do Foro Central da Comarca de Porto Alegre na qual detalha esquema de sonegação fiscal no âmbito do Grupo Habib's, do qual a autuada seria integrante.

Cientificado do lançamento, o sujeito passivo apresentou a Impugnação de fls. 506/536, por meio da qual alega:

- (i) a nulidade dos autos de infração por falta de instrução probatória;
- (ii) a decadência do direito de constituir os créditos tributários relativos aos meses de janeiro a junho de 2010;
- (iii) o indevido arbitramento do lucro cumulado com a exigência baseada em presunção de omissão de receitas;
- (iv) que apresentou justificativa para a quase totalidade dos depósitos bancários questionados, restando uma diferença de R\$ 8.249.483,70, sendo que a autoridade fiscal considerou como resultado da pessoa jurídica valores referentes a duplicatas descontadas, reembolso e bônus extra de telefonia, descontos concedidos, empréstimos contraídos, venda de ativos pelo valor de custo e meras transferências patrimoniais;
- (v) a fragilidade do arbitramento do lucro, por conta de não exaurimento das análises e conciliações e existência de vícios no critério de apuração da base de cálculo;
- (vi) a necessidade de exclusão de diversos valores da receita bruta considerada, conforme resultado de auditoria independente contratada;
- (vii) equívoco na metodologia de apuração, quando em lugar de deduzir os valores dos tributos pagos, com base nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), a autoridade fiscal deveria ter excluído a respectiva receita bruta;
- (viii) a falta de exclusão dos valores apurados a título de Cofins e Contribuição ao PIS, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- (ix) a insustentabilidade da aplicação da multa qualificada, por ter se embasado nos mesmos fundamentos e argumentos que embasaram o arbitramento do lucro, bem como pelo fato de a exigência se embasar em presunção legal de omissão de receitas;

A pessoa jurídica requer ao final o endereçamento das comunicações referentes ao presente processo, exclusivamente, ao seu advogado.

Na mesma data da apresentação da Impugnação, a Recorrente apresentou Petição (fl. 503), por meio da qual sustenta que a mídia digital que constituiria o “**doc. 03**” da sua peça recursal não teria sido aceita “*pelo setor de protocolo da Receita Federal do Brasil, sob a justificativa de que o sistema e-processo não admite arquivos em formato diferente de “.pdf”*”, pugnando assim pela conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade julgadora tenha acesso ao referido documento.

Em 16/10/2015, apresentou documentos complementares ao citado “**doc. 03**”, repetindo o já exposto na petição anteriormente apresentada (fls. 1.228/2.574).

A decisão de primeira instância rejeitou a preliminar de nulidade, considerou presentes as justificativas para a apuração com base no Lucro Arbitrado, e rejeitou a argumentação de impossibilidade da cumulação do arbitramento com a constituição do crédito tributário com base em presunção legal de omissão de receitas.

Em relação à base de cálculo utilizada no lançamento, o Acórdão apenas acatou como comprovada a origem do depósito de R\$ 3.143.410,58, referente a venda de ativos.

Por fim, a decisão manteve a multa qualificada, rejeitou a alegação de decadência e indeferiu o pedido de diligência, por considerá-la prescindível.

Em função da exoneração parcial do crédito constituído, foi interposto Recurso de Ofício ao CARF.

Após a ciência, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 2.633/2.666), reiterando as alegações já trazidas na Impugnação e sustentando, ainda, a nulidade do lançamento pela ausência de intimação específica para a comprovação da origem de todos os depósitos considerados no lançamento de ofício.

O processo foi distribuído, por sorteio, ao Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa.

Em momentos posteriores, a Recorrente juntou aos autos Parecer elaborado pelo Professor Sérgio de Iudícibus (fls. 2.714/2.758) e Relatório emitido pela Ernest & Young (fls. 2.762/2.886).

Por meio da Resolução n.º 1302-000.646, de 20 de setembro de 2018 (fls. 2.887/2.907), esta Turma Julgadora resolveu converter o julgamento em diligência, a fim de que a autoridade fiscal esclarecesse se o sujeito passivo foi intimado para comprovar a origem dos recursos creditados em suas contas bancárias, por meio de indicação individualizada de tais depósitos; bem como para que fosse respondida uma série de questionamentos sobre dúvidas suscitadas pelos elementos de prova juntados aos autos.

A diligência resultou no Relatório de fls. 3.070/3.082, do qual a Recorrente foi cientificado, e em relação ao qual se manifestou às fls. 3.096/3.270.

Ante a renúncia ao mandato do Relator original, o presente processo foi redistribuído, por sorteio, a este Conselheiro.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

I. DO RECURSO DE OFÍCIO

Como relatado, em face da exoneração parcial do crédito pelo acórdão recorrido, foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*.

No caso em análise, porém, o montante exonerado relativo ao pagamento de tributo e encargos de multa importou em R\$ 760.548,24, valor inferior ao limite de R\$ 1.000.000,00 fixado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008, bem como ao atual limite de R\$ 2.500.000,00, estabelecido por meio da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Isto posto, voto pelo não conhecimento do Recurso de Ofício, posto que o crédito exonerado é inferior ao limite de alçada fixado pelo ato ministerial.

II. DO RECURSO VOLUNTÁRIO

II.1 – Da admissibilidade do Recurso

A análise acerca da admissibilidade do recurso já foi efetuada por ocasião da conversão em diligência do julgamento do presente processo, concluindo-se que o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele se tomou conhecimento.

II.2 – Dos antecedentes ao procedimento fiscal

Anteriormente ao exame do Recurso Voluntário, cabe trazer os fatos que, segundo o TVF, provocaram o início do procedimento fiscal que resultou na lavratura dos autos de infração sob julgamento:

3.1) Diligência Fiscal em face da 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 Antonio Alberto Saraiva e Belchior Saraiva.

Para que se tenha uma idéia 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), Teleatendimento (VOX LINE CONTACT), Empresa de Cobrança (MJP GESTÃO DE NEGÓCIOS e PLATINA GESTÃO DE NEGÓCIOS).
- 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 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 franqueadores master - “EMPRESAS E” - das dez existentes, seis tem como sócios as “EMPRESAS C”. Por fim, com relação as “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 as franqueadoras master, uma das que não tinha como controladores, direta ou indiretamente, os irmãos era a localizada no Estado do Rio Grande do Sul e que esteve em litígio cível com a ALSARAIVA, conforme descrito no item seguinte.

DENÚNCIA ENCAMINHADA PELA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL, RELACIONADA A FATOS NARRADOS NA PETIÇÃO INICIAL DO PROCESSO CIVIL DE Nº 001/1/13.0077187-0:

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 abaixo 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 a Máster Franquia Habib's do Rio Grande do Sul e oito restaurantes Habib's nesse Estado. Foi adquirido, ainda, os direitos a operar por 10 anos uma cozinha central que abastece todas as franquias do RS e a gerenciar, supervisionar a operação dos restaurantes franqueados no Estado. Na forma descrita na alínea A deste Termo, os contratos celebrados com a ALSARAIVA formalizaram os dois tipos de franquias, além de uma cozinha central.

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

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

Foram celebrados os seguintes Instrumentos Particulares:

1. de compra e venda de quotas sociais e outras avenças, de 12/09/2011, através dos quais foram transferidos os oito restaurantes;
2. de master franquia unitária restaurante Habib's Número MF 18/11, de 01/10/2011, através do qual a Alsaraiva transferiu, pelo prazo de dez anos, o “controle” das franquias do RS;
3. de franquia, em 01/10/2011, no qual se possibilitou a operacionalização dos restaurantes.

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

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

I) Financeiras:

- a) falta de controle do movimento diário de caixa o que impede um espelhamento com os registros contábeis;
- b) cheques lançados em caixa: valores de cheques eram lançados a débito na conta caixa para pagamentos de obrigações – a falta de identificação do cheque sobre o compromisso resolvido impedia a correta contabilização do feito, com o resultado, também, de um saldo indevido na conta caixa;
- c) “registro de saldo de contas a receber inconsistente em razão de falta de conciliação com os registros reais”.

II. Estoque: registro feito sem qualquer verificação física.

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

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

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

VI. Receitas e Despesas: Omissão no reconhecimento de receitas acarretando falta de registro de compras e pagamentos.

VII. Fiscal/Tributário: “as empresas que exploram os restaurantes são optantes pelo regime do simples nacional. Tal opção apresenta risco, pois o quadro societário é comum a todas as empresas, que têm a mesma atividade e exploram a mesma rede de franquias, caracterizando grupo econômico e manobra tributária fraudulenta situação que, se detectada por qualquer autoridade fiscalizadora, poderá ocasionar o desenquadramento do grupo de empresas de forma retroativa aos últimos r anos, implicando na cobrança de imposto e contribuições que seriam devidos se as empresas optassem pelo lucro presumido” (sic).

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

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

Com relação aos produtos comercializados pela rede de restaurantes HABIB'S, consta da inicial (Item 106) : “Todo o controle de gestão deste abastecimento, requisição e vendas é feito via software Habib's, intitulado de SIAG, que é um software de gestão das lojas Habib's, com a conexão direta com a franqueadora. As lojas subfranqueadas enviam seus pedidos à cozinha central que, por sua vez, produz/processa estes alimentos e os entrega diariamente nas lojas mais próximas à central de produção e, a cada 2 dias, aos restaurantes mais distantes (no caso do Rio Grande do Sul: Caxias do Sul e Pelotas são abastecidas a cada 2 dias)” (sic), sendo certo que a cozinha distribui produtos de fabricação própria (70%) e também da fabricação do grupo Habib's (30%). A franqueadora Al Saraiva determina todos os preços e margem de lucro a serem aferidos seja pela cozinha central seja pelos restaurantes subfranqueados.

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

- 1) Existem empresas do Grupo Habib's responsáveis pela fabricação de produtos comercializados por toda a rede de restaurantes: New Italian Fast Food, Arabian Bread Pães e PROMILAT;
- 2) Os preços de alguns produtos adquiridos pelas cozinhas localizadas nos Estados das empresas referidas no item precedente vêm registrados nas notas fiscais com apenas 50% do valor da transação;
- 3) As cozinhas pagam um boleto representativo da nota fiscal e o restante através de um "boleto frio" ou através de depósito bancário em contas-correntes indicadas pelos fornecedores.
- 4) Consequência: as cozinhas centrais também emitem notas fiscais com valores inferiores ao real a seus clientes (subfranqueados), recebendo, igualmente, uma quantia sem registro;
- 5) Consequência da consequência: os restaurantes agem igualmente sem registrar a sua real venda.

Na PI são citados diversos exemplos do modus operandi do grupo. Conforme acima descrito são utilizadas diversas contas bancárias, de diferentes pessoas jurídicas do GRUPO HABIBS para depósitos em dinheiro ou em cheque relativos a parte não oferecida a tributação. A título exemplificativo:

(...)

Na PI, posteriormente, é descrita a operacionalização eletrônica da sonegação (Itens 122 a 129):

1. Loja subfranqueada faz pedido de itens à cozinha central, através do sistema PEDIDONET – <http://rede1.listaproductos.com>; a cozinha recebe o pedido via Sistema Front Back. (ambos os softwares foram desenvolvidos e são geridos pela ALSARAIVA);
2. O último software exporta automaticamente o pedido para outro software – Dizyon – que imprimirá a nota fiscal à subfranqueada.
3. Diversos itens da nota fiscal gerada a partir do software do item antecedente são lançados com valores inferiores aos que serão efetivamente pagos.

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

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

Os itens de 213 a 217 da PI, trata de uma das reuniões feita com a **cúpula da franqueadora ALSARAIVA** na tentativa de solucionar os problemas transcritos na peça processual (PI). Nessas reuniões compareceram os responsáveis e administradores do grupo: ALBERTO SARAIVA (presidente do Grupo Habib's) e BELCHIOR SARAIVA (vice-presidente do grupo Habib's), JOSÉ ANTONIO (diretor de operações de máster franquia de São Paulo), ANA PAULA CEZAR (administradora da

ALSARAIVA) e DEMÉTRIO (diretor de operações da franqueadora). Ratifica-se com tal fato que os irmãos Saraiva são os controladores e responsáveis pelo grupo HABIB'S.

A Petição Inicial do Processo Cível encontra-se anexado ao Processo do Auto de Infração, do qual este Termo é parte integrante, na qual encontram-se indicados outros fatos além daqueles transcritos.

Diante dos fortes indícios de sonegação envolvendo as empresas do grupo, utilizou-se dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil para verificar em quais delas haveria a necessidade de averiguação, mais direta, através de fiscalização. Assim foi aberta fiscalização na empresa VOX LINE.

II.3 – Do procedimento fiscal e das provas

Igualmente, anteriormente a qualquer manifestação quanto às razões recursais do sujeito passivo, considero relevante apresentar um histórico acerca dos procedimentos adotados pela autoridade fiscal e do esforço probatório realizado pela Recorrente. Considero que tal análise permitirá, com mais propriedade, a decisão quanto às matérias contidas no Recurso Voluntário.

Em primeiro lugar, em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal e Reintimação, a Recorrente apresentou o arquivo “RAZÃO VOX 2010.TXT” (Fl. 11) e autorizou a requisição direta, por parte da autoridade fiscal, dos seus extratos bancários (fl. 131).

Por meio do Termo de Intimação Fiscal de fls. 132/133, a Recorrente foi intimada a realizar a conciliação entre os valores contabilizados nas contas CAIXA e BANCOS e aqueles constantes dos extratos bancários, já que a autoridade fiscal constatou que alguns lançamentos realizados nas contas bancárias haviam sido contabilizados na conta CAIXA, bem como que os lançamentos realizados nesta conta haviam sido efetuados de modo consolidado, dificultando a conciliação. Em anexo àquele Termo, já havia arquivo com a identificação individualizada de todos os créditos registrados nas contas bancárias da Recorrente.

Já naquela oportunidade, a Recorrente foi advertida acerca da possibilidade de arbitramento do lucro, caso a sua escrituração contivesse vícios, erros ou deficiências que a tornassem imprestável para a identificação da efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, bem como para a determinação do lucro real.

No mesmo termo, a Recorrente foi intimada, ainda, para comprovar a origem do saldo inicial da conta CAIXA, no ano de 2010 (R\$ 4.432.804,58); a apresentar a documentação de suporte a origem e transferência dos recursos referentes ao aumento de capital de R\$ 3.000.000,00; e a esclarecer os detalhes da operação relacionada com o crédito de R\$ 6.295.720,00 a crédito da conta CAIXA.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal de fls. 195/200, a Recorrente foi instada, mais uma vez, a realizar a conciliação entre os lançamentos diários realizados nas contas CAIXA e BANCOS e os valores constantes dos extratos bancários, apresentando os documentos que justificassem a origem de tais montantes.

Na resposta aos referidos Termos (fls. 201/213), a Recorrente buscou, apenas, justificar a diferença global de R\$ 26.349.166,90 entre os montantes registrados a créditos nos extratos bancários (R\$ 86.368.124,59) e os valores registrados contabilmente a crédito da conta CLIENTES (R\$ 60.018.957,69). Assim, sem a apresentação de qualquer documento comprobatório, tentou justificar um total de R\$ 18.388.382,71, do seguinte modo:

Não obstante, desde logo cumpre apontar que o resultado tributado da Manifestante no ano de 2010, conforme sua DIPJ, não foi de apenas R\$ 60.018.957,69 (lançamentos de

bancos contra crédito na conta contábil cliente), devendo considerar, também: (i) R\$ 981.205,73 referente à duplicatas descontadas, lançadas na conta 11087; (ii) R\$ 2.219.003,84 a título de reembolso de telefonia e bônus extra sobre telefonia, lançados nas contas 66552 e 6653; bem como (iii) R\$ 900.281,04 a título de descontos lançados na conta 55715.

Ou seja, nos itens "i" e "ii" a Manifestante recebia bancos e creditava, respectivamente, duplicatas (11087), reembolso de telefonia (66552) e bônus extras sobre telefonia (66553), não apenas clientes (como se limitou a fiscalização). No item "iii", a Manifestante concedia descontos (55715) e igualmente creditada clientes, fatos estes que majoram e ampliam a coluna "c" da planilha disponibilizada pela fiscalização.

Além disso, existem depósitos bancários que não sensibilizaram o resultado, razão pela qual devem ser excluídos da coluna "h" da planilha elaborada pela fiscalização, a saber: (i) R\$ 743.647,00 de empréstimos contraídos, conforme conta 20118; e (ii) R\$ 3.143.410,58 a título de venda de ativos transferidos a custo, conforme conta 66620.

Por fim, existe um total de R\$ 10.400.834,52 de depósitos bancários, cujo lançamento contábil ocorreu a crédito contra a conta 11004-9, representando, pois, mera transferência patrimonial, portanto já contemplada na conciliação do resultado da Manifestante, não podendo ser considerado novamente na movimentação bancária.

Em razão do exposto, relativamente à diferença apontada inicialmente pela fiscalização, a Manifestante espera ter justificado, até o momento, o montante de R\$ 18.388.382,71 (**doc. 02**), seja em razão das receitas tributadas que transitaram por outras contas contábeis que não apenas a de clientes, seja em razão dos depósitos bancários sem reflexo fiscal.

O “**doc. 02**”, referido pela Recorrente é apenas uma planilha, na qual aponta a justificativa para as diferenças globais entre extratos e contabilidade, conforme excerto a seguir:

resumo_2010

P	extratos	contabilidade	diferença	
04/01/10 Soma	1.111.746,23	1.075.168,84	36.577,39	
04/01/2010	-30.000,00		-30.000,00	depósito caixa
05/01/10 Soma	116.369,61		116.369,61	
06/01/10 Soma	63.403,55		63.403,55	
07/01/10 Soma	536.159,25		536.159,25	
08/01/10 Soma	76.578,93		76.578,93	
11/01/10 Soma	116.838,12		116.838,12	
12/01/10 Soma	51.121,41		51.121,41	
13/01/10 Soma	466.189,18	442.213,92	23.975,26	
14/01/10 Soma	72.552,41		72.552,41	
15/01/10 Soma	112.702,82		112.702,82	
18/01/10 Soma	2.087.619,31	1.555.458,42	532.160,89	
18/01/2010		19.743,49	-19.743,49	desconto
19/01/10 Soma	96.683,50		96.683,50	
20/01/10 Soma	302.031,48		302.031,48	
20/01/2010	-140.000,00		-140.000,00	depósito caixa

Pelo Termo de fl. 214, a Recorrente foi intimada, mais uma vez, para realizar a conciliação entre os valores creditados em seus extratos bancários e os lançamentos contábeis; e pelo Termo de fls. 215/216, foi reintimada a comprovar a origem do saldo inicial da conta CAIXA, no ano de 2010, a apresentar a documentação referente ao aumento de capital de R\$ 3.000.000,00; e a esclarecer os detalhes da operação relacionada com o crédito de R\$ 6.295.720,00 a crédito da conta CAIXA.

Na resposta apresentada (fls. 217/225), a Recorrente se limitou a informar que o saldo inicial da conta CAIXA reflete o saldo final escriturado em 2009; a apresentar a alteração

contratual que deliberou pelo aumento do capital social; e a fornecer Instrumento Particular de Contrato de Mútuo e Termo de Quitação relacionado com suposta operação realizada com a pessoa jurídica Upstage – Customer Centre – Intermediação de Pedidos Ltda.

Com a Impugnação, a Recorrente alegou que trabalho de auditoria independente (Mazars), teria identificado a origem de R\$ 62.025.283,50 dos R\$ 86.368.124,59, sendo que R\$ 17.196.310,48 não se refeririam a receita bruta, conforme quadro a seguir:

Período	Faturamento Recebido - Ref 2010	Faturamento Recebido - Ref 2009	Reembolso	Juros	Transferências entre contas	Integralização de Capital	Recebimento Venda de Ativo	Total Identificado	Total não Tributável
jan/10	2.056.639,07	2.081.897,29	49.676,28	22.337,68	251.100,00			4.461.650,32	2.332.997,29
fev/10	4.686.256,60		5.733,53	26.718,99	303.000,00			5.021.709,12	303.000,00
mar/10	4.431.799,05		33.468,60	39.424,03	368.260,00	2.000.000,00		6.872.951,68	2.368.260,00
abr/10	4.141.875,81		2.869,19	7.120,83	1.660.000,00			5.811.865,83	1.660.000,00
mai/10	5.195.335,63		14.793,35	14.284,35	1.101.500,00	1.000.000,00		7.325.913,33	2.101.500,00
jun/10	3.498.964,74		22.778,56	16.390,28	948.412,26			4.486.545,84	948.412,26
jul/10	4.624.290,90		28.120,44	23.023,77	366.000,00			5.041.435,11	366.000,00
ago/10	1.799.247,50		54.382,91	9.203,77	452.510,80			2.315.344,98	452.510,80
set/10	250.414,57				258.351,61			508.766,18	258.351,61
out/10	4.650.966,30				2.341.986,37			6.992.952,67	2.341.986,37
nov/10	3.802.493,62		763,39		420.000,00			4.223.257,01	420.000,00
dez/10	5.319.599,28				499.881,57		3.143.410,58	8.962.891,43	3.643.292,15
Total	44.457.883,07	2.081.897,29	212.586,25	158.503,70	8.971.002,61	3.000.000,00	3.143.410,58	62.025.283,50	17.196.310,48

A referida conciliação estaria em mídia digital não juntada aos autos (o arquivo foi juntado, posteriormente, à fl. 2.784).

No Recurso Voluntário, a Recorrente alega que o trabalho acima representa a conciliação de **“TODA** a movimentação bancária (origem dos depósitos)”, repetindo porém o quadro acima.

O Parecer elaborado pelo Professor Sérgio de Iudícibus não inova muito em relação ao já provado, apenas registrando leve alteração no montante de movimentação bancária apontada como faturamento de 2010, conforme quadro a seguir:

TIPIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS IDENTIFICADOS									
Créditos Bancários identificados									
Período	Faturamento Recebido - Ref 2010	Faturamento Recebido - Ref 2009	Reembolso	Juros	Transferências entre contas	Integralização de Capital	Recebimento Venda de Ativo	Total Identificado	Total não Tributável
jan/10	2.293.217,78	2.081.897,29	49.676,28	22.337,68	251.100,00			4.698.229,03	2.332.997,29
fev/10	5.118.700,16		5.733,53	26.718,99	303.000,00			5.454.152,68	303.000,00
mar/10	4.520.039,37		33.468,60	39.424,03	368.260,00	2.000.000,00		6.961.192,00	2.368.260,00
abr/10	4.416.706,80		2.869,19	7.120,83	1.660.000,00			6.086.696,82	1.660.000,00
mai/10	5.445.120,03		14.793,35	14.284,35	1.101.500,00	1.000.000,00		7.575.697,73	2.101.500,00
jun/10	3.498.964,74		22.778,56	16.390,28	948.412,26			4.486.545,84	948.412,26
jul/10	5.045.873,59		28.120,44	23.023,77	366.000,00			5.463.017,80	366.000,00
ago/10	2.439.897,23		54.382,91	9.203,77	452.510,80			2.955.994,71	452.510,80
set/10	1.094.598,34				258.351,61			1.352.949,95	258.351,61
out/10	4.891.191,79				2.341.986,37			7.233.178,16	2.341.986,37
nov/10	4.459.979,92		763,39		420.000,00			4.880.743,31	420.000,00
dez/10	5.319.599,28				499.881,57		3.143.410,58	8.962.891,43	3.643.292,15
Total	48.543.889,03	2.081.897,29	212.586,25	158.503,70	8.971.002,61	3.000.000,00	3.143.410,58	66.111.289,46	17.196.310,48

O cerne do referido Parecer é a conclusão de que a escrituração da Recorrente conteria os registros dos valores recebidos a título de prestação de serviços e de toda a movimentação financeira de suas contas correntes.

Já o Relatório elaborado pela Ernst & Young, a partir do trabalho realizado pela Mazars (fls. 2.764/2.783) realizou o cotejo entre as informações decorrentes do referido trabalho, com as notas fiscais de serviço relativas ao mês de janeiro de 2010, concluindo que *“significativa parcela”* tem *“comprovado vínculo com a movimentação dos extratos bancários”*. O citado

relatório apontou, ainda, valores referentes a transferências entre contas da Recorrente que não teriam sido desconsiderados no lançamento.

Por fim, após a Diligência determinada por esta Turma, foi emitido novo Parecer pela Ernst & Young (fls. 3.107/3.125), que conclui:

Podemos considerar que o Livro Razão demonstra um total de R\$ 69.499.425,84, ao passo que a DIPJ 2011 reflete o mesmo valor.

Dessa sorte, é possível constatar que 100% (cem por cento) do valor refletido no livro razão em conta de resultado, decorrente de prestação de serviços no período em análise está declarado na DIPJ do mesmo período.

(...)

Ao utilizarmos a média percentual do período todo, verificamos que a diferença entre o declarado e a base fiscal seria de 94,10%.

(...)

Foi possível identificar a conciliação do montante de R\$ 8.521.902,61, sendo que parte das movimentações refletidas nos extratos bancários são transferências entre contas, e este valor está sendo considerado no cálculo do arbitramento como sendo base tributável.

II.4 – Da preliminar de nulidade

Após todo o exposto, a primeira conclusão a que se chega é que, como decidido no Acórdão recorrido, é possível se constatar que os autos de infração lavrados não padecem de qualquer nulidade.

Todos os requisitos previstos no Art. 142 do CTN e no Art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, foram rigorosamente observados pela autoridade fiscal. *In verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Não se vislumbra, ainda, qualquer fato, ao longo do procedimento fiscal, que possa ser enquadrado entre as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972.

A autoridade fiscal realizou o esforço investigativo, concedendo à Recorrente diversas oportunidades para o esclarecimento dos fatos questionados, não se podendo falar em preterição do direito de defesa.

Quaisquer equívocos de valor cometidos na apuração do crédito tributário serão corrigidos por meio do recurso apresentado pelo sujeito passivo, não eivando de nulidade a atuação.

Isto posto, rejeito a preliminar suscitada.

II.5 – Da decadência

A Recorrente sustenta a decadência do direito de o Fisco constituir os créditos tributários relativos aos períodos de janeiro a junho de 2010.

Considerando que a forma de contagem do prazo decadencial está relacionada à existência ou não de fraude, deixo para analisar tal questão juntamente com o exame da qualificação da multa de ofício.

II.6 – Do arbitramento do lucro

Como relatado, a autoridade fiscal realizou o lançamento tomando por base o lucro arbitrado, por entender que o sujeito passivo incidiu na hipótese tratada no art. 530, inciso II, alíneas *a*) e *b*), do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99):

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

(...)

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;

A conclusão do responsável pelo lançamento decorreu da constatação de que a Recorrente registrou em sua escrituração contábil a movimentação de apenas duas de suas seis contas bancárias, registrando débitos no montante de R\$ 66.347.031,00, enquanto a movimentação, a partir dos extratos bancários, seria de R\$ 101.515.507,42. Em relação às demais contas bancárias, foi observado o registro parcial na conta contábil CAIXA (11.004-9) e, ainda assim, por meio de lançamentos consolidados, no último dia de cada mês, impossibilitando, assim, a conciliação com os registros contidos nos extratos bancários.

Por tal razão, foram concedidas à Recorrente repetidas oportunidades para a realização da conciliação dos valores, de modo a permitir a identificação da efetiva movimentação financeira. O sujeito passivo, porém, limitou-se a tentar justificar a divergência entre o montante total contabilizado na conta CLIENTES e o montante total registrado a crédito dos extratos bancários (observe que a demonstração sequer se refere à totalidade dos créditos, que importaram em R\$ 101.515.507,42, mas ao valor líquido das transferências de mesma titularidade constatadas pela autoridade fiscal, ou seja, R\$ 86.368.214,59).

Somente a partir da Impugnação é que a Recorrente passou a tentar realizar a conciliação que demonstraria a sua efetiva movimentação financeira, algo inconcluso até esta data.

Assim, sequer é necessária a análise acerca das outras irregularidades apontadas pela autoridade fiscal (tais como lançamentos contábeis irreais a débito da conta CAIXA e saldo inicial desta conta em montante superior a R\$ 4.000.000,00), ou da questão de saber se era possível se determinar o lucro real a partir da escrituração contábil do sujeito passivo. À data do lançamento de ofício, cerca de um terço da movimentação bancária da Recorrente não se encontrava identificada na sua escrituração contábil, de modo que correta a decisão da autoridade fiscal de apurar os impostos com base no lucro arbitrado.

A referida conclusão não pode ser alterada com base na conciliação posteriormente apresentada pela Recorrente, pelas mesmas razões que levaram à edição da Súmula CARF n.º 59¹. Ou seja, o arbitramento motivado pela omissão do contribuinte em cumprir as exigências legais não é invalidado pelo cumprimento realizado após o lançamento de ofício, na medida em que isto representaria um benefício ao contribuinte pela sua própria torpeza, convertendo-se em uma estratégia para a anulação do lançamento, já que a autuação teria que ser cancelada, não podendo ser ajustada a outra forma de apuração do lucro.

Pelo exposto, entendo correto o arbitramento.

II.7 – Da omissão com base em depósitos bancários

Para a apuração dos valores devidos, a autoridade fiscal se valeu do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996:

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

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

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

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

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

É que a Recorrente foi intimada, por meio do Termo de fls. 195/200, a apresentar a documentação que comprovasse a origem dos valores creditados em sua conta bancária, mas não o fez.

Em primeiro lugar, cabe rechaçar a alegação da Recorrente de que o arbitramento do lucro com base no Art. 530, inciso II, do RIR/99 seria incompatível com a presunção legal de omissão de receitas acima transcrita. Ora, o fato de a escrituração do sujeito passivo não identificar perfeitamente a movimentação contida nos extratos bancários não invalida o conteúdo destes, mas apenas daquela, levando à apuração dos tributos por meio da base arbitrada, conforme disposições legais. De outra parte, a não comprovação da origem dos depósitos registrados nos mesmos extratos bancários leva à incidência da presunção legal de omissão de

¹ Súmula CARF n.º 59 - A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

receitas. Nenhuma incompatibilidade entre os dispositivos e procedimentos. Pelo contrário, cabe lembrar a disposição do art. 24 da Lei n.º 9.249, de 1995, replicado no art. 537 do RIR/99, ou seja, dentro do Capítulo destinado ao Lucro Arbitrado, que, expressamente, determina o cômputo das receitas omitidas (sem ressalvas) na base de cálculo do IRPJ e respectivo adicional.

O lançamento com base no lucro arbitrado sobre receitas consideradas omitidas a partir de depósitos bancários tem sido, historicamente, acatada, desde o tempo do Conselho de Contribuintes:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - Será arbitrado o lucro da pessoa jurídica quando esta deixar de apresentar ao Fisco os Livros Contábeis e Fiscais necessários à apuração do imposto com base no lucro real ou presumido, devendo ser abatido deste o valor do imposto devidamente declarado.

Constituem omissão de receita os valores correspondentes a depósitos ou créditos bancários para os quais a pessoa jurídica regularmente intimada não tenha justificado a origem de tais recursos, excetuando-se as transferências inter bancárias, cabendo o arbitramento do lucro caso a Fiscalizada não apresente os livros contábeis e fiscais. (Acórdão n.º 105-15.898, de 16 de agosto de 2006, Relator Conselheiro Luís Alberto Bacelar Vidal)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A presunção estabelecida pelo artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi regularmente introduzida no sistema normativo e determina que o contribuinte deva ser regularmente intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em contas de depósito ou de investimentos. Tratando-se de presunção relativa, o sujeito passivo fica incumbido de afastá-la, mediante a apresentação de provas que afastem os indícios. Não logrando fazê-lo, fica caracterizada a omissão de receitas.

Tributam-se como omissão de receita os valores creditados em contas correntes em instituições financeiras, em relação aos quais, o titular, regularmente intimado, não comprove a origem mediante documentação hábil e idônea.

ARBITRAMENTO DOS LUCROS.

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa contendo toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária, na hipótese do parágrafo único do art. 527 do RIR/99 (RIR/99, arts. 527, 529 e 530, III). (Acórdão n.º 1801-01.046, de 13 de junho de 2012, Relatora Conselheira Maria de Lourdes Ramirez)

A Recorrente alega, ainda, supostos vícios na apuração do lucro arbitrado, já que haveria critérios para o caso da receita bruta ser conhecida (art. 532 do RIR/99) e critérios para o caso da receita bruta não ser conhecida (art. 535 do RIR/99). Equivoca-se, porém, a Recorrente ao afirmar que a receita omitida com base em presunção legal deve-se sujeitar ao cálculo do lucro arbitrado por meio das alternativas previstas neste último dispositivo normativo. A receita omitida é receita bruta conhecida (por presunção legal, mas conhecida) e se sujeita ao cálculo do lucro arbitrado na forma usual. Neste sentido:

LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO.

Constatada que a escrituração da fiscalizada apresenta erros e falhas que a tornem imprestável para fins de determinação do Lucro Real, impõe-se o arbitramento do lucro

na forma do artigo 530, inciso II, do RIR/1999, computando-se as receitas omitidas apuradas pela fiscalização na base de cálculo da tributação.

O mesmo procedimento de apuração da base de cálculo do IRPJ pelo critério do lucro arbitrado está autorizado quando o contribuinte não apresenta ao Fisco os livros fiscais obrigatórios, especialmente o Lalur e o Livro para Registro de Inventário.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A não comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento, após regular intimação, autoriza o lançamento do tributo correspondente, por presunção legal de omissão de rendimentos, transferindo o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada. (Acórdão nº 1201-002.468, de 18 de setembro de 2018, Relatora Conselheira Ester Marques Lins de Sousa)

No que se refere aos valores devidos, cabe verificar se os elementos de prova reunidos ao longo de todo o trâmite processual impõem algum ajuste nas bases de cálculo utilizadas no lançamento fiscal.

A autuação tomou por base os créditos bancários cuja origem o sujeito passivo não justificou (no total de R\$ 101.515.507,42) e dele reduziu os valores relativos a transferências entre contas da própria Recorrente (R\$ 15.147.382,83, conforme discriminado à fl. 462), chegando ao total de receitas de R\$ 86.368.214,59. Este montante foi considerado como a base de cálculo dos tributos, mas os valores apurados foram reduzidos daqueles já confessados pelo sujeito passivo, por meio de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), chegando-se, então, aos valores exigidos nos autos de infração.

A Recorrente, por sua vez, alega que teria identificado a origem de depósitos bancários no total de R\$ 66.111.289,46 (conforme planilha anexada à fl. 2.784), dos quais R\$ 17.196.310,48 se refeririam a valores não tributáveis.

Passemos, então, à análise das provas contidas no processo:

II.7.1 – Valores de faturamento

Segundo a Recorrente, dos créditos bancários, R\$ 46.918.300,89 corresponderiam a faturamento, sendo que R\$ 2.081.897,29 teriam sido faturados em 2009.

O Acórdão recorrido registrou, inicialmente, que os valores relativos a faturamento, de fato, não devem ser desconsiderados no lançamento, já que a contabilidade da Recorrente foi desconsiderada.

Quanto aos valores supostamente relativos a faturamento realizado em 2009, não teria havido a devida individualização e comprovação.

A Recorrente alega que, tratando-se de valores cuja origem foi comprovada deveriam, sim, ser excluídos da tributação.

Com razão a decisão recorrida. Os valores dos depósitos bancários cuja origem sejam receitas não devem ser excluídos da base de cálculo de apuração dos tributos. No caso, a tributação deixa de ser, apenas, por presunção legal e fica comprovado diretamente o auferimento de receitas.

O que deve acontecer, para evitar a dupla tributação das referidas receitas é a dedução dos montantes apurados dos impostos pagos, conforme previsão do art. 540 do RIR/99:

Art. 540. Poderá ser deduzido do imposto apurado na forma deste Subtítulo o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal (Lei nº 9.532, de 1997, art. 10).

A autoridade fiscal respeitou tal dispositivo no lançamento.

Em relação aos valores que seriam decorrentes de receitas faturadas no ano de 2009, a Recorrente não aponta, na planilha de fl. 2.784 os créditos nos extratos bancários correspondentes, limitando-se a apresentar notas fiscais. O mesmo se diga em relação a supostas retenções na fonte, cuja comprovação a Recorrente busca efetuar apenas por meio das notas fiscais.

Exceção deve ser feita em relação às notas fiscais que totalizam R\$ 1.075.168,84, que, comprovadamente, referem-se a receitas faturadas em 2009 (notas fiscais nº 34128, 34129, 34130, 34131, 34132, 34133, 34136, 34137 e 34139 e registradas nos extratos bancários em 2010, em 04/01/2010, conforme, inclusive, confirmadas pela Diligência realizada.

Cabe, deste modo, dar provimento ao Recurso Voluntário, quanto a este tópico, para excluir o montante de R\$ 1.075.168,84 do lançamento.

II.7.2 – Valores de reembolso

A Recorrente alega que, dos créditos bancários, R\$ 212.586,25 diriam respeito a valores de reembolsos de telefonia, operações que seriam comuns no segmento de *call center*. Como esclarecido no Termo de Verificação Fiscal (TVF), corresponderiam a operações em que “os *franqueados HABIB’s reembolsam valores despendidos pela VOX LINE*”.

Conforme o Acórdão recorrido, a Recorrente não identificou datas e valores dos referidos reembolsos, não havendo comprovação de que o referido montante transitou pelas contas bancárias.

A situação não se alterou, nem mesmo, com a realização da diligência determinada por esta Turma. A Recorrente foi intimada a comprovar os referidos reembolsos, por meio de documentação hábil e idônea, mas nada apresentou em resposta. Na manifestação pós-diligência, silenciou a respeito de tais valores.

Deste modo, ausente qualquer prova de que os valores referentes aos alegados reembolsos estariam contidos nos créditos bancários em que se fundou o lançamento, não há razão para excluí-los das bases de cálculo.

II.7.3 – Valores de juros

Em relação a tal tópico, a Recorrente apenas aponta o montante de R\$ 158.503,70 na planilha dos valores que entende deverem ser excluídos da tributação.

Não obstante, não traz qualquer demonstração relativa aos referidos valores e, como registrado no relatório de diligência sequer comprova que submeteu tais valores à tributação, já que sua escrituração contábil não aponta registro de receitas financeiras.

Mais uma vez, portanto, não procede a pretensão de exclusão de tal montante da base de cálculo do lançamento.

II.7.4 – Transferência bancárias entre contas

Segundo a Recorrente, dos créditos bancários, R\$ 8.971.002,61 corresponderia a transferências bancárias entre contas de sua titularidade, que não teriam sido retiradas da base de cálculo pela autoridade fiscal, conforme detalhadas na planilha anexada à fl. 2.784.

Na diligência realizada a pedido desta Turma Julgadora, a Recorrente foi intimada a apresentar a documentação que comprove que as transferências se deram entre contas de sua titularidade, porém se limitou a apresentar planilha (fls. 2.919/2.920), o que não se revela suficiente para a comprovação.

No relatório fiscal, o responsável pela diligência aponta que diversos valores indicados pela Recorrente possuem como histórico nos extratos bancários a descrição “SAQUE C/CHEQUE” ou “PAGTO C/CHEQUE”, o que não permitiria a imediata constatação de que se referem a valores sacados de uma conta bancária da Recorrente e depositados em outra conta de sua titularidade.

Os extratos bancários de fls. 600/621, 622/623, 627/667, 668/726 e 727/732, porém, contém elementos que, a meu ver, são suficientes para comprovar que as operações apontadas se referem a transferências entre contas da Recorrente. É que há perfeita identidade entre datas e valores dos débitos e créditos registrados nos extratos bancários, sendo que, em alguns casos, é possível se observar com clareza a entrada dos recursos a crédito de uma conta bancária (valores incluídos na base de cálculo do lançamento) e, na mesma data ou no dia subsequente débito e crédito em contas da Recorrente, caracterizando a transferência e impondo a retirada do novo crédito da base de cálculo, sob pena de dupla incidência (como exemplo, o crédito de R\$ 128.590,91, em 23/09/2010, e de R\$ 1.890.986,37, em 04/10/2010).

Deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário, portanto, quanto a este tópico, para excluir o montante de R\$ 8.971.002,61 do lançamento.

II.7.5 – Integralização de capital

Segundo a Recorrente, créditos bancários no total de R\$ 3.000.000,00 teriam como origem aportes para aumento do capital social, conforme deliberado na 11ª alteração do seu contrato social.

No TVF, tal alegação foi rechaçada, posto que os extratos bancários não registravam os referidos aportes e a Recorrente, devidamente intimada, não apresentou a comprovação necessária.

Com a Impugnação, a Recorrente apontou dois depósitos realizados em 22/03/2010 e um depósito realizado em 13/05/2010, na conta bancária nº 0323-00054-40, no valor de R\$ 1.000.000,00 (cada), como a origem dos recursos para o referido aumento de capital.

O Acórdão recorrido porém mostrou que a alteração contratual em questão é datada de 25/06/2010, com registro em cartório em 22/07/2010; que, segundo a referida alteração, o aumento se daria por meio do aporte dos oito sócios da pessoa jurídica; e, por fim, que a Recorrente não comprovou que os valores depositados tiveram como origem os citados sócios.

No Recurso Voluntário, a Recorrente alega alteração de fundamento da autuação e aventa a possibilidade de ajustes particulares entre os sócios, para a integralização dos valores previstos na alteração contratual.

Na diligência realizada, a autoridade fiscal aponta a inexistência de informações relativas aos aportes nas Declarações de Informações sobre Movimentação Financeira (DIMOF) e Declaração de Rendimentos Anuais do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) dos sócios.

Nenhum novo argumento é acrescentado pela Recorrente na sua manifestação pós-diligência.

Concluo, portanto, pela integral manutenção da decisão recorrida.

Em primeiro lugar, não há qualquer alteração de fundamentação. Simplesmente, o TVF rejeitou a alegação referente à integralização de capital já que nem mesmo a Recorrente apontou o trâmite por contas bancárias dos aportes dos sócios. A decisão recorrida, por sua vez, após a indicação dos depósitos que supostamente amparariam o aumento de capital, valorou as provas e as rejeitou pelas inconsistências ali apontadas. Trata-se da natural evolução da dialética processual.

Quanto ao mérito da questão, há que se concordar que inexistente prova aceitável de que os depósitos apontados pela Recorrente estão relacionados com o aumento de capital em discussão, razão pela qual não há reparos a se realizar no lançamento.

II.7.6 – Da dedução dos tributos pagos, em lugar da redução da receita bruta

A Recorrente aponta erro na metodologia utilizada na autuação, já que, segundo ela, em lugar de serem reduzidos os valores pagos/confessados em DCTF, deveria ter havido a redução da receita bruta sobre a qual incidiu tais tributos.

A questão já foi, parcialmente, esclarecida com a transcrição do art. 540 do RIR/99, acima.

Como já abordado, a autuação se deu, exclusivamente, com base, na presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não identificada. Não foi considerado qualquer valor de receita bruta conhecida diretamente, ante a omissão da Recorrente em realizar a conciliação da sua movimentação bancária e de justificar a origem dos depósitos bancários.

Assim, a metodologia adotada se revela plenamente alinhada ao previsto no referido art. 540 do RIR/99, ou seja, do montante apurado com base no lucro arbitrado, excluem-se os valores já pagos.

Não procede, portanto, a insurgência da Recorrente.

II.7.7 – Da falta de exclusão dos valores de PIS/Cofins

Por fim, a Recorrente alega que os valores constituídos no lançamento, a título de Cofins e Contribuição ao PIS/Pasep deveria ter sido excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme determinado pelo art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995.

Mais uma vez, a questão se soluciona pela aplicação direta do dispositivo legal. Em primeiro lugar, como apontado na decisão recorrida, o dispositivo em questão se refere a dedução dos tributos na apuração do Lucro Real. O lançamento foi realizado com base no lucro arbitrado.

Ademais, em reprovável atitude, a Recorrente deixa de transcrever o §1º do dispositivo invocado:

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

Ou seja, mesmo na apuração do Lucro Real, os valores cuja exigibilidade esteja suspensa (como ocorre com aqueles lançados a título de Cofins e Contribuição ao PIS/Pasep, nos presentes autos), não seriam dedutíveis da base de cálculo.

Rejeita-se, portanto, mais esta alegação.

II.8 – Da multa de ofício qualificada

A multa de ofício foi aplicada pela autoridade fiscal no percentual qualificado de 150%, uma vez que entendeu caracterizadas as condutas de sonegação, fraude e conluio, tal qual descritas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964:

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.

A justificativa para tanto foi, assim, exposta:

Esta fiscalização entendeu que os fatos narrados neste relatório são suficientes para caracterizar o dolo do contribuinte em sonegar tributos. O grupo Habib's é um dos maiores franqueadores do Brasil, tem total condições, se desejasse, de contabilizar corretamente sua movimentação financeira. Além disso, foram dadas todas as oportunidades, inclusive, arquivos em excel com os valores dos extratos e da contabilidade, para que fosse demonstrada a origem dos recursos.

A escrituração contábil disponibilizada à fiscalização corrobora com a situação explanada na Petição Inicial. Existem muitos valores que nem sequer foram contabilizados. Trata-se de prática reiterada quando verificada a grande quantidade de créditos em suas contas correntes em relação aos quais a atuada não comprovou sua origem. O padrão de conduta, repetido ao longo de todo o ano de 2010, manifesta atos específicos e reiterados com o objetivo de reconhecer receitas inferiores aquelas que efetivamente ocorreram, inclusive com a inserção na contabilidade de lançamentos irreais, com vistas a tentar justificar a quantidade de recursos disponíveis.

A escrituração do Livro Diário, daí a sua denominação "diário", objetiva registrar diariamente todos os fatos que ocorrem na empresa e que acarretem ou possam a vir ocasionar modificação patrimonial. Em vez disso, a empresa opta por totalizar no último dia de cada mês, um valor que não consegue conciliar!

A autoridade fiscal, entendeu, portanto que os vícios presentes na escrituração contábil do sujeito passivo não decorreriam de mero equívoco, mas eram movidos pela intenção dolosa de cometer as condutas descritas nos dispositivos legais acima transcritos.

A decisão recorrida rejeitou a alegação do sujeito passivo de que a qualificação da multa teria se dado sob os mesmos fundamentos que teria embasado o arbitramento (o que seria vedado pelas Súmulas CARF nº 14 e 25) e de que teria se baseado em fraude em tese e em prática reiterada de infração.

Para os julgadores, a reiteração das condutas praticadas pela Recorrente, ao longo de doze meses consecutivos, faria emergir o dolo, já que *“é impossível que, ao longo desse tempo, o erro não viesse a ser percebido, na hipótese de ser oriundo de uma conduta involuntária, em especial tratando-se de valores vultosos como ocorre no caso”*.

Assim, entendeu:

demonstradas e comprovadas uma série de irregularidades na escrituração contábil caracterizando o intuito de sonegação ao impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. São elas: a existência de quatro contas correntes bancárias sem registro na contabilidade; confusão entre os registros da conta CAIXA e das contas de bancos; a impossibilidade de realização da conciliação entre os registros dos extratos bancários e os lançamentos contábeis; além de lançamentos contábeis sem correspondência fática tais como o aumento de capital, o empréstimo de mútuo e o reembolso de telefonia.

Merece destaque que a contribuinte apesar de possuir seis contas correntes bancárias, apenas escriturava duas delas, demonstrando um claro intuito de subtrair do conhecimento da Fazenda Pública quatro dessas contas. Fatos esses comprovados por documentos enviados pelas instituições financeiras, quando a Autoridade Fiscal teve conhecimento, pois a contribuinte foi intimada e não apresentou essa documentação.

Observe-se que algumas irregularidades encontram-se comprovadas com lastro documental que não corresponde à realidade, como a 11ª alteração do Contrato Social e o contrato de mútuo, que caracterizam claramente a ocorrência de fraude.

Como já analisado supra, a não comprovação da integralização dos valores estipulados na 11ª alteração do Contrato Social caracterizam fraude, conforme foi relatado:

(...)

Se praticada intencionalmente, a infração já vem, desde o início, marcada pelo dolo, que rende ensejo à aplicação da multa qualificada. Se nasceu de um erro involuntário que, ao ser constatado, não foi corrigido, também existe conduta dolosa, que justifica a multa mais gravosa. Assim sendo, quer na primeira ou na segunda hipótese, a multa qualificada é cabível.

A Recorrente nada apresenta de novo em seu Recurso.

No presente processo, de concreto, tem-se os seguintes fatos:

- (i) a escrituração contábil da Recorrente não continha toda a movimentação bancária da pessoa jurídica, inclusive omitindo inteiramente contas bancárias;
- (ii) mesmo após todo o trâmite processual, a realização de auditoria independente, e pareceres de especialistas, a Recorrente somente conseguiu comprovar a escrituração de R\$ 72.662.274,47 (R\$ 15.147.382,83 + R\$ 48.543.889,03 + R\$ 8.971.002,61 + R\$ 1.075.084) dos R\$ 101.515.507,42 de créditos em suas contas bancárias, o que revela o grau de precariedade dos seus registros contábeis e o pouco zelo em mantê-los de modo a permitir a identificação dos fatos geradores por parte da administração tributária;
- (iii) além disso, a escrituração contábil continha vícios de grande monta, a exemplo da contabilização de valores de movimentação bancária na conta CAIXA, registro de operações não comprovadas (aportes e aumento de capital social no valor de R\$ 3.000.000,00, mútuo no valor de R\$ 6.295.720,00, reembolsos de telefonia de R\$ 2.052.331,42 em espécie),

lançamentos realizados de forma consolidada ao final dos meses, inclusive na conta CAIXA (o que possibilitaria a ocultação de saldos credores nesta conta contábil), valores milionários na conta CAIXA (a exemplo do saldo inicial de R\$ 4.432.804,58), revelando, mais uma vez, a criação de obstáculos à apuração fiscal.

Deste modo, considero que as condutas da Recorrente não merecem o mesmo tratamento de um simples equívoco ou ausência de recolhimento, pois, em linha com as condutas empregadas pelo grupo econômico que integra (como revelado acima e em outros processos administrativos, dentre os quais o de n.º 19515.721124/2015-45, julgado por esta Turma, em novembro de 2018), há evidente dolo capaz de caracterizar as condutas tipificadas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, e de justificar a aplicação da multa de ofício qualificada.

Em razão disto, fica afastada também a alegação de decadência, já que o prazo deve ser contado na forma do art. 173, inciso I, do CTN, conforme Súmula CARF n.º 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

II.9 – Dos valores exonerados

Em conformidade com o exposto, em adição ao montante de R\$ 3.143.410,58 exonerado na decisão de primeira instância, devem ser excluídos também os seguintes valores, no total de R\$ 10.046.171,45:

PERÍODO	VALOR (R\$)
JANEIRO	1.326.268,84
FEVEREIRO	303.000,00
MARÇO	368.260,00
ABRIL	1.660.000,00
MAIO	1.101.500,00
JUNHO	948.412,26
JULHO	366.000,00
AGOSTO	452.510,80
SETEMBRO	258.351,61
OUTUBRO	2.341.986,37
NOVEMBRO	420.000,00
DEZEMBRO	499.881,57

III. CONCLUSÃO

Isto posto, voto NÃO CONHECER do Recurso de Ofício e, em relação ao Recurso Voluntário, por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por DAR PROVIMENTO PARCIAL, apenas para excluir das bases de cálculo utilizadas no lançamento os valores discriminados no item precedente.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Voto Vencedor

Flávio Machado Vilhena Dias – Redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto do ilustre relator, a Turma de Julgamento, por maioria de votos, entendeu por julgar como procedente em parte o Recurso Voluntário, em especial no ponto em que o Recorrente se insurge em relação à qualificação da multa de ofício. Assim, coube a este conselheiro elaborar o voto vencedor, o que se passa a fazer.

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal (fls. 469 a 496), o agente atuante, após citar a legislação aplicável à qualificação da multa de ofício, assim justificou a aplicação da penalidade no percentual de 150%, *in verbis*:

Esta fiscalização entendeu que os fatos narrados neste relatório são suficientes para caracterizar o dolo do contribuinte em sonegar tributos. O grupo Habib's é um dos maiores franqueadores do Brasil, tem total condições, se desejasse, de contabilizar corretamente sua movimentação financeira. Além disso, foram dadas todas as oportunidades, inclusive, arquivos em excel com os valores dos extratos e da contabilidade, para que fosse demonstrada a origem dos recursos.

A escrituração contábil disponibilizada à fiscalização corrobora com a situação explanada na Petição Inicial. Existem muitos valores que nem sequer foram contabilizados. Trata-se de prática reiterada quando verificada a grande quantidade de créditos em suas contas correntes em relação aos quais a atuada não comprovou sua origem. O padrão de conduta, repetido ao longo de todo o ano de 2010, manifesta atos específicos e reiterados com o objetivo de reconhecer receitas inferiores aquelas que efetivamente ocorreram, inclusive com a inserção na contabilidade de lançamentos irreais, com vistas a tentar justificar a quantidade de recursos disponíveis.

A escrituração do Livro Diário, daí a sua denominação "diário", objetiva registrar diariamente todos os fatos que ocorrem na empresa e que acarretem ou possam a vir ocasionar modificação patrimonial. Em vez disso, a empresa opta por totalizar no último dia de cada mês, um valor que não consegue conciliar!

Contudo, quando se analisa a motivação do agente atuante, o que se verifica é que não houve o apontamento, tampouco a comprovação de condutas praticadas que pudessem, de alguma forma, fundamentar a qualificação da multa. A única acusação do agente atuante é pela prática reiterada da omissão de receita. Prática esta que foi identificada pelo trabalho realizado pela fiscalização, sendo constituídos os respectivos créditos tributários.

Como sabido, o parágrafo 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina a aplicação da penalidade em dobro quando constatada a prática de alguma das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Cita-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

Por sua vez, os dispositivos da Lei nº 4.502/64 que autorizam a qualificação da multa são os seguintes:

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

Entretanto, no presente caso, além das omissões de receitas identificadas, a fiscalização não demonstrou quaisquer condutas praticadas pelo Recorrente no sentido de "*excluir ou modificar as características essenciais*" do fato gerador, com o único intuito de reduzir a carga tributária, nos exatos termos preconizados pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

Não se pode perder de vista, por outro lado, que esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem posição consolidada, no sentido de que a simples omissão de receitas não é suficiente para fundamentar a qualificação da multa de ofício. Neste sentido, veja-se a redação das súmulas nº 14 e 25 do CARF:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Assim, em que pese a constatação de que o Recorrente omitiu receitas que deveriam ser levadas à tributação, caberia à fiscalização demonstrar e comprovar quais as condutas praticadas pelo contribuinte a ensejar a qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação em vigor, o que não aconteceu no presente caso.

Portanto, não sendo realizado o devido apontamento daquelas condutas, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício, devendo esta ser aplicada no percentual de 75%.

Por outro lado, não sendo identificada qualquer conduta praticada com dolo, fraude e/ou simulação, para fins de contagem do prazo decadencial deve ser considerado o que prescreve o artigo 150, § 4º do CTN, ou seja, o prazo decadencial de 05 anos para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário deve ser contado a partir do fato gerador da obrigação tributária.

Desta forma, impõe-se, também, a declaração da decadência parcial do crédito tributário constituído, notadamente os 02 primeiros trimestres de 2010 (IRPJ e CSLL) e dos meses de janeiro a junho de 2010 com relação à contribuição ao PIS e à COFINS.

Desta feita, pedindo-se venia ao ilustre relator, vota-se por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para que afastar a aplicação da multa qualificada no patamar de 150% e reconhecer a decadência parcial do crédito tributário constituído pela fiscalização, qual seja: 02 primeiros trimestres de 2010 (IRPJ e CSLL) e dos meses de janeiro a junho de 2010 com relação à contribuição ao PIS e à COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

Com a devida vênia ao D. Relator, e não obstante a sua bem fundamentada decisão, permito-me, aqui, divergir, ainda que tão somente em relação ao acolhimento do pedido afeito à decadência.

Com efeito, como já pude me manifestar hipótese semelhante à ora em apreço, as regras atinentes à decadência, em especial, os artigos 150, § 4º e 173, I, do CTN devem ser apreciadas à luz do caso concreto e das premissas jurídico-teleológicas aqui aplicáveis.

Particularmente, os motivos que ensejaram a criação de regras distintas para a contagem do prazo decadencial fundam-se no interesse público e, principalmente, no princípio republicano. Há, claramente, uma intenção de se defender o interesse público, representado pela atividade arrecadadora, de que todos contribuam de forma equânime, ou igualitária, com recursos para a manutenção do Estado e dos desígnios constitucionais a este imposto.

Neste passo, a fixação do marco inicial da contagem do prazo para a decadência concernente à tributos sujeitos à lançamento de ofício ou àqueles que, não obstante, inicialmente sujeitos ao regramento inserto no art. 150, §4º, por questões fático-contextuais, observem o art. 173, I, tem a sua razão de ser não só no citado princípio republicano, mas, também, na própria eficiência da administração pública. É que, em ambos casos, os órgãos fiscais, em tese, não dispõem de conhecimento prévio acerca da ocorrência do fato gerador, justamente pela falta de informações concernentes aos fatos que, uma vez tipificados, concretizam e evidenciam o surgimento da obrigação tributária. É razoável, e por isso mesmo, legítima, a regra contida no art. 173, I, ao dispor sobre um marco inicial distinto para a contagem do um prazo, considerando-se, pois, tal marco, como a conclusão do exercício financeiro.

No caso, vejam bem, a própria recorrente deixou de se insurgir contra o arbitramento em si que, destaque-se, só ocorre, e só pode ocorrer (afora a hipótese do art. 531 do antigo RIR), mediante lançamento de ofício. E isto, porque, declinado no próprio voto vencedor, a falta de livros e dados contábeis e fiscais (mormente o livro caixa) impedia o cálculo das exações por meio do lucro real... ou seja, até a conclusão do processo fiscalizatório, inexistiam, às autoridades fiscais, informações suficientes para se atestar, sequer, a própria ocorrência do fato gerador, dado que as demonstrações contábeis e fiscais até aí apresentadas, não lhes franqueavam conhecer, na íntegra, a concretização de todos os aspectos da norma de incidência.

Para além de dúvidas razoáveis, afora a hipótese de auto-arbitramento, as condições fático-contextuais se afeiçoam às premissas legais que justificam e, reprise-se, legitimam a regra contida no art. 173, I, em detrimento daquela preconizada pelo art. 150, § 4º, ambos do CTN.

Notem, que não votei pelo afastamento da decadência, aqui, por discordar dos preceitos da Súmula/STJ 555 invocada pelo D. Relator (não discordo, igualmente, da tese de que a declaração de débitos, a par de seu não pagamento, conforma a hipótese aventada pelo STJ quando do julgamento do REsp 973.733/SC - i.e., houve a constituição da obrigação tributária

por meio de confissão durante o período fiscalizado). Nada obstante, a falta de exibição da escrita contábil/fiscal culminaria, inclusive, com a ocultação, ou a modificação, das características essenciais do fato gerador (art. 72 da Lei 4.502/64), de sorte a, justamente, dificultar o seu pleno conhecimento pelo Fisco (mesmo que semelhante vício não tenha dado azo à qualificação da multa de ofício, notadamente a luz dos preceitos das Súmulas/CARF 14 e 25).

No entendimento deste Conselheiro, as características que demandam a aplicação do arbitramento, encerram, sempre, a necessidade de lançamento de ofício cujo prazo deve obedecer ao regramento previsto pelo art. 173, I, do CTN, sendo estas as razões (e não a desconsideração dos preceitos da Sumula 555 ou do precedente do STJ, julgado sob o rito de recursos repetitivos) que me levaram a divergir, aqui, dos meus pares (inclusive do Relator).

Assim, neste ponto, voto por afastar a prejudicial de mérito em análise.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca