



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.721105/2019-42</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.305 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>RECORRIDA</b>	NEW ITALIAN FAST FOOD COZINHA INDUSTRIAL E IMPORTACAO LTDA.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2014

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL. NÃO CABIMENTO.

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Os conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo votaram pelas conclusões do relator.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Henrique Silva Figueiredo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício oposto em face do acórdão proferido pela 10ª Turma da DRJ06, que julgou procedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

Em face da contribuinte foram lavrados **autos de infração de IRPJ e CSLL relacionados ao ano de 2014** (fls. 22 a 54), onde se arbitrou o lucro pela soma de quatro décimos dos valores mensais da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, porquanto a receita bruta da contribuinte foi considerada não conhecida. Foi imputada responsabilidade solidária aos Srs. Mauro Augusto Saraiva, Antonio Alberto Saraiva e Belchior Saraiva Neto, com fundamento no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Conforme narrado no Termo de Verificação Fiscal (“TVF” – fls. 111 a 148), extraem-se as seguintes informações:

### **3) ELEMENTOS ANTERIORES AO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL**

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

**I) Financeiras:**

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

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

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

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

**III. Inventário:** falta de registro e conseqüente 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 para esta fiscalização).

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

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

**VII. 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 franquia, 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 5 anos, implicando na cobrança de imposto e contribuições que seriam devidos se as empresas optas- sem pelo lucro presumido” (sic). ( o restaurante que você está fiscalizando é optante do Simples? Vai excluí-lo?)

**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 conseqüente sonegação de tributos, tanto na cadeia produtiva

quanto na comercialização do produto final, pois só assim é possível ofertar preços baixos aos consumidores, e que tal prática remontava ao início do negócio, mas era de seu interesse reduzir e, se possível, eliminar a médio prazo a informalidade tributária da rede, reconhecendo que o risco de uma autuação fragilizava, por demais, o próprio negócio e ameaçava a sobrevivência da rede.” (sic)

(...)

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

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

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

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

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

1. Loja subfranqueada faz pedido de itens à cozinha central, através do sistema PEDIDONET – <http://rede1.lista produtos.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 – Dizon – que imprimirá a nota fiscal à subfranqueada.

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

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

Continuando, o item 186 da PI descreve que “O software de gestão da rede instalado nos restaurantes subfranqueados e na cozinha central (SIGEF) e que recebe, diariamente, todas as receitas (fluxo de caixa diário) e despesas e, portanto registra os valores exatos da performance financeira de cada restaurante/cozinha central, CONVERTE automaticamente estes valores, de modo que, ao serem emitidos os RD – Relatórios de Despesas e os RF – Relatórios de Resumo Financeiro, aparecem apenas 50% dos valores efetivamente realizados pelas lojas subfranqueadas. Na nomenclatura Habib's, estes valores, lançados a 50% do valor real, são intitulados de “Conforme”.

Para exemplificar, um faturamento real de R\$100.000,00 será lançado no sistema “conforme” como sendo R\$50.000,00.” (sic)

(...)

A partir das denúncias descritas pela autoridade fiscal na petição inicial da ação de terceiro em face da contribuinte, no procedimento fiscalizatório, constatou:

### 5) Desconsideração da Escrita Contábil – Arbitramento do Lucro

A análise contábil da escrituração da fiscalizada revelou evidentes indícios de fraude, bem como apresentou vícios, erros e deficiências que a tornaram imprestáveis para identificar a efetiva movimentação financeira, bem como determinar seu lucro Real. A seguir são discriminadas as situações, ou seja, os motivos pelos quais houve que ensejaram o arbitramento do seu lucro.

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

Segue informação extraída do balancete contábil, com dados do Disponível da empresa, relativo ao ano de 2014.

Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/ C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/ C
1101000011002	Caixa e Equivalentes de Caixa	S	5.688.808,24	D	280.419.312,43	280.636.599,83	5.471.520,84	D
1101020011010	Banco Conta Movimento	A	5.146.213,78	D	236.040.729,06	236.557.470,33	4.629.472,51	D
1101010011004	Caixa	A	431.156,52	D	44.341.083,37	44.079.129,50	693.110,39	D
1101030011020	Bloqueio Judicial	A	111.437,94	D	37.500,00	0,00	148.937,94	D

Segue informação extraída dos extratos bancários obtidos do Banco Itaú,

autorizados pela fiscalizada através de documento escrito, que segue anexo (Saldo inicial 2014 – Saldo Final 2014).

Bco	Ag.	CC	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
341	7111	15686	150,00	C	312.344.574,47	312.344.574,47	150,00	C

Preliminarmente, cumpre salientar a divergência entre os saldos iniciais e finais, quando confrontamos a contabilidade versus os extratos bancários. A diferença entre os saldos iniciais do ano de 2014 é de R\$ 5.146.063,78, o que sugere erro no balanço contábil.

A empresa, em vez de escriturar corretamente sua movimentação bancária na conta Bancos opta por fazer uma confusão de lançamentos com o intuito de sonegar tributos, conforme se provará mais adiante.

Para que fique mais claro, como é falha a conciliação bancária versus contábil, a título exemplificativo utilizou-se os dias 12/05/14 e 20/10/2014 e fez-se a conciliação entre a contabilidade e os extratos bancários.

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

Lançamento contábil conta caixa

Data	Conta	D/C	Valor	Histórico	Número
12/05/14	Caixa	D	R\$ 306.081,82	SAQUE CONFORME EXTRATO.	018300018663
20/10/14	Caixa	D	R\$ 1.135.888,43	SAQUE CONFORME EXTRATO.	018300035018

Na planilha abaixo constam as saídas de dinheiro discriminadas nos extratos bancários da conta 15686-1 nos dias 12/05/14 e 20/10/14:

(...)

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

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

(...)

### 5.3) Razão conta Estoque x Compra de Mercadorias

A conta contábil nr. 1105000011120 – ESTOQUES recebeu lançamentos a débito no ano de 2014 num total de R\$ 10.392.625,46 (Anexo Razão conta Estoque) contra um total de compras de matéria-prima de R\$ 158.389.705,25, conforme consta do anexo “COMPRAS POR NCM 2014 – C” - planilha “Compras por código de NCM”.

Anexo COMPRAS POR NCM 2014 – C” informações do Através do Sistema Público de Escrituração Digital –SPED, foram baixadas todas as notas fiscais eletrônicas – Nfes do período fiscalizado , faturadas contra a empresa fiscalizada e emitida por seus diversos fornecedores. Conforme consta da Petição Inicial (item 3.2 deste), que fora constatada através de laudo pericial, cuja parte está abaixo transcrita.

“ falta de controle do movimento diário de caixa o que impede um espelhamento com os registro contábeis ”

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

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

(...)

Adiante, com base na ausência de entrega do Livro de Registro de Inventário, no âmbito do SPED, nas inconsistências relacionadas à divergência entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários (item “5.1” do TVF) e das divergências relativas aos registros dos estoques, a escrituração contábil foi considerada imprestável, considerando-a em “*completo desacordo com a legislação*” e permitindo, com fundamento no artigo 530, incisos I e II, do RIR/1999, **o arbitramento do lucro no ano de 2014.**

O critério para aferição da base de cálculo arbitrada foi o estipulado no artigo 535, inciso VI, do RIR/1999, qual seja “*quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem*”.

Ainda, foi justificada a razão para a não utilização dos valores dos extratos bancários conforme segue (fl. 133):

A razão pela qual não foram utilizados os valores que constam em seus extratos bancários para mensurar seu faturamento é que devido aos estouros de caixa (acho que precisa detalhar melhor o que você está considerando como estouro de caixa. Constatou saldo credor em algum momento?) e vendas sem emissão de documento fiscal respectivo (vide itens 5.1 a 5.5 deste), uma parcela relevante de valores deixou de transitar pelas contas bancárias da empresa. Pela mesma razão não é possível conhecer sua real Receita Bruta.

[nota aos colegas: aparentemente, alguns comentários não foram apagados em revisão pelo supervisor]

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

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

Abaixo seguem os valores que serviram de base para a apuração do lucro arbitrado. Estes poderão ser validados através dos anexos supracitados.

As bases de cálculo do arbitramento constam do anexo “COMPRAS POR NCM 2014 – C” planilha “BC Arbitramento”.

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

(...)

Em suma, para que fique claro, as razões que levaram ao arbitramento do lucro foram: *(i)* ausência de conciliação entre extrato bancário e conta caixa contábil; *(ii)* divergência do saldo inicial e final do período; *(iii)* ausência de conciliação entre conta estoque e compra de mercadorias; e *(iv)* ausência de transmissão do Registro de Inventário no SPED (bloco H).

O TVF ainda trata da autuação reflexa de PIS e Cofins, objeto do processo nº 19515.721.106/2019-97. Por não ser matéria debatida nos autos, desnecessário discorrer sobre tais temas.

Considerou a autoridade fiscal estarem presentes os requisitos para a aplicação de multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), assim justificando:

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

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

(...)

Ressalte-se que a majoração aqui justificada, com a aplicação da multa qualificada de 150%, em relação às infrações verificadas nos anos calendários de 2012 e 2013, nos termos do disposto no art. 44 da Lei 9.430/96, será acompanhada de devida Representação Fiscal para fins penais, nos termos e na forma da legislação que rege a matéria.

Não obstante a menção no TVF, observa-se nos dois autos de infração a aplicação de multa de ofício equivalente a 75% (setenta e cinco por cento).

Por fim, o TVF menciona a sujeição passiva do Sr. Mauro Augusto Saraiva, Antônio Alberto Saraiva e Belchior Saraiva Neto (ambos denominados como “Irmãos Saraiva”):

## **8)TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA**

### **8.1) Mauro Augusto Saraiva, CPF 092.166.688-81**

Administrador à época dos fatos, conforme contrato social de 01/09/2005.

No curso de ação fiscal realizada junto ao contribuinte Vox Line – Contact Center Intermediação de Pedidos Ltda, empresa integrante do grupo Habibs, foram colhidos testemunhos de José Maria Gonçalves do Carmo, CPF 205.553.188-34 e de Fernando dos Santos Sales, CPF 366.361.708-40 que demonstram o controle total dos Irmãos Alberto Saraiva e Belchior Saraiva Neto sobre o grupo Habibs. (Vide anexos Termo de Declaração José Maria e Termo de Declaração Fernando)

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

Sua responsabilidade tributária advém do artigo 135, III do CTN. Acrescente-se que os administradores respondem solidariamente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil) .

(...)

O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso, mas tanto um quanto outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN. Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 assim se manifestou:

(...)

Dessa forma, ainda nos casos em que os julgados do STJ mencionam a ‘responsabilidade subsidiária’, só é razoável interpretá-los como referentes à responsabilidade subsidiária em sentido impróprio, tal qual já a conceituamos no início. Vale dizer, nesse caso, estariam os julgadores exigindo, para a

responsabilização do administrador-infrator, três requisitos cumulativos: (a) a própria condição de administrador, (b) a prática de ato ilícito e (c) a ausência de pagamento do crédito tributário no prazo da lei ou do regulamento; não se deve exigir, porém, o esgotamento do patrimônio da pessoa jurídica.

(...)

Por fim, ressaltamos que o art. 135, III, do CTN pode ser aplicado para responsabilizar não só o administrador de direito, mas também o administrador de fato da empresa. Assim, ainda que o estatuto ou contrato social não confira poderes a um dos sócios para praticar atos de gerência, se este é o administrador de fato da pessoa jurídica, deve ser igualmente responsabilizado pela prática de atos ilícitos.

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

## **8.2)IRMÃOS SARAIVA**

**- Antônio Alberto Saraiva - CPF 698.146.008-49**

**- Belchior Saraiva Neto , CPF 011.834.338-67**

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

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

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

Apesar do Alberto Saraiva e Belchior Saraiva não ser administrador de direito, são de fato.

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

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

(...)

Foram apresentadas tempestivamente as impugnações do sujeito passivo e dos responsáveis: (i) New Italian Fast Food Cozinha Industrial e Importação Ltda. (fls. 282 a 334); (ii) Mauro Augusto Saraiva (fls. 481 a 500); (iii) Antonio Alberto Saraiva (fls. 515 a 540); e (iv) Belchior Saraiva Neto (fls. 555 a 573).

**Colaciono o relato do acórdão da decisão de piso sobre o conteúdo das impugnações:**

**a) Impugnação de NEW ITALIAN FAST FOOD COZINHA INDUSTRIAL E IMPORTACAO LTDA, formalizada na data de 28/01/2020 (fl. 280/334)**

**(iii.1) Decadência do crédito tributário. (...)**

**(iii.2) Acusação com base em prova emprestada de outro processo. (...)**

**(iii.3) Vícios graves na motivação do lançamento combatido. (...)**

**(iii.4) Inconsistência do critério de arbitramento do lucro da impugnante. (...)**

**(iii.5) Falta de apuração da receita bruta conhecida. (...)**

**(iii.6) Regularidade da escrituração contábil. (...)**

**(iii.7) Irrelevância dos indícios elencados no Auto de Infração. (...)**

**(iii.8) Inexistência de conduta dolosa. (...)**

**(iv) Preliminares**

**(iv.1) Da nulidade do lançamento fiscal**

**(iv.1.1) Vícios na motivação. (...)**

**(iv.1.2) Ilegalidade no uso da prova emprestada. (...)**

**(iv.1.3) Omissão na motivação dos fatos. (...)**

**(iv.2) Decadência do crédito tributário. (...)**

**(v) Razões de mérito**

**(v.1) Da indevida aplicação do arbitramento. (...)**

**(v.2) Irrelevância dos indícios elencados no Auto de Infração e correção da escrituração contábil da impugnante. (...)**

**(v.2.1.) Regularidade da escrituração contábil. (...)**

**(v.2.2) Irrelevância dos indícios elencados no Auto de Infração. (...)**

**(v.3) Ausência de conduta dolosa. (...)**

**(vi) Pedidos.** Ao final, a impugnante postulou o seguinte:

VI. PEDIDO Diante de todo o exposto, preliminarmente requer-se seja declarada a nulidade do lançamento fiscal ora combatido em virtude da falta de provas e motivação do referido ato administrativo, conforme mencionado no tópico "IV" da presente impugnação, ou subsidiariamente, caso assim não se entenda, seja

reconhecida a decadência do IRPJ e CSLL sobre o lucro relativo ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2014, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Caso esse não seja o entendimento dessa Colenda turma julgadora, o que não se espera, requer a Impugnante seja dado integral provimento à presente impugnação para que seja cancelado integralmente o lançamento fiscal, afastando-se o arbitramento indevidamente aplicado pela i. autoridade fiscal.

Por fim, protesta-se pela produção de todas as provas em direito admitidas, bem como a juntada posterior de documentos, visando a evidenciar com ainda maior ênfase a improcedência do lançamento fiscal.

**b) Impugnação de MAURO AUGUSTO SARAIVA, formalizada na data de 03/02/2020 (fl. 481/500)**

**(iii) Da decadência. (...)**

**(iv) Mérito**

**(iv.1) Improcedência da atribuição de responsabilidade tributária. (...)**

**(iv.2) Ausência de caracterização do dolo do administrador em suposta falha contábil (...)**

**(iv.3) Inválida aplicação da jurisprudência do STJ para justificar a responsabilidade. (...)**

**(v) Pedidos.** Ao final, apresentou os seguintes pedidos:

**5- DO PEDIDO**

Diante do exposto, requer-se o provimento integral da presente Impugnação, com a consequente exclusão do Impugnante de polo passivo do Autos de Infração objeto do presente processo, em razão de (i) os fatos geradores estarem atingidos pela decadência, (ii) de não haver qualquer acusação específica e tampouco prova dos atos praticados pelo Impugnante - na medida em que foram feitas acusações genéricas quanto à responsabilidade tributária dos sócios e administradores e (iii) do Impugnante não ter exercido atos contrários à lei à época dos fatos, bem como por todas as razões de fato e direito apontadas nos autos.

**c) Impugnação de ANTÔNIO ALBERTO SARAIVA, formalizada na data de 03/02/2020 (fl. 515/540)**

**(iii.1) Vícios na motivação. (...)**

**(iii.2) Da decadência. (...)**

**(iv) Mérito. (...)**

**(iv.1) Improcedência da atribuição de responsabilidade tributária. (...)**

**(iv.2) Jurisprudência STJ. (...)**

**(v) Pedidos.** Ao final, apresentou os seguintes pedidos:

**5- DO PEDIDO**

Diante do exposto, requer-se o provimento integral da presente Impugnação, com a consequente exclusão do Impugnante de polo passivo do Autos de Infração objeto do presente processo, em razão de: (i) existir vícios motivação que importam na nulidade do lançamento; (ii) o lançamento estar totalmente decaído; (iii) inexistir qualquer indicação do nexos causal entre os supostos atos praticados pelo Impugnante e os critérios para atribuição de responsabilidade tributária dos sócios e administradores; (iv) inexistir prova da conduta que importe na suposta responsabilização do Impugnante, bem como por todas as razões de fato e direito apontadas nos autos.

***d) Impugnação de BELCHIOR SARAIVA NETO, formalizada na data de 04/02/2020 (fl. 555/573)***

**(iii) Preliminares**

**(iii.1) Vícios na motivação. (...)**

**(iii.2) Da decadência. (...)**

**(iv) Mérito. (...)**

**(iv.1) Fatos alegados na autuação não autorizam a responsabilização do impugnante. (...)**

**(iv.2) A indevida aplicação dos art. 135, III, na hipótese dos autos. (...)**

**(iv.3) A indevida aplicação do art. 124, I, há hipótese dos autos. (...)**

**(iv.4) Jurisprudência STJ. (...)**

**(v) Pedidos.** Ao final, apresentou os seguintes pedidos:

#### **5- DO PEDIDO**

Diante do exposto, requer-se o provimento integral da presente Impugnação, com a consequente exclusão do Impugnante de polo passivo do Autos de Infração objeto do presente processo, em razão de: (i) existir vícios motivação que importam na nulidade do lançamento; (ii) o lançamento estar totalmente decaído; (iii) inexistir qualquer indicação do nexos causal entre os supostos atos praticados pelo Impugnante e os critérios para atribuição de responsabilidade tributária dos sócios e administradores; (iv) inexistir prova da conduta que importe na suposta responsabilização do Impugnante, bem como por todas as razões de fato e direito apontadas nos autos.

A contribuinte apresentou, às fls. 452 a 477, “Relatório de Especialista”, elaborado pela Ernst & Young Serviços Tributários SP Ltda. (“EY”), a fim de esclarecer e comprovar parte das considerações contábeis que foram consideradas para o arbitramento do lucro.

A DRJ06, conforme Acórdão nº 106-013.801 (fls. 592 a 661), julgou procedentes as impugnações apresentadas, por unanimidade de votos. Eis o resultado do julgamento:

#### **IV. Conclusão**

Ante todo o exposto, voto por julgar procedente as impugnações formalizadas pelos sujeitos passivos, para:

- (i) afastar a preliminar de nulidade do lançamento fiscal;
- (ii) acolher a preliminar de decadência do lançamento fiscal concernente aos débitos de IRPJ/CSLL - 1º Trimestre/2014, 2º Trimestre/2014 e 3º Trimestre/2014;
- (iii) afastar o argumento de decadência da obrigação tributária em relação aos responsáveis tributários;
- (iv) no mérito, cancelar a exação fiscal de IRPJ/CSLL – 4º Trimestre/2014.

A DRJ, analisando a preliminar de nulidade da autuação fiscal, discorreu sobre cada um dos argumentos apresentados pela contribuinte e pelos responsáveis solidários, notadamente: o vício de motivação; a ilegalidade no uso de prova emprestada de processo tramitado na esfera judicial; as fragilidades no TVF, que dificultam sua compreensão, porquanto há acusações e descrições de fatos sem relação com a exação lançada e cerceando seu direito de defesa; a menção a “estouro de caixa e vendas sem emissão de documentos fiscais” que não são objeto da autuação; desídia da autoridade fiscal, por ter intimado a contribuinte somente uma vez e não ter demandado informações e documentos para comprovar as inconsistências; que a fiscalização desconsiderou sua escrita fiscal sem oportunizar a possibilidade de apresentar esclarecimentos e desconsiderando valores das receitas operacionais levados à tributação; e ausência de fundamentação para a imputação da responsabilidade solidária prevista nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, cerceando o direito de defesa dos responsáveis, por não serem claras as vagas razões da responsabilização.

No que tange à prova emprestada, considerou que não houve quaisquer ilegalidades no decorrer do procedimento fiscal.

Ou seja, recebidos os documentos probantes remetidos pelo Poder Judiciário, a Administração Tributária procedeu à abertura do correspondente procedimento fiscal, no bojo do qual foram levantados os elementos a propiciar a análise da situação fiscal da empresa autuada, em relação à apuração e recolhimentos dos valores por esta devidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Portanto, todos os procedimentos que foram adotados, nos presentes autos, a partir do recebimento das informações encaminhadas pelo Poder Judiciário, observaram o regramento atinente ao trâmite de uma ação fiscal instaurada em face do contribuinte, mediante comunicação do seu termo de início à empresa fiscalizada e coleta de novas provas a sustentar a exação fiscal, especificamente aquelas relacionadas às infrações apuradas.

Sobre a oitiva dos ex-funcionários da empresa VOX LINE – CONTACT CENTER INTERMEDIACAO DE PEDIDOS LTDA., destaca a regularidade do procedimento fiscal realizado pela Receita Federal do Brasil, conforme segue:

Portanto, a utilização, na presente autuação fiscal, dos depoimentos prestados pelos ex-funcionários da VOX LINE, em procedimento fiscal realizado junto àquela

empresa, encontra-se devidamente fundamentada e contextualizada pela Autoridade Fiscal. De acordo com a acusação fiscal, as empresas VOX LINE e NEW ITALIAN são todas pertencentes ao mesmo grupo empresarial, o GRUPO HABIB'S. Assim, não se enxerga qualquer irregularidade ou ilegalidade na utilização deste elemento probatório, nos presentes autos. Como a utilização destes depoimentos, prestados por ex-colaboradores da VOX LINE, foi para fundamentar a afirmação do controle administrativo do GRUPO HABIB'S, do qual tanto a VOX LINE quanto a NEW ITALIAN fazem parte, a cargo dos irmãos ALBERTO SARAIVA e BELCHIOR SARAIVA, não se apura qualquer inconsistência em utilização desta prova, já que devidamente esclarecida a sua origem, obtida por procedimento da própria Autoridade Tributária, e devidamente contextualizada no bojo da presente autuação fiscal.

Por óbvio, a referida prova se submeteu ao regular contraditório, nos presentes autos, com a instauração do litígio administrativo, cuja procedência de sua utilização e aplicação, ao caso concreto, para fundamentar a sujeição passiva dos referidos administradores, será devidamente apreciada quando se enfrentar o mérito da causa, face às contestações que foram trazidas em relação a esta matéria.

Em conclusão, pode-se afirmar que a utilização de provas emprestadas, legalmente obtidas – sejam aquelas remetidas pelo Poder Judiciário, sejam as obtidas em outro procedimento fiscal produzido pela Administração Tributária – é perfeitamente cabível e amparada pelo regramento que disciplina o procedimento fiscalizatório, sendo certo que a análise de sua pertinência e aderência ao caso concreto será procedida quando do enfrentamento do mérito da lide administrativa.

Atinente ao vício de motivação relacionado às inconsistências e falhas do TVF que resultariam no cerceamento do direito de defesa, aduz que não há nenhum indício de contrariedade à legislação regente que possa enviar de nulidade a autuação fiscal. Veja:

No caso concreto, todo o suporte fático e legal que respaldaram a autuação fiscal, a meu ver, encontram-se devidamente delineados nos Autos de Infração e no TVF, parte integrante dos mesmos, dando suporte para que o Auditor-Fiscal, baseado nos documentos e informações colhidos no curso da ação fiscal, procedesse ao lançamento de ofício, no moldes determinados pelo art. 142 do CTN.

Frise-se, ainda, que constam do processo administrativo todos documentos e elementos que respaldaram a autuação fiscal. Da leitura do TVF, constata-se que o mesmo contém descrição dos motivos de fato e de direito caracterizadores das infrações apontadas pela Autoridade Fiscal, além de todos os elementos consignados nos Autos de Infração, abarcando os requisitos obrigatórios exigidos no art. 10 do PAF, acima transcrito, viabilizando, assim, o pleno conhecimento da matéria.

É de se concordar, todavia, com a defesa, quando afirma que no relatório fiscal foram trazidos alguns elementos e informações que não se relacionam diretamente com o objeto da presente autuação fiscal. Entretanto, a inserção destes elementos estranhos à autuação, no meu entender, não a eivaram de vícios e irregularidades que pudessem conduzir à sua nulidade.

Também, a meu ver, a existência de tais inconsistências não macularam o pleno exercício, pelos sujeitos passivos, ao contraditório e à ampla defesa. Nesse sentido, verifica-se que as peças impugnatórias apresentadas pelos sujeitos passivos (contribuinte e responsáveis tributários), denota perfeita compreensão dos motivos que ensejaram a lavratura dos Autos de Infração, sem qualquer prejuízo ao contraditório ou cerceamento à sua ampla defesa, a implicar na nulidade da autuação fiscal.

(...)

Portanto, é injustificável a alegação de preterição do direito de defesa quando os impugnantes demonstram amplo conhecimento dos fundamentos da exação e sobre eles se manifesta. Inexiste nulidade se o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, o lançamento foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com a descrição dos fatos imputados e as informações necessárias para a sua devida compreensão e o regular exercício do contraditório e da ampla defesa por parte dos contribuintes atuados.

A respeito da preliminar de mérito cuja matéria alegada foi a **decadência da exação fiscal**, foi apontado que a contribuinte, no período objeto do auto de infração, apurou débitos de IRPJ e CSLL, declarou-os em DCTF e efetuou os respectivos recolhimentos, de modo a atrair a regra decadencial do artigo 150, §4º, do CTN, isto é, cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador. Ainda, entendeu que não foi comprovada, na situação concreta, a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que alteraria a contagem do prazo decadencial para o prescrito no artigo 173, inciso I, do CTN.

Assim, foi acolhida a preliminar de decadência relativa ao lançamento de IRPJ e CSLL nos 1º, 2º e 3º trimestre de 2014. Destaco alguns trechos das fundamentações:

A meu ver, não se apura, da situação concreta, a “comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação” que, em se tratando de exigência de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, pudessem atrair a contagem do prazo decadencial prescrito no art. 173, I, do CTN (a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado), ao invés da aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN (contagem a partir da própria ocorrência do fato gerador).

(...)

Ou seja, no seu TVF, o Auditor-Fiscal caminha por afirmar acerca do “intuito de sonegar tributos” e de registros contábeis com o intuito de “dificultar/impossibilitar a correta conciliação da conta contábil”, e de “artifício

utilizado para dificultar a correta contabilização”, que, no seu dizer, “se comprovará/analizará adiante”, porém, não dá qualquer prosseguimento nesse sentido em sua peça fiscal. Isto é, não analisou e nem se comprovou o alegado ardid da pessoa jurídica e seus administradores, na situação concreta, com o fito de induzir em erro o Fisco Federal e visando beneficiar-se com as práticas da alegada sonegação fiscal que permeariam as empresas componentes do GRUPO HABIB’S, dentre as quais inclui-se a empresa autuada.

Ora, sabe-se que o ônus da prova incumbe à parte que traz a alegação quanto ao fato constitutivo do seu direito, consoante apregoa a disposição contida no art. 373 do Código de Processo Civil (CPC, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015). Todavia, o que se constata é que, quanto às inconsistências apontadas, apesar da alegação de dolo com o intuito da prática de sonegação, a Autoridade Fiscal não produziu, na situação concreta, nenhuma comprovação nesse sentido. Na verdade, observa-se que a Fiscalização parte de supostas inconsistências nos registros contábeis da autuada para, sem solicitar do contribuinte prévios esclarecimentos e/ou comprovações a respeito, e fundada unicamente nas informações inseridas pelos autores da ação judicial, sustentadas por um laudo pericial por estes produzidos, aduzir a existência de dolo, fraude ou simulação na situação concreta, porém, sem aprofundar na comprovação destes elementos.

Quando trata da segunda divergência (inconsistências entre os estoques registrados e as compras de mercadorias no período), o Auditor-Fiscal consignou o seguinte: (...)

Aqui, também, afirma-se a existência de inconsistências entre os registros contábeis. Porém, da mesma forma, não houve prévia intimação à pessoa jurídica para prestar os seus esclarecimentos e, também, não houve aprofundamento na comprovação do elemento subjetivo de dolo, fraude ou simulação quanto à alegada prática dolosa de registros de seus estoques.

(...)

De se dizer, entretanto, que na presente autuação fiscal não foi procedida qualquer auditoria visando comprovar a referida existência de subfaturamento ou outro ilícito praticado por parte da NEW ITALIAN, o que, por certo, se comprovado nos autos, apontaria para a necessária utilização da regra de contagem do prazo decadencial prescrita no art. 173, I, do CTN, em detrimento da regra constante do art. 150, § 4º do CTN. Mas o que se constata da presente autuação fiscal é que todos os procedimentos fiscais adotados caminharam para a desconsideração da contabilidade da pessoa jurídica autuada, sob os dois fundamentos já mencionados (itens “5.1” e 5.3” do TVF), que tratam, basicamente, de inconsistências relativas aos registros contábeis, sem a correspondente e inequívoca comprovação de dolo, fraude ou simulação, quanto aos quais, inclusive, 1) a Autoridade Fiscal não demandou junto ao interessado, previamente, a apresentação de seus esclarecimentos e comprovações a respeito, e, ainda, 2) o sujeito passivo contraditou, em sede de impugnação, todas as

apontadas inconsistências, cujas comprovações serão objeto de posterior análise de mérito.

Importa anotar, também, que na presente autuação fiscal, apesar de a Autoridade Fiscal não ter feito incidir, na exigência, a multa de ofício qualificada (150%), ou seja, o lançamento fiscal foi procedido com a cobrança da multa de ofício em seu percentual de 75%, no TVF foi dispensado um tópico intitulado “7) QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO”, no qual delineou-se os seguintes argumentos:

(...)

O que se apura, portanto, como foi afirmado pela defesa, é que a Autoridade Fiscal, na presente situação, não foi atuante no seu poder de investigação, após iniciado o procedimento fiscal, com vistas à adequada apuração de eventuais práticas fiscais delituosas em face do sujeito passivo, que pudessem comprovar, no caso concreto, a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Observa-se, das peças que compõem os autos, que após a devida ciência da empresa fiscalizada ao Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF, em 28/06/2018 (fl. 4/6) e de envio de ofício à instituição financeira requisitando os extratos de movimentação bancária pessoa jurídica, em 16/07/2018 (fl. 15/18), não consta a emissão, seja ao fiscalizado ou mesmo a terceiros (circularização), de qualquer outro expediente fiscal de modo a ratificar ou afastar as inconsistências inicialmente apuradas pelos confrontos junto aos extratos bancários da pessoa jurídica e aos seus registros contábeis e fiscais, ou, ainda, com o fito de comprovar o intuito doloso por parte dos sujeitos passivos (contribuinte e responsáveis tributários). Único ato processual que consta dos autos, após estes dois expedientes, é a lavratura dos Autos de Infração, em 30/12/2019 (fl. 22/55).

Portanto, por tudo o que foi apreciado acerca do tema em questão (decadência), tanto por uma ou por outra situação – ausência de comprovação de dolo, fraude ou simulação e configuração do lançamento por homologação – a regra de contagem do prazo decadencial, no caso concreto, a meu ver, é aquela disposta no art. 150, § 4º, do CTN.

(...)

Desse modo, considerando-se que a constituição do crédito tributário foi regularmente cientificada ao contribuinte (NEW ITALIAN) na data de 30/12/2019, e aplicando-se o art. 150, § 4º, do CTN, é de se acolher a preliminar de decadência relativa ao lançamento de IRPJ e CSLL nos seguintes períodos de apuração: 1º Trimestre/2014, 2º Trimestre/2014 e 3º Trimestre/2014.

O lançamento de IRPJ e CSLL referente ao período de apuração 4º Trimestre/2014 permanece íntegro, visto que seu prazo decadencial somente findar-se-ia em 31/12/2019.

Entendeu a DRJ por afastar a alegação de decadência para a responsabilização solidária dos responsáveis.

Assim, se regularmente constituído o crédito tributário, dentro do prazo de cinco anos, não há que se cogitar da possibilidade de que a decadência da obrigação tributária seja reconhecida apenas em relação aos responsáveis tributários. Ou se tem a regular constituição do crédito tributário, com ciência ao sujeito passivo (contribuinte) dentro do prazo legal, ou, então, em situação contrária (não constituição do crédito tributário dentro do prazo legal), é de reconhecer a eventual fruição do prazo decadencial que, desta forma, fulminaria todo o crédito tributário.

(...)

Assim, havendo a regular constituição do crédito tributário dentro do prazo decadencial – no caso, o lançamento de IRPJ/CSLL – PA 4º Trimestre/2014 – , não se pode falar que, quanto a este mesmo crédito tributário, tenha ocorrido a decadência apenas em relação aos demais responsáveis arrolados na sujeição passiva, por responsabilidade tributária decorrente do art. 124, I, e/ou art. 135, III, do CTN. Como dito, ou se tem a higidez do crédito tributário, devidamente constituído dentro do prazo decadencial, ou se deve afastar de plano a sua constituição, caso a obrigação tributária tenha sucumbido ao prazo fatal de cinco anos de decadência.

Destarte, acerca do fato, suscitado pelos impugnantes, de que, na condição de responsáveis tributários da exação fiscal, só foram regularmente cientificados da ação fiscal na data de 03/01/2020, ou seja, quando já supostamente ultrapassado o prazo decadencial de cinco anos, não há como acolher tal tese.

No tocante ao mérito do arbitramento do lucro, considerou a decisão de piso ter sido adequadamente fundamentada no TVF as hipóteses normativas para a subsunção do fato à norma. Entendeu, portanto, que estariam comprovadas as inconsistências relacionadas ao saldo inicial da conta caixa em janeiro de 2014, à ausência de lançamentos contábeis feitos na conta caixa correspondente ao extrato bancário do período e à ausência de apresentação do Registro de Inventário do SPED (“Bloco H”). Foram afastadas as acusações relacionadas ao saldo final do período e à supostas diferenças na conta de estoque em contraste com as mercadorias adquiridas.

Veja:

Quanto à primeira divergência apontada pela Fiscalização no tópico “5.1” – qual seja, inconsistência entre os saldos inicial/final da conta BANCOS registrados em sua escrituração contábil e aqueles apurados junto aos extratos bancários –, informou que o Fiscal apontou para a existência, nos registros contábeis da pessoa jurídica, de um saldo em 31/12/2014, de R\$ 4.629.472,51, ao passo que os extratos informava um saldo de R\$ 150,00 no mesmo período, traduzindo-se, portanto, numa diferença de R\$ 4.629.322,51. Alega, entretanto, que “a interpretação da Autoridade Autuante é fruto de um erro primário na leitura do seu extrato bancário, posto que o auditor esqueceu-se de somar o valor constante como ‘saldo final conta corrente’ (R\$ 150,00) com o montante de R\$ 4.629.322,51 reservado em aplicações financeiras (‘saldo aplic aut mais’), concluindo que é

inexistente a suposta divergência entre extrato e contabilidade, tal como foi ventilado no TVF. Para tanto, colou o seguinte excerto de seu extrato bancário, relativo à posição na data de 31/12/2014:

(...)

De fato, compulsando os documentos acostados à impugnação, verifica-se o seguinte item constante do “Relatório de Especialista – TR-807/2020” (“Doc. 05” da impugnação):

#### 3.4 Análise saldos extratos bancários x contabilidade

Sobre a divergência dos saldos apontados no TVF, cumpre destacarmos que, conforme informado pela New Italian, ao final do exercício, foi creditado automaticamente um saldo decorrente de aplicação financeira.

Este fato pode ser evidenciado através dos extratos bancários, ora em análise. Vejamos:

(...)

Logo, do saldo final de conta corrente do período (R\$ 150,00), foi adicionado um valor de R\$ 4.629.322,51, decorrente de aplicação financeira.

Ao somar estes dois valores, chega-se ao saldo final de R\$ 4.629.472,51, mesmo saldo constante na conta banco da New Italian e indicada no TVF:

(...)

Destarte, a suposta divergência apontada no TVF é sanada ao considerar a entrada decorrente de aplicação financeira.

Em que pese a impugnante não acostar, à sua defesa, o inteiro teor do supracitado extrato bancário, tenho que as suas alegações, com relação à inconsistência apontada para o saldo final da conta em 31/12/2014, são coerentes, notadamente por se encontrarem respaldadas pelo ateste do relatório de auditoria independente. Isto porque, tomando-se por base o excerto do extrato bancário colado tanto na impugnação, quanto no relatório da “EY”, fica claramente demonstrado que o somatório do saldo final da conta bancária em 31/12/2014, acrescido do saldo constante em aplicação financeira na conta em questão, corresponde exatamente ao valor do saldo registrado na contabilidade em 31/12/202014 na conta 1101020011010 – BANCO CONTA MOVIMENTO.

É que esta coerência de informações, relativamente ao saldo existente na conta bancária em 31/12/2014, se contrasta com os procedimentos pautados pela Autoridade Fiscal, posto que, apesar de apontar em seu relatório (TVF) a referida inconsistência, não consta, dos autos, que no curso do procedimento de investigação, a mesma se preocupou em intimar previamente o contribuinte para se manifestar sobre a divergência inicialmente encontrada. Como já foi tratado no tópico “II.3. ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA DA EXAÇÃO FISCAL”, o Auditor-Fiscal,

após promover ciência da fiscalizada ao TIPF e receber, da instituição financeira, os arquivos com os dados de suas movimentações bancárias, não se diligenciou em buscar, da empresa, os seus esclarecimentos e comprovações acerca das inconsistências detectadas. Ademais, como mencionado naquela análise, após ciência do TIPF, em 28/06/2018, o próximo expediente encaminhado ao contribuinte fiscalizado foi exatamente a ciência aos Autos de Infração exarados, já em 30/12/2019.

(...)

Por outro lado, a impugnante nada argui ou produz, em sede de defesa, com relação à inconsistência, também apontada pela Autoridade Fiscal, quanto à conciliação dos saldos iniciais existentes na contabilidade e nos extratos bancários na data de 01/01/2014. Nesse sentido, o Fiscal textualmente aponta que “a diferença entre os saldos iniciais do ano de 2014 é de R\$ 5.146.063,78, o que sugere erro no balanço contábil”. De fato, na data referida, conforme consignado no TVF, a conta contábil 1101020011010 – BANCO CONTA MOVIMENTO apresentava um saldo de R\$ 5.146.213,78, ao passo que, no extrato bancário, constava, na data, o saldo de R\$ 150,00, ou seja, uma diferença aparentemente injustificada de R\$ 5.146.063,78.

Fato é que pode ter ocorrido em 01/01/2014 a mesma situação provada pela defendente com relação a 31/12/2014, ou seja, a não inclusão, no saldo existente na conta-corrente, de possível aplicação financeira vinculada à referida conta. Entretanto, a impugnante foi totalmente silente a respeito. Nada argumentou sobre a referida divergência, nem tampouco isto foi pontuado no relatório de auditoria da “EY”, anexado à contestação. Preocupou-se, na defesa e no laudo, em esclarecer a inconsistência apontada para o descompasso entre o registro contábil e o saldo existente na contacorrente da empresa em 31/12/2014. É fácil perceber, pois, que a impugnante não logrou descaracterizar a inconsistência, pontuada pelo Auditor-Fiscal, referente à data de 01/01/2014.

(...)

O contribuinte, por seu turno, não apresentou a sua contraprova. Prevalece, portanto, até prova em contrário, a cargo do sujeito passivo, o descompasso apurado pela conciliação entre o registro contábil e o extrato encaminhado à Fiscalização pela instituição bancária, relativamente à data de 01/01/2014:

(...)

Ainda no tópico “5.1” do TVF, a Autoridade Autuante aponta que a pessoa jurídica procedeu a diversos lançamentos contábeis a débito na conta CAIXA e a crédito na conta BANCO, traduzindo-se por se referir a saques em dinheiro na conta bancária para aporte em seu caixa. Entretanto, ao se proceder à conciliação entre a sua contabilidade e os extratos bancários, observou-se que os lançamentos contábeis não condizem com a realidade, ao passo que os valores constantes dos extratos não sugerem qualquer saque em dinheiro procedido nas datas e valores

escriturados contabilmente. A título de exemplo, aponta que na contabilidade da empresa foi feito um lançamento contábil em 20/10/2014, envolvendo as contas CAIXA (D) e BANCOS (C), na monta de R\$ 1.135.888,43, com o histórico de “SAQUE CONFORME EXTRATO”, sendo que, nos extratos, na referida data, não há qualquer registro relativamente a saques realizados na data em questão. Ou seja, o “lançamento contábil não condiz com a realidade”, como consignado no TVF. O mesmo exemplo, também, foi trazido para a data de 12/05/2014, em que, contabilmente, registrou-se um aporte a débito na conta CAIXA, correspondente a R\$ 306.081,82, e a crédito a BANCOS, com o mesmo histórico “SAQUE CONFORME EXTRATO”, sem que haja qualquer correlação desta operação nos registros constantes dos extratos bancários.

(...)

Entretanto, apesar da extensa demonstração, apresentada no TVF, de lançamentos contábeis a débito na conta CAIXA e a crédito na conta BANCOS sem a devida correlação com os registros constantes dos extratos bancários, a impugnante foi bem comedida em sua defesa. A respeito, limitou-se a contestar nos seguintes termos:

*Ainda em relação às movimentações financeiras da Impugnante, o TVF elenca uma série de lançamentos na conta de caixa e que supostamente não encontram amparo nos extratos bancários. Tais lançamentos somam R\$ 1,9 milhão. É de saltar aos olhos como um punhado de movimentações, representativas de apenas 0,7% do total de R\$ 260 milhões de receitas contabilizadas, declaradas e tributadas pela Impugnante, pode justificar a desconsideração de sua escrita contábil e arbitramento de lucros e receitas.*

Observa-se, portanto, a despeito dos inúmeros apontamentos feitos pela Autoridade Fiscal quanto às divergências apuradas, relativamente aos lançamentos contábeis que, em tese, corresponderiam a saques procedidos junto à conta bancária para aportes no caixa da empresa, a impugnante se restringiu, em um único parágrafo de sua extensa defesa, em afirmar que tais lançamentos seriam pouco representativos, somando pouco mais de R\$ 1,9 milhão, o que corresponderia a 0,7% do total de suas receitas contabilizadas, ou seja, representação irrisória para justificar a desconsideração de sua escrita contábil e o arbitramento de seu lucro no período.

Ora, totalmente inadmissível o argumento utilizado pela defendente. Não se trata, aqui, de mensurar a grandeza da irregularidade constatada em confronto com as receitas tributadas pela pessoa jurídica. Apura-se, na verdade, a existência de evidentes indícios de erros, vícios ou deficiências constantes da escrituração do contribuinte que a tornem imprestável para identificar a sua movimentação financeira ou para se determinar o seu Lucro Real. E, aqui, entendo que, diante dos fundamentos e provas trazidos pela Autoridade Autuante, tais inconsistências encontram-se patententes.

Destarte, com relação ao trabalho de análise da escrituração contábil da pessoa jurídica, a verdade é que, como já visto, o Auditor-Fiscal demonstrou, a contento, a existência não só de saldo inicial em 01/01/2014 na conta BANCOS sem sustentação nos extratos bancários fornecidos pela instituição bancária, relativamente ao período fiscalizado, mas também de inúmeros lançamentos (mais de uma centena) a débito na conta CAIXA e a crédito na conta BANCOS que não condizem com os dados contidos nos referidos extratos. Não importa, a respeito, a questão pontuada pela defendente de que estes lançamentos são pouco representativos em relação ao volume de receitas da pessoa jurídica. De fato, o que interessa é atestar a confiabilidade dos registros procedidos na escrituração do contribuinte, de modo que essa possa ser a expressão da verdade concernente ao retrato da movimentação financeira, inclusive bancária, do contribuinte no período fiscalizado.

Na verdade, as comprovações trazidas pela Fiscalização são contundentes em resvalar a confiabilidade da escrituração contábil do sujeito passivo, constatação que sequer foi refutada pela impugnante, em seu mérito, que apenas se indignou em apontar para a alegada inexpressividade destas operações contábeis, e, ainda, quanto ao descompasso para os saldos iniciais do ano de 2014, entre as informações extraídas da contabilidade e aquelas constantes dos extratos bancários, nada refutou ou comprovou.

De fato, está-se diante de contundentes inconsistências, delineadas pelo Fisco, e não devidamente comprovadas pela defendente na presente lide, que tornam a escrituração do contribuinte imprestável para identificar a sua efetiva movimentação financeira, o que, ainda que se possa abstrair de outras constatações trazidas no TVF (a serem analisadas posteriormente), já seriam, por si só, razão suficiente para legitimar o emprego do arbitramento, nos termos dispostos no art. 530, II, “a”, do RIR/1999.

Prosseguindo na acusação fiscal, no tópico “5.3” do TVF, pontuou-se que a conta contábil 1105000011120 – ESTOQUES recebeu lançamentos a débito, no ano de 2014, um total de R\$ 10.392.625,46, contra um total de compras de matéria-prima no volume de R\$ 158.389.705,25 nos termos das informações obtidas através do Sped (Notas Fiscais eletrônicas), e que, ainda, verificou-se, no Sped Fiscal da empresa, a ausência do Registro de Inventário (“Bloco H”).

Sobre a questão, a defesa da impugnante, em síntese, se pauta em esclarecer que os insumos que utiliza em seu processo produtivo são, em sua maior parcela, materiais perecíveis, cujo ciclo encerra-se em curto espaço de tempo, e que, por isso, tem como prática a contabilização da aquisição desses insumos diretamente em conta de custos – rubricas 42010100 – MERCADORIAS A VISTA e “42010200 – MERCADORIAS A PRAZO. Destaca que, em 2014, foram contabilizados nessas duas contas o montante de R\$ 191.658.545,15 a título de compras, sendo que os materiais que acabaram por não ser utilizados no período, no montante de R\$ 10.392.625,46, foram realocados para a conta de ESTOQUES.

A alegação trazida pela impugnante de que os insumos (matérias-primas) utilizados em seu processo produtivo são, em sua maioria, materiais perecíveis, com curto ciclo de permanência em seus estoques, após a aquisição, encontra-se plenamente consentânea com o objeto social da pessoa jurídica de “cozinha industrial, comércio atacadista e varejista de produtos alimentícios prontos, semiprontos, congelados e não congelados”. No relatório carreado à contestação (“EY”, “Doc. 05”, item “4. DAS COMPRAS DAS MERCADORIAS” da impugnação), os auditores independentes destacaram que o montante de aquisições de insumos contabilizados nas duas contas de custos referidas (no total de R\$ 191.658.545,15) é o representativo da totalidade das notas fiscais de compras no período, consoante informações extraídas da EFD-ICMS/IPI. Confira-se: (...)

A impugnante argumenta, ainda, que o total dos registros de insumos nas contas de custos (R\$ 191.658.545,15), diminuído dos tributos recuperáveis incidentes na aquisição (R\$ 22.167.541,92), perfaz o valor líquido de R\$ 169.491.003,23: (...)

Sustenta, assim, que se foram somadas as compras de insumos realizadas no período, tal como indicado pelo TVF (R\$ 158.389.705,25), com os valores dos lançamentos a débito na conta de estoques (R\$ 10.392.625,46), resultaria no montante de R\$ 168.782.330,71, ou seja, bem próximo em comparação com o total líquido de compras apurado a partir da EFD-ICMS/IPI (169.491.003,23 – diferença de 0,4%). Sobre os dados registrados na conta de ESTOQUES (estoque inicial, valores debitados, valores creditados e estoque final), informou constar os seguintes registros: (...)

Analisando-se a partir dos argumentos e comprovações por laudo pericial trazido pela impugnante, entendo haver plausibilidade em sua defesa, quanto a este ponto. Na verdade, o Auditor-Fiscal, em seu TVF, partiu dos valores registrados a débito na conta de ESTOQUES e das Notas Fiscais eletrônicas (NF-e) obtidas no Sped, relativamente às aquisições de matérias-primas, para se fazer o comparativo e concluir pela irregularidade quanto aos registros contábeis da referida conta de ESTOQUES. Não foi detalhado, no TVF, nem tampouco consta dos autos, que o mesmo se debruçou sobre a questão, de modo a obter, junto à fiscalizada, informações e dados mais detalhados com relação aos registros das compras de mercadorias/insumos procedidos pela empresa, que, por certo, interferem na apuração do custo das mercadorias vendidas (CMV) e, conseqüentemente, afetam a adequada apuração do seu Lucro Real.

Ademais, em consulta à Escrituração Contábil Fiscal (EFC) da empresa, disponível no Sped, apura-se as seguintes informações para cada um dos trimestres de 2014 no “Registro L210 – INFORMATIVO DA COMPOSIÇÃO DE CUSTOS”, das quais observa-se que os dados ali declarados são coerentes (próximos) com as informações delineadas pela impugnante, observando-se que os somatórios das compras de mercadorias, que entraram na composição do CMV de cada período trimestral, totalizaram, em 2014, o montante de R\$ 167.619.953,02. Confira-se: (...)

Analisando-se a partir dos argumentos e comprovações por laudo pericial trazido pela impugnante, entendo haver plausibilidade em sua defesa, quanto a este ponto. Na verdade, o Auditor-Fiscal, em seu TVF, partiu dos valores registrados a débito na conta de ESTOQUES e das Notas Fiscais eletrônicas (NF-e) obtidas no Sped, relativamente às aquisições de matérias-primas, para se fazer o comparativo e concluir pela irregularidade quanto aos registros contábeis da referida conta de ESTOQUES. Não foi detalhado, no TVF, nem tampouco consta dos autos, que o mesmo se debruçou sobre a questão, de modo a obter, junto à fiscalizada, informações e dados mais detalhados com relação aos registros das compras de mercadorias/insumos procedidos pela empresa, que, por certo, interferem na apuração do custo das mercadorias vendidas (CMV) e, conseqüentemente, afetam a adequada apuração do seu Lucro Real.

Ademais, em consulta à Escrituração Contábil Fiscal (EFC) da empresa, disponível no Sped, apura-se as seguintes informações para cada um dos trimestres de 2014 no “Registro L210 – INFORMATIVO DA COMPOSIÇÃO DE CUSTOS”, das quais observa-se que os dados ali declarados são coerentes (próximos) com as informações delineadas pela impugnante, observando-se que os somatórios das compras de mercadorias, que entraram na composição do CMV de cada período trimestral, totalizaram, em 2014, o montante de R\$ 167.619.953,02. Confira-se: (...)

Isto posto, entendo que as inconsistências apontadas pela Autoridade Fiscal, relativamente aos registros da conta de ESTOQUES, em relação aos valores constantes das Notas Fiscais eletrônicas de compras de insumos, encontram-se devidamente esclarecidas pela impugnante, pelo que tal motivação deverá ser afastada, como um dos argumentos utilizados no TVF, como suporte à desconsideração da escrituração da pessoa jurídica fiscalizada.

Há, ainda, uma outra motivação trazida pela Autoridade Fiscal no tópico “5.3” do TVF, que se relaciona ao fato de não se ter localizado, no Sped Fiscal da empresa, o Registro de Inventário (“Bloco H”). Quanto a esta acusação, a impugnante também não se manifestou em sua defesa. Não se tem, nos autos, a informação de que a Autoridade Fiscal tenha feito prévia intimação à fiscalizada para se manifestar quanto à ausência do registro de inventário a que se obrigava; todavia, trouxe, no TVF, a demonstração da ausência da referida escrita e, quanto a tal acusação fiscal, competiria à impugnante manifestar-se, caso tivesse o objetivo de desconstruir a afirmação do Fisco.

(...)

Assim, pelo que foi exposto neste tópico de análise, entendo que prevalecem as acusações fiscais acerca da ausência de escrituração obrigatória a cargo do contribuinte (registro de inventário), incidindo na regra prevista no art. 530, I, do RIR/1999, e, ainda, em relação à existência de vícios, erros ou deficiências da escrituração, concernentes ao controle do saldo inicial em 2014 existente na conta bancária da pessoa jurídica, em comparação ao correspondente registro

contábil, bem como em vista do descompasso quanto aos registros contábeis de supostos saques em dinheiro feitos de sua conta bancária para aporte ao caixa da empresa, sem a correspondência de registros nos extratos bancários, situações que não foram devidamente comprovadas pela impugnante, inconsistências estas que, de fato, tornaram a escrituração do sujeito passivo imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, nos moldes da previsão expressada no art. 530, II, “a”, do RIR/1999.

Contudo, ao analisar a base de cálculo para a determinação do lucro arbitrado, entendeu que a autoridade fiscal se utilizou erroneamente da norma excepcional prevista no artigo 535 do RIR/1999, porquanto a receita bruta da contribuinte era conhecida:

A simples leitura da referida legislação já nos explicita que a regra, em se tratando de apuração do lucro pelo arbitramento, é a aplicação dos percentuais de presunção de lucro, acrescidos de 20%, que incidirão sobre a receita bruta conhecida. Assim, a exemplo, em se tratando de atividades comerciais – que o caso da autuada –, se o percentual de presunção do lucro é de 8% (RIR/1999, art. 518; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15), quando o contribuinte se submeter ao arbitramento do lucro, o percentual aplicável será de 9,6% (1,2 x 8%). Portanto, conhecida a receita bruta do correspondente período de apuração, sobre a mesma incidirá, então, o percentual de 9,6%, apurando-se daí, o Lucro Arbitrado.

Entretanto, a norma legal prevê a situação excepcional a ser utilizada nos casos de lançamento através de procedimento de ofício, quando a receita bruta não é conhecida. Neste caso, o art. 535 elenca uma série de alternativas que podem ser utilizadas a critério da Autoridade Fiscal, sem ordem de preferência.

(...)

Observa-se que o Lucro Arbitrado, nos termos do art. 535, VI, do RIR/1999, que foi a alternativa adotada pela Autoridade Autuante, corresponde a quatro décimos (40%) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Atente-se, ainda, pela disposição constante do caput, que as alternativas de cálculo do Lucro Arbitrado, à disposição do Fisco, somente podem ser utilizadas “quando não conhecida a receita bruta”. Ou seja, tem-se aqui a confirmação de que a utilização das alternativas do art. 535 é uma exceção à regra de arbitramento calculado sobre a “receita bruta conhecida” (art. 532).

(...)

Repisa-se que o arbitramento de lucro é uma medida excepcional, posto que a regra é a adoção do regime do Lucro Real ou do Lucro Presumido (para as pessoas jurídicas que podem optar por tal regime). Havendo a necessidade de se arbitrar o lucro, a regra geral é que este seja determinado por aplicação de um percentual sobre a receita bruta do contribuinte. Não se conhecendo da receita bruta, o Fisco, a seu critério, poderá valer-se de qualquer das alternativas de cálculo expressamente previstas na lei de regência.

Esta matéria, inclusive, já se encontra sedimentada no âmbito do CARF, com a edição da Súmula nº 97, com efeito vinculante no âmbito da Administração Tributária:

(...)

Destarte, a Súmula CARF nº 97, tal qual já prescrito na lei, vem a esclarecer que, em se tratando de procedimento de ofício, o arbitramento do lucro pode utilizar-se de qualquer das alternativas previstas no art. 51 da Lei nº 8.981, de 1995 (regra replicada na redação do art. 535 do RIR/1999), quando não se conhece o valor da receita bruta do contribuinte. Por raciocínio reverso, pode perfeitamente se inferir, da Súmula em questão, que, se há o conhecimento da receita bruta, esta deve ser a base de cálculo para a apuração do lucro por meio do arbitramento, e não as alternativas delineadas no referido art. 51. Em tal situação – qual seja, sendo conhecida a receita bruta – o arbitramento deverá ter, por base de cálculo, o montante da receita bruta conhecida, tal como prescreve o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 19957 (regra replicada na redação do art. 532 do RIR/1999).

Nesse sentido, razão assiste à impugnante, ao afirmar que, sendo possível apurar a sua receita bruta, a Autoridade Fiscal não pode livremente escolher a apuração alternativa tratada pelo art. 535 do RIR/1999. A respeito, verifica-se, no TVF, que ao utilizar o critério de apuração correspondente a 40% do somatório dos valores da folha de pagamento e das compras de matérias-primas, a Autoridade Fiscal apresentou a seguinte justificativa:

(...)

Portanto, a motivação trazida pela Fisco pauta-se na alegada existência, na situação tratada nos presentes autos, de 1) “estouro de caixa” e de 2) “venda sem emissão de documento fiscal respectivo”. Verifica-se, na referida descrição do TVF, quanto à existência de “estouro de caixa”, que ali consta uma observação, entre parênteses (possivelmente aposta por algum revisor ou mesmo supervisor), questionando se, no curso da ação fiscal, houve a constatação de saldo credor de caixa em face da empresa fiscalizada.

Na verdade, tal infração (apuração de saldo credor de caixa) não consta do escopo do presente lançamento fiscal. Depreende-se, dos autos, como já foi aqui tratado, que a Fiscalização arbitrou o lucro da pessoa jurídica por desconsiderar a sua escrita, em função de duas inconsistências que foram trazidas nos tópicos “5.1” e “5.3” do TVF – divergências entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários e divergências relativas à escrituração dos estoques em relação às aquisições dos insumos utilizados pela empresa em seu processo produtivo. Assim, causa estranheza a Autoridade Fiscal apontar tal fato como uma das motivações para não se apurar arbitramento do lucro com base na receita conhecida do contribuinte, fato que, inclusive, como registrado no TVF, foi objeto de questionamento pela própria Administração Tributária (registro de observação, entre parênteses, no texto da Autoridade Fiscal), sem quaisquer

outros esclarecimentos a respeito e sem qualquer aprofundamento, no procedimento fiscal empreendido, sobre tal questão.

É curioso ainda a inserção, no texto da justificativa, que remete aos itens “5.1 a 5.5” do TVF, quando se confere que o relatório fiscal, quanto trata do item “5) DESCONSIDERAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL – ARBITRAMENTO DO LUCRO”, possui apenas dois tópicos: tópico “5.1) DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NAS CONTAS BANCÁRIAS E OS RESPECTIVOS EXTRATOS BANCÁRIOS” e tópico “5.3) RAZÃO CONTA ESTOQUE X COMPRA DE MERCADORIAS”. Observa-se que o Auditor-Fiscal omitiu o suposto tópico “5.2” (saltando do tópico “5.1” direto para o tópico “5.3” ) e, ainda, não trouxe, no seu TVF, os mencionados tópicos “5.4” e “5.5”. É óbvio que a inconsistência relativa à menção dos tópicos do relatório pode se tratar apenas de um erro de redação, porém, quando se toma o conjunto do texto, em que constam afirmações de “estouro de caixa” e de “vendas sem emissão de documento fiscal respectivo”, infrações que, repita-se, não foram tratadas na situação específica dos presentes autos, tal situação fortalece a alegação da impugnante de que o Auditor-Fiscal “copiou e colou” o texto do relatório de outro procedimento fiscal, empreendido em face de outro contribuinte do mesmo grupo empresarial.

Ademais, quanto à segunda justificativa trazida pela Autoridade Fiscal, para respaldar o não arbitramento com base na receita bruta conhecida do contribuinte, a saber, a suposta existência de “vendas sem a correspondente emissão de documento fiscal”, esta infração também não foi tratada na situação concreta. Na verdade, a presente instauração do procedimento fiscal em face da NEW ITALIAN foi motivada justamente pela denúncia, trazida por ex-franqueados da rede HABIB’S em uma ação judicial indenizatória em face da empresa franqueadora da rede (ALSARAIVA), tramitada perante o Poder Judiciário em Porto Alegre – RS, em que estes apontam para o suposto ilícito de subfaturamento, praticado pela empresa ora autuada, na venda dos seus produtos às empresas franqueadas. Confira-se (item 118 da Petição Inicial):

(...)

Ora, o que se depreende dos presentes autos é que o indício de subfaturamento, alegadamente praticado pela empresa fiscalizada (NEW ITALIAN), sequer foi objeto de aprofundamento por parte da Autoridade Fiscal, no caso concreto. Ou seja, havia toda uma narrativa, trazida naquela ação judicial, que apontavam para o ilícito fiscal de vendas subfaturadas, por parte da NEW ITALIAN, em que os valores reais das transações eram omitidos dos documentos fiscais emitidos. Todavia, na presente situação, tal fato não foi aferido pelo Fisco. Assim, é incompreensível que, no TVF, o Auditor-Fiscal pontue, ao não arbitrar o lucro com base na receita bruta conhecida, que a autuada procedia à venda de seus produtos sem a correspondente emissão de documentos fiscais correspondentes, ao passo que tal situação sequer tenha sido auditada no curso do procedimento fiscalizatório, na situação concreta.

Destarte, ao assentar a sua justificativa, para a não apuração do Lucro Arbitrado com base na receita bruta conhecida do contribuinte, em dois fatos que não foram objeto de análise fiscal nos presentes autos (“estouro de caixa” e “vendas desacobertadas de documentos fiscais”), entendo que a Autoridade Autuante foi displicente ao partir para a utilização da regra alternativa ditada pelo art. 535, VI, do RIR/1999, com vistas à determinação do Lucro Arbitrado (40% do somatório, em cada mês, da folha de pagamento e das compras de matérias-primas), ao invés de utilizar-se da regra geral ditada pelo art. 532 do mesmo Regulamento (receita bruta conhecida).

Ou seja, competiria à Autoridade Fiscal demonstrar, comprovadamente, que face às irregularidades (justificativas) apontadas, não era possível conhecer a receita bruta do contribuinte nos períodos de apuração que compõem a exação, o que, entretanto, não ocorreu. Tendo sido desconsiderada a escrituração da pessoa jurídica, pelos vários motivos que já se tratou no tópico antecedente deste voto, a norma legal determina que, como primeira regra, a Autoridade Tributária deve-se valer da receita bruta conhecida do contribuinte para se proceder ao arbitramento do lucro e, somente na hipótese de não ser possível a sua utilização, é que poderia lançar mão de qualquer dos critérios de apuração consignados no art. 535 do RIR/1999.

A meu ver, nos termos em que transcorreu todo o procedimento fiscal e, principalmente, pelo suporte fático delineado no TVF, o Fisco não foi diligente em demonstrar a impossibilidade de se conhecer a receita bruta do contribuinte no período fiscalizado. A tal respeito, a impugnante alega que toda a sua receita do período, em montante correspondente a R\$ 260.053.272,89, foi efetivamente escriturada e oferecida à tributação, conforme demonstrado no laudo pericial emitido pela auditoria independente que contratou (“EY”), tendo este exato valor sido, também, declarado às Autoridades Fazendárias por meio das respectivas obrigações acessórias – EFD-Contribuições e EFD-ICMS/IMI. Assevera, inclusive, que este valor não foi contestado pela Autoridade Autuante.

Nesse sentido, observa-se que o contribuinte, ao inicialmente proceder à apuração do Lucro Real em todos os trimestres de competência do ano de 2014, período objeto da presente fiscalização, de fato trouxe à tributação, em sua ECF, os seguintes valores, que totalizam o citado montante de R\$ 260.053.272,89: (...)

No caso em questão, o Auditor-Fiscal não refutou os valores apurados e declarados de receita bruta por parte do contribuinte. Apontou para a desconsideração da escrituração fiscal, ao fundamento de ser esta imprestável para a correta identificação da movimentação financeira da pessoa jurídica, e para a determinação do Lucro Real (em razão da alegada inconsistência e/ou ausência de registro dos estoques da pessoa jurídica), mas sem trazer elementos de fato e de direito para desconstituir a receita bruta informada pelo sujeito passivo. O argumento pontuado, no TVF, acerca do suposto ilícito de subfaturamento, não

foi sequer explorado pela Autoridade Fiscal no curso da fiscalização, apesar de ser este o indício que motivou a abertura da ação fiscal.

Destarte, sendo conhecida a receita bruta, esta deveria ser a base de cálculo a ser utilizada na presente exação fiscal, para a determinação do Lucro Arbitrado da pessoa jurídica. A utilização do critério alternativo, adotado pelo Fisco, somente poderia ocorrer se restasse comprovada a impossibilidade de se conhecer a receita bruta do sujeito passivo, ou que a receita bruta declarada carecesse de credibilidade, o que não restou demonstrado e/ou comprovado nos autos.

Nesse sentido, considerando que a Autoridade Fiscal procedeu à apuração do Lucro Arbitrado com utilização de critério alternativo, previsto na legislação, sem que houvesse a regular demonstração da impossibilidade de adoção do critério de cálculo decorrente da regra geral, qual seja, arbitramento com base na receita bruta conhecida do contribuinte, tem-se que o lançamento fiscal inobservou o correspondente preceito legal relativamente à determinação da matéria tributável e, por tal motivo, deverá ser cancelado em sede do presente julgamento administrativo.

Em decorrência do cancelamento da exação fiscal, em seu mérito, deixa-se de apreciar os argumentos trazidos pelos impugnantes relativamente à responsabilidade tributária, posto tratar-se de matéria acessória.

Em razão do valor exonerado, foi interposto Recurso de Ofício (fl. 662).

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

### **Admissibilidade**

Conheço o Recurso de Ofício, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, da Portaria nº 2/2023 e da Súmula CARF nº 103, posto que o limite de alçada vigente foi respeitado e por cumprir os demais requisitos de admissibilidade.

### **Delimitação da controvérsia**

Em razão de o Recurso de Ofício devolver a este tribunal a matéria discutida nos autos, é válido resumir os principais aspectos da acusação fiscal e as impugnações apresentadas pelos contribuintes.

Sobre a acusação decorrente do TVF, destaco os seguintes elementos que foram eleitos pela autoridade fiscal ao lavrar os autos de infração:

- (i) foram encontradas divergências entre (a) os valores lançados nas contas contábeis e os respectivos extratos bancários, além da inconsistência nos saldos inicial e final da conta Itaú; e (b) os valores contabilizados de estoque e os efetivos valores de compras de mercadorias, ambos registrados na contabilidade da contribuinte (a conta contábil estoques recebeu lançamentos a débito em valores discrepantes com as compras de matéria-prima e não houve o registro no Bloco “H” do SPED, que é o Livro Registro de Inventário), que fundamentaram a imprestabilidade de sua escrituração contábil, permitindo o arbitramento do lucro com fundamento no artigo 530, incisos I e II, do RIR/1999; e
- (ii) as exações foram apuradas conforme previsto no artigo 535, inciso VI, do RIR/1999, isto é, aplicando-se a alíquota de 40% sobre a base de cálculo considerada, quais sejam *os valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem*.

Por sua vez, as impugnações administrativas enfrentadas na decisão de piso versaram sobre:

- (i) **Vícios na motivação do lançamento tributário:** foram suscitadas preliminares de vício de motivação sobre o lançamento tributário;
- (ii) **Decadência do Crédito Tributário:** foi defendida a decadência do crédito tributário, considerando-se a regra do artigo 150, §4º, do CTN;
- (iii) **Indevida aplicação do arbitramento:** não obstante eventuais inconsistências apuradas pela fiscalização, ausente qualquer indício de fraude e sendo poucos os indícios de irregularidade na escrituração contábil da contribuinte, o lançamento poderia se dar sob o regime geral de tributação do IRPJ e da CSLL, sendo indevido o arbitramento efetuado pela autoridade fiscal; e
- (iv) **Falta de apuração da receita bruta conhecida:** violação à Súmula CARF nº 97 e ser conhecida a receita bruta da contribuinte, o que implica em incorreção do critério de mensuração da base de cálculo tributável *escolhido* pela autoridade fiscal.

#### PRELIMINARES ENFRENTADAS NA DECISÃO DA DRJ

De início, saliento que no julgamento de piso não foi acolhida nenhuma preliminar de nulidade suscitada pela contribuinte, quais sejam: a solicitação de juntada posterior de provas e documentos, o vício de motivação e ilegalidade no uso da prova emprestada no processo tramitado na esfera judicial, o fato de o TVF apresentar acusações que não são objeto da autuação

fiscal, a falta de diligência da autoridade fiscal, no decorrer da fiscalização, para demandar do contribuinte informações e documentos para esclarecer eventuais inconsistências e o cerceamento de defesa relacionado às fragilidades do TVF, inclusive, no que tange à responsabilização solidária.

Tratando-se de temáticas que ensejariam a potencial nulidade do auto de infração, entendo pela aplicação do artigo 59, §3º, do Decreto nº 70.235/1972, segundo o qual a autoridade julgadora não enunciará a nulidade, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade. Veja:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

**§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)**

Assim sendo, com fulcro no artigo 59, §3º, do Decreto nº 70.235/1972, deixo de me pronunciar sobre as nulidades suscitadas, em razão do julgamento de mérito favorável à contribuinte.

Não obstante tal encaminhamento, entendo que a maior parte das alegações trazidas pela contribuinte não têm o condão de viciar o lançamento fiscal, embora indubitavelmente apontem para a fragilidade dos lançamentos de ofício e tangenciam o dever de comprovação dos elementos que fundamentam o auto de infração. Dessa forma, entendo que não há nulidade relacionada: (i) à solicitação de juntada posterior de provas e documentos; (ii) à ilegalidade no uso da prova emprestada no processo tramitado na esfera judicial; e (iii) à falta de diligência da autoridade fiscal, no decorrer da fiscalização, para demandar do contribuinte informações e documentos para esclarecer eventuais inconsistências.

Isso se dá por uma razão patente: o lançamento fiscal utilizou a base de cálculo arbitrada, sustentando a imprestabilidade das escritas contábeis da contribuinte, sendo que houve somente uma intimação feita à contribuinte e a materialidade infracional apurada decorre de denúncia de terceiro que demandou judicialmente a contribuinte. Ou seja, existe *suposta* infração fiscal cometida pela contribuinte, noticiada em uma ação judicial de âmbito cível, sendo esta a

prova mais robusta que deu azo ao procedimento de fiscalização, contudo, ante à falta de diálogo durante a fiscalização, a única prova da materialidade infracional seria esse processo.

A atuação da autoridade fiscal foi negligente, pois não foi se aprofundou sobre a materialidade das acusações do processo judicial e nem houve pedidos de esclarecimento quanto às divergências contábeis identificadas.

Contudo, por mais efêmera e frágeis que sejam as provas levantadas pela autoridade fiscal e que fosse prudente ter intimado a contribuinte para esclarecer sobre as divergências identificadas em sua escrita contábil - até porque havia prazo hábil para isso, houve um esforço probatório mínimo e discreto para fundamentar o lançamento de ofício, ao menos, no que tange à capitulação da hipótese de arbitramento do lucro, não deixando, porém, de atestar a sua fragilidade.

Tal sorte, porém, não abarca a patente nulidade do auto de infração, por vício material, com relação às acusações que serviram como base para identificar o direito aplicável ao caso no tocante ao método de apuração do lucro arbitrado. Isso porque é quase impossível entender a infração cometida pela contribuinte e a falta de esforço probatório, a bem da verdade, não é o único vício.

Ora a autoridade fiscal acusa a contribuinte de ter apresentado ora saldo credor de caixa, ora em estouro de caixa, sem, contudo, correlacionar os famigerados termos que indicam omissão de receitas à infração identificada. Assim, questiono: qual foi a infração? Omissão de receitas? Se é difícil identificar a infração elencada pela autoridade fiscal, naturalmente, há prejuízo ao direito de defesa da contribuinte.

Mais uma vez, é válido colacionar o trecho da decisão de *mérito* da DRJ:

Portanto, a motivação trazida pela Fisco pauta-se na alegada existência, na situação tratada nos presentes autos, de 1) “estouro de caixa” e de 2) “venda sem emissão de documento fiscal respectivo”. Verifica-se, na referida descrição do TVF, quanto à existência de “estouro de caixa”, que ali consta uma observação, entre parênteses (possivelmente aposta por algum revisor ou mesmo supervisor), questionando se, no curso da ação fiscal, houve a constatação de saldo credor de caixa em face da empresa fiscalizada.

Na verdade, tal infração (apuração de saldo credor de caixa) não consta do escopo do presente lançamento fiscal. Depreende-se, dos autos, como já foi aqui tratado, que a Fiscalização arbitrou o lucro da pessoa jurídica por desconsiderar a sua escrita, em função de duas inconsistências que foram trazidas nos tópicos “5.1” e “5.3” do TVF – divergências entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários e divergências relativas à escrituração dos estoques em relação às aquisições dos insumos utilizados pela empresa em seu processo produtivo. Assim, causa estranheza a Autoridade Fiscal apontar tal fato como uma das motivações para não se apurar arbitramento do lucro com base na receita conhecida do contribuinte, fato que, inclusive, como registrado no TVF, foi

objeto de questionamento pela própria Administração Tributária (registro de observação, entre parênteses, no texto da Autoridade Fiscal), sem quaisquer outros esclarecimentos a respeito e sem qualquer aprofundamento, no procedimento fiscal empreendido, sobre tal questão.

É curioso ainda a inserção, no texto da justificativa, que remete aos itens “5.1 a 5.5” do TVF, quando se confere que o relatório fiscal, quanto trata do item “5) DESCONSIDERAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL – ARBITRAMENTO DO LUCRO”, possui apenas dois tópicos: tópico “5.1) DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NAS CONTAS BANCÁRIAS E OS RESPECTIVOS EXTRATOS BANCÁRIOS” e tópico “5.3) RAZÃO CONTA ESTOQUE X COMPRA DE MERCADORIAS”. Observa-se que o Auditor-Fiscal omitiu o suposto tópico “5.2” (saltando do tópico “5.1” direto para o tópico “5.3” ) e, ainda, não trouxe, no seu TVF, os mencionados tópicos “5.4” e “5.5”. É óbvio que a inconsistência relativa à menção dos tópicos do relatório pode se tratar apenas de um erro de redação, porém, quando se toma o conjunto do texto, em que constam afirmações de “estouro de caixa” e de “vendas sem emissão de documento fiscal respectivo”, infrações que, repita-se, não foram tratadas na situação específica dos presentes autos, tal situação fortalece a alegação da impugnante de que o Auditor-Fiscal “copiou e colou” o texto do relatório de outro procedimento fiscal, empreendido em face de outro contribuinte do mesmo grupo empresarial.

Ademais, quanto à segunda justificativa trazida pela Autoridade Fiscal, para respaldar o não arbitramento com base na receita bruta conhecida do contribuinte, a saber, a suposta existência de “vendas sem a correspondente emissão de documento fiscal”, esta infração também não foi tratada na situação concreta. Na verdade, a presente instauração do procedimento fiscal em face da NEW ITALIAN foi motivada justamente pela denúncia, trazida por ex-franqueados da rede HABIB’S em uma ação judicial indenizatória em face da empresa franqueadora da rede (ALSARAIVA), tramitada perante o Poder Judiciário em Porto Alegre – RS, em que estes apontam para o suposto ilícito de subfaturamento, praticado pela empresa ora autuada, na venda dos seus produtos às empresas franqueadas. Confira-se (item 118 da Petição Inicial):

(...)

Ora, o que se depreende dos presentes autos é que o indício de subfaturamento, alegadamente praticado pela empresa fiscalizada (NEW ITALIAN), sequer foi objeto de aprofundamento por parte da Autoridade Fiscal, no caso concreto. Ou seja, havia toda uma narrativa, trazida naquela ação judicial, que apontavam para o ilícito fiscal de vendas subfaturadas, por parte da NEW ITALIAN, em que os valores reais das transações eram omitidos dos documentos fiscais emitidos. Todavia, na presente situação, tal fato não foi aferido pelo Fisco. Assim, é incompreensível que, no TVF, o Auditor-Fiscal pontue, ao não arbitrar o lucro com base na receita bruta conhecida, que a autuada procedia à venda de seus produtos sem a correspondente emissão de documentos fiscais correspondentes,

ao passo que tal situação sequer tenha sido auditada no curso do procedimento fiscalizatório, na situação concreta.

De todo o contexto, resta claro que: (i) as acusações de estouro de caixa, saldo credor de caixa e subfaturamento não foram investigadas e correlacionadas pela autoridade fiscal em seu trabalho, estando lacônicas no TVF; (ii) a própria DRJ entendeu dessa forma, embora apenas com relação ao mérito – e não como um vício material do auto de infração; (iii) há comentários de um revisor ou supervisor fiscal que também apresenta dúvidas sobre a higidez das acusações; e (iv) não se trata de mero equívoco a confusão de tópicos do auto de infração, mas sim de uma mal adaptação do “modelo” reutilizado.

A fragilidade do auto de infração, superada nos demais temas preliminares analisados, com relação às acusações que foram postas ao se justificar o critério de arbitramento do lucro é quase ininteligível, porquanto não comprovada no TVF.

Sabe-se sim quais os motivos determinantes que levaram à autoridade fiscal entender que a escrita contábil da contribuinte era imprestável, porém, ao justificar o critério de arbitramento do lucro, além de ter descumprido a ordem interpretativa legal, o que ensejaria “potencial” erro de direito, veicula acusações que não constam no auto de infração.

O vício de motivação prejudica o direito de defesa da contribuinte, hipótese do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

Desse modo, acolho a preliminar de nulidade por vício material, por preterir do direito de defesa da contribuinte, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso de Ofício, mas deixo de enunciá-la nos termos da previsão do artigo 59, §3º, do Decreto nº 70.235/1972.

#### **PRELIMINAR DE DECADÊNCIA DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

No que tange a matéria da decadência do lançamento tributário, aplico a previsão regimental do artigo 114, §12, do RICARF, porquanto concordo com as razões de decidir do acórdão recorrido.

O resultado do acórdão da DRJ foi pelo reconhecimento da decadência dos lançamentos relacionados ao 1º trimestre, 2º trimestre e 3º trimestre de 2014. Isso se deu em virtude de o relator, o qual fora acompanhado pelos demais julgadores, entender que é aplicável ao caso a regra de contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, §4º, do CTN, pois ausentes a comprovação de dolo, fraude ou simulação e, bem como se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Transcrevo os principais trechos do julgamento dessa matéria:

A defesa apresentada pela NEW ITALIAN pugna pelo reconhecimento da decadência quanto ao lançamento fiscal dos débitos de IRPJ e de CSLL relativos aos fatos geradores do 1º, 2º e 3º trimestres de 2014. Aponta que, em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, havendo pagamento

antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial de cinco anos tem início na data de ocorrência do fato gerador, fazendo incidir a regra de contagem do art. 150, § 4º, do CTN, em detrimento daquela prevista no art. 173, I, do CTN. Destaca, ainda, que inexistindo qualquer imputação sobre dolo, fraude ou simulação, situação que, inclusive, é observada com o lançamento da multa de ofício de 75%, não há que se falar em contagem da decadência nos termos do art. 173 do CTN.

Argui que, como o período de lançamento é trimestral, o direito do Fisco de efetuar-lo é contado, também, em bases trimestrais. Assim, como a lavratura da autuação se operou em 30/12/2019, opera-se a decadência para os períodos de apuração do 1º ao 3º trimestres de 2014.

Passa-se à análise da questão.

(...)

Pois bem. No caso concreto, em análise, observa-se que o sujeito passivo, em 2014, apurou débitos de IRPJ e de CSLL, declarou-os em DCTF e efetuou os respectivos recolhimentos, como se apura a seguir (dados extraídos do sistema DCTF e do sistema SIEF/Documentos de Arrecadação):

CNPJ: 07.767.046

**Extrato do Declarante - Débito / Créditos**

Critério Crédito : Grupo = IRPJ

Critério Débito : Valor do Débito

Grupo	Código	Receita	Período Apuração	Débitos Apurados	Pag. DARF
IRPJ	3373-01		1º Trim /2014	120.390,82	120.390,82
IRPJ	3373-01		2º Trim /2014	119.308,63	119.308,63
IRPJ	3373-01		3º Trim /2014	116.558,91	116.558,91
IRPJ	3373-01		4º Trim /2014	122.433,87	122.433,87

CNPJ: 07.767.046

**Extrato do Declarante - Débito / Créditos**

Critério Crédito : Grupo = CSLL

Critério Débito : Valor do Débito

Grupo	Código	Receita	Período Apuração	Débitos Apurados	Pag. DARF
CSLL	6012-01		1º Trim /2014	45.500,70	45.500,70
CSLL	6012-01		2º Trim /2014	45.111,11	45.111,11
CSLL	6012-01		3º Trim /2014	44.121,21	44.121,21
CSLL	6012-01		4º Trim /2014	46.236,19	46.236,19

Contribuinte	Data Arrecadação	Processo/Referência	Receita	Valor Total	Situação	Interesse	Número do Pagamento
07.767.046/0001-80	30/04/2014	-	3373	120.390,82	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	3134382893-6
07.767.046/0001-80	31/07/2014	-	3373	119.308,63	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	3428093053-9
07.767.046/0001-80	31/10/2014	-	3373	116.558,91	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	3773989303-2
07.767.046/0001-80	30/01/2015	-	3373	122.433,87	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	4031200683-6

Ações	Contribuinte	Data Arrecadação	Processo/Referência	Receita	Valor Total	Situação	Interesse	Número do Pagamento
≡	07.767.046/0001-80	30/04/2014	-	6012	45.500,70	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	3134382843-0
≡	07.767.046/0001-80	31/07/2014	-	6012	45.111,11	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	3428093023-7
≡	07.767.046/0001-80	31/10/2014	-	6012	44.121,21	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	3773989253-2
≡	07.767.046/0001-80	30/01/2015	-	6012	46.236,19	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	4031200653-4

Na situação acima demonstrada, tratando-se de lançamento por homologação, com apuração e recolhimentos de valores devidos nas respectivas apurações, antes do procedimento de ofício, é se aplicar, em princípio, a regra de contagem do prazo decadencial referida no art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, cinco anos contados da data da ocorrência dos fatos geradores – no caso, contagens a partir de 31/03/2014, 30/06/2014, 30/09/2014 e 31/12/2014.

Neste caso, considerando-se a aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN, teríamos os seguintes prazos decadenciais para cada uma das competências do

ano de 2014:

IRPJ e CSLL – Ano-Calendário 2014			
Fato Gerador	Vencimento Tributó	Início da contagem	Decadência (CNT, art. 150, § 4º)
31/03/2014 (1º Trimestre)	30/04/2014	01/04/2014	31/03/2019
30/06/2014 (2º Trimestre)	31/07/2014	01/07/2014	30/06/2019
30/09/2014 (3º Trimestre)	31/10/2014	01/10/2014	30/09/2019
31/12/2014 (4º Trimestre)	30/01/2015	01/01/2015	31/12/2019

A exceção, prevista na norma referida, para não se aplicar, nesta situação, a contagem do prazo decadencial de cinco anos, contados da data dos respectivos fatos geradores, encontra-se definida na parte final da redação do dispositivo legal, que se refere a tal critério de contagem de prazo “salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

(...)

Considerando-se a aplicação da regra do art. 173, I, do CTN, teríamos, então, os seguintes prazos decadenciais para cada uma das competências do ano de 2014 (neste caso, importa considerar a data de vencimento do tributo, posto que a decadência se inicia somente a partir do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ser efetuado):

IRPJ e CSLL – Ano-Calendário 2014			
Fato Gerador	Vencimento Tributó	Início da contagem	Decadência (CTN, art. 173, I)
31/03/2014 (1º Trimestre)	30/04/2014	01/01/2015	31/12/2019
30/06/2014 (2º Trimestre)	31/07/2014	01/01/2015	31/12/2019
30/09/2014 (3º Trimestre)	31/10/2014	01/01/2015	31/12/2019
31/12/2014 (4º Trimestre)	30/01/2015	01/01/2016	31/12/2020

Os defendentes apontam para a inexistência, no caso concreto, de dolo, fraude ou simulação, o que atrairia, por natureza, a aplicação da regra do prazo decadencial estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, e não a prevista no art. 173, I, do CTN, posto que a situação abarca tributos sujeitos a lançamento por homologação, com a corresponde antecipação dos recolhimentos. Destacam que, inclusive, o lançamento foi procedido com a multa de ofício de 75%, e não com a multa qualificada de 150%, corroborando a inexistência de ilícito fiscal decorrente de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Tem-se, então, até aqui, o entendimento de que, em princípio, a situação concreta tratada nos autos – a saber, a exigência de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o sujeito passivo, apurou, declarou e recolheu, antes de iniciado o procedimento fiscal, os valores que entendia como devidos – reporta-se à aplicação de contagem do prazo decadencial com observância da regra disposta no art. 150, § 4º, do CTN, iniciando-se a contagem do prazo a partir da ocorrência dos respectivos fatos geradores. Resta, então, apurar se o Fisco efetivamente comprovou a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, posto que, se houver tal comprovação, a regra de contagem do prazo

decadencial não será mais a do art. 150, § 4º, do CTN, mas, sim, aquela constante do art. 173, I, do CTN.

Como explanado no tópico “II.2. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL” deste voto, a ação fiscal em comento foi iniciada a partir do encaminhamento feito, pelo Poder Judiciário, de informações e elementos extraídos da Ação Judicial nº 001/1/13.0077187-0, que tramitou junto à 7ª Vara Cível do Foro Central da Comarca de Porto Alegre, tratando de denúncias feitas pelos autores daquela ação, ex-franqueados da rede HABIB’S, que continham enumeração de procedimentos operacionais praticados pelas empresas que compõem o grupo, dentre estas a NEW ITALIAN, que, em tese, configurariam práticas ilícitas de sonegação fiscal.

Ou seja, todas as indicações encaminhadas pela Autoridade Judicial à Autoridade Fiscal, obtidas por afirmações dos autores daquela ação civil indenizatória, delinearão um contexto fático que descreve práticas dos envolvidos, pessoas jurídicas pertencentes a um grupo empresarial de grande expressão nacional, que sugerem um concurso de procedimentos e de pessoas com o fito de sonegação fiscal. Entretanto, como também já mencionado, as informações contidas naquela ação judicial foram tomadas por mote para a abertura da presente ação fiscal. Por certo, em cada caso concreto, diante dos procedimentos fiscais que foram abertos a partir desta denúncia advinda da esfera judicial, é incumbência do Fisco demonstrar e comprovar se, àquele caso específico, relativamente à ação fiscal engendrada em face de determinado sujeito passivo, existiu a ocorrência de infrações fiscais praticadas com dolo, fraude ou simulação.

No presente caso, quando se reporta aos fundamentos constantes do TVF, constata-se que no seu tópico “3.2”, o Auditor-Fiscal se ocupou por detalhar a denúncia encaminhada pela PGFN, relacionada aos fatos narrados na petição inicial da Ação Judicial nº 001/1/13.0077187-0. Em seu tópico “5”, tratou da desconsideração da escrita contábil da pessoa jurídica e da decorrente necessidade de arbitramento do seu lucro. Para a desconsideração da escrituração contábil do contribuinte, a Autoridade Fiscal fundamentou-se em dois pontos, a saber: divergência entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários (item “5.1”) e divergências de valores da conta de estoques em relação aos valores de compras de mercadorias (item “5.3”).

(...)

A meu ver, não se apura, da situação concreta, a “comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação” que, em se tratando de exigência de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, pudessem atrair a contagem do prazo decadencial prescrito no art. 173, I, do CTN (a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado), ao invés da aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN (contagem a partir da própria ocorrência do fato gerador).

Sobre estas inconsistências, assim afirmou o Fiscal: (...)

Ou seja, no seu TVF, o Auditor-Fiscal caminha por afirmar acerca do “intuito de sonegar tributos” e de registros contábeis com o intuito de “dificultar/impossibilitar a correta conciliação da conta contábil”, e de “artifício utilizado para dificultar a correta contabilização”, que, no seu dizer, “se comprovará/analizará adiante”, porém, não dá qualquer prosseguimento nesse sentido em sua peça fiscal. Isto é, não analisou e nem se comprovou o alegado ardid da pessoa jurídica e seus administradores, na situação concreta, com o fito de induzir em erro o Fisco Federal e visando beneficiar-se com as práticas da alegada sonegação fiscal que permeariam as empresas componentes do GRUPO HABIB’S, dentre as quais inclui-se a empresa autuada.

Ora, sabe-se que o ônus da prova incumbe à parte que traz a alegação quanto ao fato constitutivo do seu direito, consoante apregoa a disposição contida no art. 373 do Código de Processo Civil (CPC, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015). Todavia, o que se constata é que, quanto às inconsistências apontadas, apesar da alegação de dolo com o intuito da prática de sonegação, a Autoridade Fiscal não produziu, na situação concreta, nenhuma comprovação nesse sentido. Na verdade, observa-se que a Fiscalização parte de supostas inconsistências nos registros contábeis da autuada para, sem solicitar do contribuinte prévios esclarecimentos e/ou comprovações a respeito, e fundada unicamente nas informações inseridas pelos autores da ação judicial, sustentadas por um laudo pericial por estes produzidos, aduzir a existência de dolo, fraude ou simulação na situação concreta, porém, sem aprofundar na comprovação destes elementos.

Quando trata da segunda divergência (inconsistências entre os estoques registrados e as compras de mercadorias no período), o Auditor-Fiscal consignou o seguinte: (...)

Aqui, também, afirma-se a existência de inconsistências entre os registros contábeis. Porém, da mesma forma, não houve prévia intimação à pessoa jurídica para prestar os seus esclarecimentos e, também, não houve aprofundamento na comprovação do elemento subjetivo de dolo, fraude ou simulação quanto à alegada prática dolosa de registros de seus estoques.

De se dizer, ainda, por oportuno, que a impugnante NEW ITALIAN, em sua peça de defesa, procurou contraditar todas as inconsistências apontadas pela Autoridade Fiscal, que resultaram na desconsideração de sua escrituração e no arbitramento do lucro auferido pela pessoa jurídica, inclusive com juntada de laudo pericial, provas e argumentos que serão melhor enfrentados quando da análise de mérito da presente lide.

Vale pontuar, ainda, que na referida petição inicial da ação indenizatória, os autores da demanda judicial (ex-franqueados da rede HABIB’S) apresentaram o modus operandi da empresa NEW ITALIAN, dentro das alegadas ilicitudes praticadas pelas empresas do GRUPO HABIB’S, apontando para a existência de subfaturamento relativo às vendas dos produtos feitos por esta empresa aos franqueados do grupo (o destaque ao nome da empresa consta do original): (...)

De se dizer, entretanto, que na presente autuação fiscal não foi procedida qualquer auditoria visando comprovar a referida existência de subfaturamento ou outro ilícito praticado por parte da NEW ITALIAN, o que, por certo, se comprovado nos autos, apontaria para a necessária utilização da regra de contagem do prazo decadencial prescrita no art. 173, I, do CTN, em detrimento da regra constante do art. 150, § 4º do CTN. Mas o que se constata da presente autuação fiscal é que todos os procedimentos fiscais adotados caminharam para a desconsideração da contabilidade da pessoa jurídica autuada, sob os dois fundamentos já mencionados (itens “5.1” e 5.3” do TVF), que tratam, basicamente, de inconsistências relativas aos registros contábeis, sem a correspondente e inequívoca comprovação de dolo, fraude ou simulação, quanto aos quais, inclusive, 1) a Autoridade Fiscal não demandou junto ao interessado, previamente, a apresentação de seus esclarecimentos e comprovações a respeito, e, ainda, 2) o sujeito passivo contraditou, em sede de impugnação, todas as apontadas inconsistências, cujas comprovações serão objeto de posterior análise de mérito.

Importa anotar, também, que na presente autuação fiscal, apesar de a Autoridade Fiscal não ter feito incidir, na exigência, a multa de ofício qualificada (150%), ou seja, o lançamento fiscal foi procedido com a cobrança da multa de ofício em seu percentual de 75%, no TVF foi dispensado um tópico intitulado “7) QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO”, no qual delineou-se os seguintes argumentos: (...)

Quanto à fundamentação acima transcrita, interessante destacar:

a) no TVF consta um tópico para fundamentar a exigência da multa qualificada (150%), porém, nos Autos de Infração a exigência fiscal deu-se com cobrança de multa de ofício de 75%; b) mesmo abstraindo-se da questão acima, vê-se que o Auditor-Fiscal aponta que a rede HABIB’S “utiliza-se de artifícios ardilosos com o intuito de sonegar tributo”, mas não descreve e nem comprova quais foram estes “artifícios ardilosos” praticados especificamente pela empresa autuada (NEW ITALIAN); c) o Auditor-Fiscal aponta para o dolo do contribuinte (NEW ITALIAN) em relação aos “lançamentos irreais na conta contábil do Caixa, bem como quando vende suas mercadorias sem emissão de documento fiscal respectivo”, porém, com relação às apontadas inconsistências na conta contábil de CAIXA, o mesmo não demandou do interessado, no curso do procedimento fiscal, os devidos esclarecimentos e/ou comprovações, e com respeito à afirmação de venda de mercadorias sem emissão de documentos fiscais, tal infração não foi apurada e lançada na presente exação; d) no TVF, a Autoridade Fiscal toma por certa a informação, retirada da petição inicial da ação indenizatória, em que os autores argumentam que parte dos valores que estes pagam à fiscalizada não são oferecidos à tributação, porém, nos presentes autos não há qualquer auditoria a respeito de omissão de receitas por parte da empresa autuada, decorrente de subfaturamento na venda de seus produtos aos franqueados da rede HABIB’S; e) o Auditor-Fiscal atesta que a qualificação da multa se justifica em relação às

infrações apuradas nos anos-calendário de 2012 e 2013; todavia, na presente autuação a exigência que se faz é relativa ao ano-calendário de 2014.

O que se apura, portanto, como foi afirmado pela defesa, é que a Autoridade Fiscal, na presente situação, não foi atuante no seu poder de investigação, após iniciado o procedimento fiscal, com vistas à adequada apuração de eventuais práticas fiscais delituosas em face do sujeito passivo, que pudessem comprovar, no caso concreto, a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Observa-se, das peças que compõem os autos, que após a devida ciência da empresa fiscalizada ao Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF, em 28/06/2018 (fl. 4/6) e de envio de ofício à instituição financeira requisitando os extratos de movimentação bancária pessoa jurídica, em 16/07/2018 (fl. 15/18), não consta a emissão, seja ao fiscalizado ou mesmo a terceiros (circularização), de qualquer outro expediente fiscal de modo a ratificar ou afastar as inconsistências inicialmente apuradas pelos confrontos junto aos extratos bancários da pessoa jurídica e aos seus registros contábeis e fiscais, ou, ainda, com o fito de comprovar o intuito doloso por parte dos sujeitos passivos (contribuinte e responsáveis tributários). Único ato processual que consta dos autos, após estes dois expedientes, é a lavratura dos Autos de Infração, em 30/12/2019 (fl. 22/55).

Portanto, por tudo o que foi apreciado acerca do tema em questão (decadência), tanto por uma ou por outra situação – ausência de comprovação de dolo, fraude ou simulação e configuração do lançamento por homologação – a regra de contagem do prazo decadencial, no caso concreto, a meu ver, é aquela disposta no art. 150, § 4º, do CTN. Neste contexto, tomando-se por regra a contagem do prazo decadencial disposta no art. 150, § 4º, do CTN, colhemos os seguintes prazos para os tributos abrangidos pelos presentes autos (IRPJ e CSLL), com referência ao ano-calendário de 2014: (...)

Desse modo, considerando-se que a constituição do crédito tributário foi regularmente cientificada ao contribuinte (NEW ITALIAN) na data de 30/12/2019, e aplicando-se o art. 150, § 4º, do CTN, é de se acolher a preliminar de decadência relativa ao lançamento de IRPJ e CSLL nos seguintes períodos de apuração: 1º Trimestre/2014, 2º Trimestre/2014 e 3º Trimestre/2014.

O lançamento de IRPJ e CSLL referente ao período de apuração 4º Trimestre/2014 permanece íntegro, visto que seu prazo decadencial somente findar-se-ia em 31/12/2019.

Tratando-se de lançamento por homologação, a regra decadencial somente seria afastada da previsão do §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional acaso comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A autoridade fiscal não comprovou a ocorrência de nenhum desses institutos jurídicos, apenas *presumiu* sua ocorrência a partir de uma denúncia. Isso não é o bastante, pois a comprovação dessa matéria cabe à fiscalização. Dolo, simulação ou fraude não se presume, se comprova.

Assim, **nego provimento** ao Recurso de Ofício, mantendo-se inalterada a decisão da DRJ, que reconheceu a decadência relativa ao lançamento de IRPJ e CSLL nos períodos de apuração do 1º, 2º e 3º trimestre de 2014.

#### **MÉRITO - ARBITRAMENTO DO LUCRO**

O arbitramento do lucro se deu segundo a previsão do artigo 530, incisos I e II, do RIR/1999. Colaciono o referido fundamento legal:

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

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

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

Analiso cada uma das duas acusações fiscais principais, a fim de justificar minha convicção.

#### **Inconsistência no saldo inicial e saldo final na conta Itaú em 2014**

No que tange à acusação fiscal de inconsistência do *saldo inicial e saldo final* da conta bancária da contribuinte no ano de 2014 e a sua conciliação contábil, a DRJ entendeu que não haveria inconsistência no saldo final do período, pois esclarecida a divergência pelo relatório técnico apresentado junto da impugnação, mas que a contribuinte não teria apresentado contraprova com relação ao descompasso apurado pela conciliação entre do registro contábil com o extrato bancário obtido pela Fiscalização junto à instituição bancária, bem como haveria divergência no saldo inicial da conta caixa, em 01/01/2014.

Com relação ao afastamento da acusação relacionada ao *saldo final* do período, coaduno com as motivações da decisão recorrida, abaixo citadas:

No tópico “5.1”, a Autoridade Autuante aponta para “divergência entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários”. A respeito, apontou para a divergência entre o saldo inicial existente em 01/01/2014 na conta 1101020011010 – BANCO CONTA MOVIMENTO, correspondente a R\$ 5.146.213,78, em comparação com o saldo, na mesma data, existente em sua conta-corrente no Banco Itaú (Conta nº 15686), na qual apurou-se, pelo extrato

bancário, um saldo de apenas R\$ 150,00, ou seja, uma diferença de R\$ 5.146.063,78:

Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1101000011002	Caixa e Equivalentes de Caixa	S	5.688.808,24		280.419.312,43	280.636.599,83	5.471.520,84	
1101020011010	Banco Conta Movimento	A	5.146.213,78		236.040.729,06	236.557.470,33	4.629.472,51	
1101010011004	Caixa	A	431.156,52		44.341.083,37	44.079.129,50	693.110,39	
1101030011020	Bloqueio Judicial	A	111.437,94		37.500,00	0,00	148.937,94	

Bco	Ag.	CC	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
341	7111	15686	150,00	C	312.344.574,47	312.344.574,47	150,00	C

A Fiscalização ainda pontuou acerca de possíveis inconsistências entre inúmeros registros feitos a débito na conta CAIXA e a crédito na conta BANCOS, indicando saques feitos em dinheiro na conta bancária para aporte na conta CAIXA, mas que, pelos registros constantes dos extratos, não foi possível identificar tais operações. A exemplo, trouxe dois lançamentos contábeis realizados em 12/05/2014 e 20/10/2014, debitando valores na conta CAIXA em valores expressivos, mas que, ao se comparar com os dados dos extratos bancários, não se localizam as saídas destes recursos da conta bancária, nos valores consignados nos registros contábeis:

Data	Conta	D/C	Valor	Histórico	Número
12/05/14	Caixa	D	R\$ 306.081,82	SAQUE CONFORME EXTRATO.	018300018663
20/10/14	Caixa	D	R\$ 1.135.888,43	SAQUE CONFORME EXTRATO.	018300035018

Data	Valor	D/C	Histórico	Documento	Tipo Lançamento
12/05/2014	31.200,00	D	PAGAMENTO CHEQUE 504191	0000504191	112 - (D) pagamento fornecedores
12/05/2014	206.353,33	D	SISPAG FORNECEDORES	0000000000	112 - (D) pagamento fornecedores
12/05/2014	15.000,00	D	SISPAG FORNECEDORES TED	0000000000	120 - (D) transferência interbancária (DOC, TED)
12/05/2014	592.170,07	D	SISPAG FORNECEDORES	0000000000	112 - (D) pagamento fornecedores
12/05/2014	306.081,82	D	PAGTO CONTAS CHQ 504192	0000504192	112 - (D) pagamento fornecedores
12/05/2014	1.510,00	D	CEI 004955 EST	0000004955	114 - (D) saque eletrônico
12/05/2014	110,80	D	TAR/CUSTAS COBRANCA	0000000000	105 - (D) tarifas
12/05/2014	2.975,11	D	SISDEB SEM PARAR	0000000000	112 - (D) pagamento fornecedores

Data	Valor	D/C	Histórico	Documento	Tipo Lançamento
20/10/14	300.797,91	D	SISPAG SALARIOS	0000000000	113 - (D) pagamento salário
20/10/14	802.222,80	D	SISPAG TRIBUTOS	0000000000	112 - (D) pagamento fornecedores
20/10/14	177.526,68	D	SISPAG FORNECEDORES	0000000000	112 - (D) pagamento fornecedores
20/10/14	242.908,09	D	SISPAG FORNECEDORES	0000000000	112 - (D) pagamento fornecedores
20/10/14	29.300,00	D	SISPAG FORNECEDORES TED	0000000000	120 - (D) transferência interbancária (DOC, TED)
20/10/14	377.744,80	D	SISPAG FORNECEDORES	0000000000	112 - (D) pagamento fornecedores
20/10/14	122,09	D	TAR/CUSTAS COBRANCA	0000000000	105 - (D) tarifas

De acordo com o TVF, assim como os exemplos acima, há vários outros lançamentos com o mesmo histórico contábil (discriminados no relatório fiscal), que não encontram amparo nos extratos bancários, informando que “a empresa, em vez de escriturar corretamente sua movimentação bancária na conta BANCOS, opta por fazer uma confusão de lançamentos com o intuito de sonegar tributos”, assentando, ainda, que “conforme consta na Petição Inicial do processo judicial, a



## Imagem 10 – Extrato Bancário dezembro de 2014

RESUMO DA CONTA CORRENTE	SALDO INICIAL	10,00+
PERÍODO DE 28/12/2014 A 31/12/2014	DEPOSITOS EM ESPÉCIE	1.102.658,31 +
	DEPOSITOS EM CHEQUE	108.000,50 +
	RESGATE DE INVESTIMENTOS	4.274.278,54 +
	OUTROS CRÉDITOS	21.473.152,39 +
	<b>TOTAL DE CRÉDITOS</b>	<b>26.158.030,74+</b>
	SALDO INICIAL	10,00
	CRÉDITOS DÉBITOS	326.500,00
	TRANSFERÊNCIAS	20.000,00
	DEPOSITOS EM ESPÉCIE	4.274.278,54
	DÉBITOS AUTOMÁTICOS	14.000,00
	APLICAÇÕES EM INVESTIMENTOS	8.107.000,00
	OUTROS DÉBITOS	13.997.337,51
	<b>TOTAL DE DÉBITOS</b>	<b>26.158.030,74-</b>
	<b>SALDO FINAL CONTA CORRENTE</b>	<b>150,00+</b>
	<b>SALDO APLIC. AUT. MAIS</b>	<b>4.629.322,51+</b>

Logo, do saldo final de conta corrente do período (R\$ 150,00), foi adicionado um valor de R\$ 4.629.322,51, decorrente de aplicação financeira.

Ao somar estes dois valores, chega-se ao saldo final de R\$ 4.629.472,51, mesmo saldo constante na conta banco da New Italian e indicada no TVF:

## Imagem 11 – Saldos Caixa e Equivalentes de Caixa

Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1101000011002	Caixa e Equivalentes de Caixa	S	5.688.808,24	D	280.419.312,43	280.636.599,83	5.471.520,84	D
1101020011010	Banco Conta Movimento	A	5.146.213,78	D	236.040.729,06	236.557.470,33	4.629.472,51	D
1101010011004	Caixa	A	431.156,52	D	44.341.083,37	44.079.129,50	693.110,39	D
1101030011020	Bloqueio Judicial	A	111.437,94	D	37.500,00	0,00	148.937,94	D

Destarte, a suposta divergência apontada no TVF é sanada ao considerar a entrada decorrente de aplicação financeira.

Em que pese a impugnante não acostar, à sua defesa, o inteiro teor do supracitado extrato bancário, tenho que as suas alegações, com relação à inconsistência apontada para o saldo final da conta em 31/12/2014, são coerentes, notadamente por se encontrarem respaldadas pelo ateste do relatório de auditoria independente. Isto porque, tomando-se por base o excerto do extrato bancário colado tanto na impugnação, quanto no relatório da “EY”, fica claramente demonstrado que o somatório do saldo final da conta bancária em 31/12/2014, acrescido do saldo constante em aplicação financeira na conta em questão, corresponde exatamente ao valor do saldo registrado na contabilidade em 31/12/2014 na conta 1101020011010 – BANCO CONTA MOVIMENTO.

É que esta coerência de informações, relativamente ao saldo existente na conta bancária em 31/12/2014, se contrasta com os procedimentos pautados pela Autoridade Fiscal, posto que, apesar de apontar em seu relatório (TVF) a referida inconsistência, não consta, dos autos, que no curso do procedimento de investigação, a mesma se preocupou em intimar previamente o contribuinte para se manifestar sobre a divergência inicialmente encontrada. Como já foi tratado no tópico “II.3. ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA DA EXAÇÃO FISCAL”, o Auditor-Fiscal, após promover ciência da fiscalizada ao TIPF e receber, da instituição financeira, os arquivos com os dados de suas movimentações bancárias, não se diligenciou em buscar, da empresa, os seus esclarecimentos e comprovações acerca das

inconsistências detectadas. Ademais, como mencionado naquela análise, após ciência do TIPF, em 28/06/2018, o próximo expediente encaminhado ao contribuinte fiscalizado foi exatamente a ciência aos Autos de Infração exarados, já em 30/12/2019.

Os elementos fornecidos à Fiscalização pela instituição financeira (Banco Itaú) foram trazidos aos autos através do “Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável – CD Bco Itaú” e “Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável – Extratos Bancários”. Todavia, tomando-se por base as alegações e comprovação trazidas pela impugnante, acima destacadas, relativamente às inconsistências entre os saldos apontados na data de 31/12/2014, o meu entendimento é que a inconsistência supra, relativamente à divergência apurada na referida data, foi adequadamente refutada pela peça de defesa.

Embora afastada essa acusação, a decisão de piso entendeu não ter sido impugnada ou esclarecida a acusação fiscal sobre as inconsistências relacionadas ao *saldo inicial* de caixa no período fiscalizado, o que demonstraria erro na escrita contábil da contribuinte:

Por outro lado, a impugnante nada argui ou produz, em sede de defesa, com relação à inconsistência, também apontada pela Autoridade Fiscal, quanto à conciliação dos saldos iniciais existentes na contabilidade e nos extratos bancários na data de 01/01/2014. Nesse sentido, o Fiscal textualmente aponta que “a diferença entre os saldos iniciais do ano de 2014 é de R\$ 5.146.063,78, o que sugere erro no balanço contábil”. De fato, na data referida, conforme consignado no TVF, a conta contábil 1101020011010 – BANCO CONTA MOVIMENTO apresentava um saldo de R\$ 5.146.213,78, ao passo que, no extrato bancário, constava, na data, o saldo de R\$ 150,00, ou seja, uma diferença aparentemente injustificada de R\$ 5.146.063,78.

Fato é que pode ter ocorrido em 01/01/2014 a mesma situação provada pela defendente com relação a 31/12/2014, ou seja, a não inclusão, no saldo existente na conta-corrente, de possível aplicação financeira vinculada à referida conta. Entretanto, a impugnante foi totalmente silente a respeito. Nada argumentou sobre a referida divergência, nem tampouco isto foi pontuado no relatório de auditoria da “EY”, anexado à contestação. Preocupou-se, na defesa e no laudo, em esclarecer a inconsistência apontada para o descompasso entre o registro contábil e o saldo existente na contacorrente da empresa em 31/12/2014. É fácil perceber, pois, que a impugnante não logrou descaracterizar a inconsistência, pontuada pelo Auditor-Fiscal, referente à data de 01/01/2014.

A respeito, deve-se frisar que o PAF (Decreto nº 70.235, de 1972) é explícito em disciplinar que a impugnação do sujeito passivo deverá mencionar “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir” (art. 16, III). Assim, o Auditor-Fiscal destacou a inconsistência supra, provando-a com os extratos bancários encaminhados pelo Banco Itaú (juntados aos autos através do “Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável – CD Bco Itaú” e “Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável – Extratos

Bancários”), em cujos documentos obtém-se a informação de que, em 02/01/2014, o saldo existente na conta bancária da pessoa jurídica era de R\$ 150,00:

Filtros aplicados:							
#	Campo		Critério				
1	Data		entre 01/01/2014 e 31/12/2014				
Data	Valor	D/C	Histórico	Saldo	S al	Document o	Tipo Lançamento
02/01/2014	150,00	C	SALDO INICIAL	150,00	C		
02/01/2014	11.200,00	D	PAGAMENTO CHEQUE 504081	11.050,00	D	0000504081	112 - (D) pagamento fornecedores
02/01/2014	64.230,68	D	SISPAG FORNECEDORES	75.280,68	D	0000000000	112 - (D) pagamento fornecedores
02/01/2014	267.780,60	D	SISPAG FORNECEDORES	343.061,28	D	0000000000	112 - (D) pagamento fornecedores
02/01/2014	1.000,00	D	SISPAG FORNECEDORES	344.061,28	D	0000000000	112 - (D) pagamento fornecedores
02/01/2014	597.575,05	D	SISPAG FORNECEDORES	941.636,33	D	0000000000	112 - (D) pagamento fornecedores

O contribuinte, por seu turno, não apresentou a sua contraprova. Prevalece, portanto, até prova em contrário, a cargo do sujeito passivo, o descompasso apurado pela conciliação entre o registro contábil e o extrato encaminhado à Fiscalização pela instituição bancária, relativamente à data de 01/01/2014:

Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1101000011002	Caixa e Equivalentes de Caixa	S	5.688.808,24		280.419.312,43	280.636.599,83	5.471.520,84	
1101020011010	Banco Conta Movimento	A	5.146.213,78		236.040.729,06	236.557.470,33	4.629.472,51	
1101010011004	Caixa	A	431.156,52		44.341.083,37	44.079.129,50	693.110,39	
1101030011020	Bloqueio Judicial	A	111.437,94		37.500,00	0,00	148.937,94	

Bco	Ag.	CC	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
341	7111	15686	150,00	C	312.344.574,47	312.344.574,47	150,00	C

Embora a acusação fiscal relacionada ao *saldo final* do período e a sua conciliação contábil tenha sido enfrentada pela DRJ com esmero e resulte em interpretação na qual coaduno, entendo que o imbróglio relacionado ao *saldo inicial* do período, ainda que não impugnado pela contribuinte, não constitui motivo suficiente para que demonstre a imprestabilidade da contabilidade da contribuinte e resulte no arbitramento do lucro, porquanto refere-se a movimentos ocorridos a anos anteriores e sobre os quais não existiriam efeitos tributários sobre o período de 2014.

Bem se sabe que a falta de conciliação contábil entre o saldo inicial do período, obtido por meio do extrato bancário da contribuinte, e o montante escriturado contabilmente, o qual apresenta inconsistências não refutadas, é um indício de imprestabilidade de sua contabilidade. Contudo, além de não acarretar efeito tributário para o período fiscalizado, julgo tal indício isolado não é o suficiente para se atestar a imprestabilidade da escrituração contábil da contribuinte na forma das leis comerciais e fiscais, porquanto a autoridade fiscal sequer buscou esclarecer tal divergência.

Esclareço novamente que não houve intimação da contribuinte para prestar esclarecimentos sobre tal controvérsia.

Soma-se a isso o fato de que a divergência referente ao *saldo final* do período lançado e sua escrituração contábil foi adequadamente esclarecida pela contribuinte em sua defesa, inclusive, atestada por auditoria externa e independente, e a motivação da divergência era

relativamente simplória: não foram consideradas pela autoridade fiscal as aplicações financeiras na conta contábil em questão. A fiscalização se debruçou somente sobre a rubrica “saldo em conta” e não percebeu que logo abaixo estava demonstrado o saldo de aplicações financeiras, o que representa superficialidade da acusação fiscal e que macula igualmente a conclusão relacionada ao *saldo inicial* do ano-calendário fiscalizado.

O mesmo equívoco poderia ter ocorrido na apuração das infrações com relação ao *saldo inicial* do período e o seu registro contábil, motivo pelo qual entendo que tal situação isolada não fundamenta suficientemente o arbitramento do lucro.

Afasto, portanto, a acusação fiscal relativa ao equívoco do *saldo inicial* do período como sendo determinante para fundamentar o arbitramento do lucro.

### **Conciliação contábil dos saques realizados no período**

A decisão da DRJ entendeu que a inconsistência dos lançamentos contábeis a débito na conta caixa e a crédito na conta banco, cujos lançamentos não correspondem à realidade dos extratos bancários da contribuinte, em conjunto com os equívocos apontados no *saldo inicial* de caixa e bancos do período fiscalizado são razões suficientes para que a autoridade fiscal arbitrasse o lucro da contribuinte.

Tal disparidade foi identificada pela acusação fiscal e ensejou a constatação de notório erro da contabilidade da contribuinte, subsumindo ao regramento que permite o arbitramento do lucro em tal caso. Mais uma vez, colaciono o entendimento do acórdão recorrido:

Ainda no tópico “5.1” do TVF, a Autoridade Autuante aponta que a pessoa jurídica procedeu a diversos lançamentos contábeis a débito na conta CAIXA e a crédito na conta BANCO, traduzindo-se por se referir a saques em dinheiro na conta bancária para aporte em seu caixa.

Entretanto, ao se proceder à conciliação entre a sua contabilidade e os extratos bancários, observou-se que os lançamentos contábeis não condizem com a realidade, ao passo que os valores constantes dos extratos não sugerem qualquer saque em dinheiro procedido nas datas e valores escriturados contabilmente. A título de exemplo, aponta que na contabilidade da empresa foi feito um lançamento contábil em 20/10/2014, envolvendo as contas CAIXA (D) e BANCOS (C), na monta de R\$ 1.135.888,43, com o histórico de “SAQUE CONFORME EXTRATO”, sendo que, nos extratos, na referida data, não há qualquer registro relativamente a saques realizados na data em questão. Ou seja, o “lançamento contábil não condiz com a realidade”, como consignado no TVF. O mesmo exemplo, também, foi trazido para a data de 12/05/2014, em que, contabilmente, registrou-se um aporte a débito na conta CAIXA, correspondente a R\$ 306.081,82, e a crédito a BANCOS, com o mesmo histórico “SAQUE CONFORME EXTRATO”, sem que haja qualquer correlação desta operação nos registros constantes dos extratos bancários.

De acordo com a Autoridade Fiscal, tal prática se alinha à denúncia que foi procedida no bojo da ação judicial ajuizada por ex-franqueados da rede HABIB'S em que “a mesma empresa lança cheques contra a conta CAIXA, o que dificulta/impossibilita a correta conciliação da conta contábil”, afirmando, ainda que, “de qualquer forma, se levarmos em conta os cheques emitidos pela fiscalizada e descontados na boca do caixa para pagamento de fornecedores, também não temos êxito na conciliação”. No dizer do Auditor-Fiscal, a empresa, com estes procedimentos, “em vez de escriturar corretamente sua movimentação bancária na conta BANCOS, opta por fazer uma confusão de lançamentos com o intuito de sonegar tributos”.

No TVF, foram listados mais de uma centena de lançamentos desta natureza, em diversas datas de todos os meses do ano de 2014, em que a conciliação entre contabilidade e os extratos bancários não lhes deram sustentação. A título meramente exemplificativo, alguns excertos da extensa lista trazida pela Autoridade Fiscal (recortes representativos de cada um dos meses de 2014):

Entretanto, apesar da extensa demonstração, apresentada no TVF, de lançamentos contábeis a débito na conta CAIXA e a crédito na conta BANCOS sem a devida correlação com os registros constantes dos extratos bancários, a impugnante foi bem comedida em sua defesa. A respeito, limitou-se a contestar nos seguintes termos:

Ainda em relação às movimentações financeiras da Impugnante, o TVF elenca uma série de lançamentos na conta de caixa e que supostamente não encontram amparo nos extratos bancários. Tais lançamentos somam R\$ 1,9 milhão. É de saltar aos olhos como um punhado de movimentações, representativas de apenas 0,7% do total de R\$ 260 milhões de receitas contabilizadas, declaradas e tributadas pela Impugnante, pode justificar a desconsideração de sua escrita contábil e arbitramento de lucros e receitas.

Observa-se, portanto, a despeito dos inúmeros apontamentos feitos pela Autoridade Fiscal quanto às divergências apuradas, relativamente aos lançamentos contábeis que, em tese, corresponderiam a saques procedidos junto à conta bancária para aportes no caixa da empresa, a impugnante se restringiu, em um único parágrafo de sua extensa defesa, em afirmar que tais lançamentos seriam pouco representativos, somando pouco mais de R\$ 1,9 milhão, o que corresponderia a 0,7% do total de suas receitas contabilizadas, ou seja, representação irrisória para justificar a desconsideração de sua escrita contábil e o arbitramento de seu lucro no período.

Ora, totalmente inadmissível o argumento utilizado pela defendente. Não se trata, aqui, de mensurar a grandeza da irregularidade constatada em confronto com as receitas tributadas pela pessoa jurídica. Apura-se, na verdade, a existência de evidentes indícios de erros, vícios ou deficiências constantes da escrituração do contribuinte que a tornem imprestável para identificar a sua movimentação financeira ou para se determinar o seu Lucro Real. E, aqui, entendo que, diante

dos fundamentos e provas trazidos pela Autoridade Autuante, tais inconsistências encontram-se patentes.

Destarte, com relação ao trabalho de análise da escrituração contábil da pessoa jurídica, a verdade é que, como já visto, o Auditor-Fiscal demonstrou, a contento, a existência não só de saldo inicial em 01/01/2014 na conta BANCOS sem sustentação nos extratos bancários fornecidos pela instituição bancária, relativamente ao período fiscalizado, mas também de inúmeros lançamentos (mais de uma centena) a débito na conta CAIXA e a crédito na conta BANCOS que não condizem com os dados contidos nos referidos extratos. Não importa, a respeito, a questão pontuada pela defendente de que estes lançamentos são pouco representativos em relação ao volume de receitas da pessoa jurídica. De fato, o que interessa é atestar a confiabilidade dos registros procedidos na escrituração do contribuinte, de modo que essa possa ser a expressão da verdade concernente ao retrato da movimentação financeira, inclusive bancária, do contribuinte no período fiscalizado.

Na verdade, as comprovações trazidas pela Fiscalização são contundentes em resvalar a confiabilidade da escrituração contábil do sujeito passivo, constatação que sequer foi refutada pela impugnante, em seu mérito, que apenas se indignou em apontar para a alegada inexpressividade destas operações contábeis, e, ainda, quanto ao descompasso para os saldos iniciais do ano de 2014, entre as informações extraídas da contabilidade e aquelas constantes dos extratos bancários, nada refutou ou comprovou.

De fato, está-se diante de contundentes inconsistências, delineadas pelo Fisco, e não devidamente comprovadas pela defendente na presente lide, que tornam a escrituração do contribuinte imprestável para identificar a sua efetiva movimentação financeira, o que, ainda que se possa abstrair de outras constatações trazidas no TVF (a serem analisadas posteriormente), já seriam, por si só, razão suficiente para legitimar o emprego do arbitramento, nos termos dispostos no art. 530, II, "a", do RIR/1999.

Tal questão será apreciada em conjunto com a não transmissão do Registro de Inventário pela contribuinte em seu SPED.

### **Valores contabilizados de estoque e os efetivos valores de compras de mercadorias**

Atinente à disparidade relacionada ao estoque, contida na acusação fiscal do TVF, a DRJ entendeu que a contribuinte esclareceu a controvérsia, contudo, por não ter transmitido o Registro de Inventário do SPED, sua escrita contábil seria imprestável. Veja:

Prosseguindo na acusação fiscal, no tópico "5.3" do TVF, pontuou-se que a conta contábil 1105000011120 – ESTOQUES recebeu lançamentos a débito, no ano de 2014, um total de R\$ 10.392.625,46, contra um total de compras de matéria-prima no volume de R\$ 158.389.705,25 nos termos das informações obtidas

através do Sped (Notas Fiscais eletrônicas), e que, ainda, verificou-se, no Sped Fiscal da empresa, a ausência do Registro de Inventário (“Bloco H”).

Sobre a questão, a defesa da impugnante, em síntese, se pauta em esclarecer que os insumos que utiliza em seu processo produtivo são, em sua maior parcela, materiais perecíveis, cujo ciclo encerra-se em curto espaço de tempo, e que, por isso, tem como prática a contabilização da aquisição desses insumos diretamente em conta de custos – rubricas 42010100 – MERCADORIAS A VISTA e “42010200 – MERCADORIAS A PRAZO. Destaca que, em 2014, foram contabilizados nessas duas contas o montante de R\$ 191.658.545,15 a título de compras, sendo que os materiais que acabaram por não ser utilizados no período, no montante de R\$ 10.392.625,46, foram realocados para a conta de ESTOQUES.

A alegação trazida pela impugnante de que os insumos (matérias-prima) utilizados em seu processo produtivo são, em sua maioria, materiais perecíveis, com curto ciclo de permanência em seus estoques, após a aquisição, encontra-se plenamente consentânea com o objeto social da pessoa jurídica de “cozinha industrial, comércio atacadista e varejista de produtos alimentícios prontos, semiprontos, congelados e não congelados”. No relatório carreado à contestação (“EY”, “Doc. 05”, item “4. DAS COMPRAS DAS MERCADORIAS” da impugnação), os auditores independentes destacaram que o montante de aquisições de insumos contabilizados nas duas contas de custos referidas (no total de R\$ 191.658.545,15) é o representativo da totalidade das notas fiscais de compras no período, consoante informações extraídas da EFD-ICMS/IPI. Confira-se:

Todavia, conforme verificado, as compras de mercadorias realizadas no período foram lançadas nas seguintes contas de custos:

- Conta 42010100 – “Mercadorias a Vista”
- Conta 42010200 – “Mercadorias a Prazo”

Analisando os lançamentos realizados nessas contas, verificou-se o seguinte:

**Imagem 16 – Custos**

Conta Contábil	Descrição	Total	Contrapartida conta [20004] 21010100 Fornecedores à pagar
42010100	Mercadorias a vista	74.507.822	73.570.662
42010200	Mercadorias a prazo	117.150.723	117.133.663
<b>Total</b>		<b>191.658.545</b>	<b>190.704.325</b>

Fonte: BDO a partir do razão das contas: [44104] - 42010100 “Mercadorias a Vista”, [44105] - 42010200 “Mercadorias a prazo”, com a sua contrapartida: [20004] 21010100 “Fornecedores à pagar”

Assim, verificada a existência de Notas Fiscais de entradas no valor total de R\$ 191.658.545, foi possível atestar que este mesmo montante restou registrado nas mencionadas contas de custos da Sociedade:

Imagem 19 – EFD-ICMS/IPI x Contas Custos

Período	EFD ICMS/IPI (*)	Contabilidade (contas 44104 e 44105)
jan/14	15.672.929	15.672.929
fev/14	11.110.124	11.110.124
mar/14	14.572.334	14.572.334
abr/14	15.512.325	15.512.325
mai/14	16.316.237	16.316.237
jun/14	15.813.966	15.813.966
jul/14	19.085.733	19.085.733
ago/14	16.314.965	16.314.965
set/14	16.693.740	16.693.740
out/14	16.392.455	16.392.455
nov/14	16.766.413	16.766.413
dez/14	17.407.325	17.407.325
Total	191.658.545	191.658.545

Fonte: BDO a partir do resumo por CFOP, conforme escrituração da EFD-ICMS/IPI, e informações disponibilizadas pela administração da empresa, bem como informações constantes na contabilidade (contas n° [44104] - 42010100 e n° [44105] - 42010200).

A impugnante argumenta, ainda, que o total dos registros de insumos nas contas de custos (R\$ 191.658.545,15), diminuído dos tributos recuperáveis incidentes na aquisição (R\$ 22.167.541,92), perfaz o valor líquido de R\$ 169.491.003,23:

Conta	Cód. Terceiro	Classificador	Nome da Conta	C/Custo	Saldo Inicial	Débito	Crédito	Saldo Final	PROVA REAL
40000	0	40000000	COMPRAS DE ENTRADAS E CUSTOS		0,00	191.707.319,72	22.171.543,28	0,00	169.535.776,44
44100		42000000	COMPRAS LÍQUIDAS COMERCIAL		0,00	191.707.319,72	22.171.543,28	169.535.776,44	169.535.776,44
44101		42010000	COMPRAS LÍQ.COMERCIAL		0,00	191.658.545,15	22.167.541,92	169.491.003,23	169.491.003,23
44104		42010100	Mercadorias à vista		0,00	74.500.811,95	0,00	74.500.811,95	
44105		42010200	Mercadorias a prazo		0,00	117.156.733,20	0,00	117.156.733,20	
44110		42010300	LC.M.S. Creditado		0,00	0,00	14.588.530,86	-14.588.530,86	
44114		42010400	Pis Creditado s/Compras		0,00	0,00	1.351.931,70	-1.351.931,70	
44115		42010500	COFINS Creditado s/Compras		0,00	0,00	6.227.079,36	-6.227.079,36	
44139		42030000	DEVOLUÇÃO DE VENDAS COM		0,00	48.774,57	4.001,36	44.773,21	44.773,21
44140		42030100	Devolução de Vendas		0,00	34.732,77	0,00	34.732,77	
44147		42030300	LC.M.S. Creditado		0,00	0,00	4.001,36	-4.001,36	
44169		42030400	Retorno de Vendas não Entregue		0,00	14.041,80	0,00	14.041,80	

New Italian Fast Food Cozinha Ind. E Importação Ltda.  
 CNPJ/MF: 07.767.046/0001-80  
 Endereço: Rua João Dias Ribeiro, 352  
 Processo Administrativo: 19515-721.106/2019-97  
 MPF: 08.1.80.00-2018-00561-5  
 Data do AIM: 31/12/2019  
 Composição das compras e custo, conforme contabilidade

Teste Custo		E=B+C+D				F=E-E
A	B	C	D	Total	Impostos sobre compras	Conta Líquida
Compras Conta custos 40000000 191.658.545,15	ICMS 14.588.530,86	PIS 1.351.931,70	COFINS 6.227.079,36	22.167.541,92	Conta custos 400	169.491.003,23

Sustenta, assim, que se foram somadas as compras de insumos realizadas no período, tal como indicado pelo TVF (R\$ 158.389.705,25), com os valores dos lançamentos a débito na conta de estoques (R\$ 10.392.625,46), resultaria no montante de R\$ 168.782.330,71, ou seja, bem próximo em comparação com o total líquido de compras apurado a partir da EFD-ICMS/IPI (169.491.003,23 – diferença de 0,4%). Sobre os dados registrados na conta de ESTOQUES (estoque inicial, valores debitados, valores creditados e estoque final), informou constar os seguintes registros:

New Italian Fast Food Cozinha Ind. E Importação Ltda.  
 CNPJ/MF 07.767.046/0001-80  
 Endereço: Rua João Dias Ribeiro, 352  
 Processo Administrativo: 19515-721.106/2019-97  
 MPF: 08.1.80.00-2018-00561-5  
 Data do AJM: 31/12/2019  
 Ativo

# Página 1

NEW ITALIAN FAST FOOD COZINHA INDUSTRIAL (0183)

Conta	Qtd. Terce	Classificador	Nome da Conta	C/Custo	Saldo Inicial	Débito	Crédito	Saldo Final
11120		11050000	ESTOQUES - MATREZ		5.478.681,48	10.392.625,46	11.145.368,81	4.725.938,13
11121		11050100	Estoque Mercadorias Vendidas		5.478.681,48	10.392.625,46	11.145.368,81	4.725.938,13

Analisando-se a partir dos argumentos e comprovações por laudo pericial trazido pela impugnante, entendo haver plausibilidade em sua defesa, quanto a este ponto. Na verdade, o Auditor- Fiscal, em seu TVF, partiu dos valores registrados a débito na conta de ESTOQUES e das Notas Fiscais eletrônicas (NF-e) obtidas no Sped, relativamente às aquisições de matérias-primas, para se fazer o comparativo e concluir pela irregularidade quanto aos registros contábeis da referida conta de ESTOQUES. Não foi detalhado, no TVF, nem tampouco consta dos autos, que o mesmo se debruçou sobre a questão, de modo a obter, junto à fiscalizada, informações e dados mais detalhados com relação aos registros das compras de mercadorias/insumos procedidos pela empresa, que, por certo, interferem na apuração do custo das mercadorias vendidas (CMV) e, conseqüentemente, afetam a adequada apuração do seu Lucro Real.

Ademais, em consulta à Escrituração Contábil Fiscal (EFC) da empresa, disponível no Sped, apura-se as seguintes informações para cada um dos trimestres de 2014 no “Registro L210 – INFORMATIVO DA COMPOSIÇÃO DE CUSTOS”, das quais observa-se que os dados ali declarados são coerentes (próximos) com as informações delineadas pela impugnante, observando-se que os somatórios das compras de mercadorias, que entraram na composição do CMV de cada período trimestral, totalizaram, em 2014, o montante de R\$ 167.619.953,02. Confira-se:

(...)

EFC	1º Trimestre/2014	2º Trimestre/2014	3º Trimestre/2014	4º Trimestre/2014	
Estoque Inicial	5.478.681,48	6.602.470,24	4.692.899,89	13.961.736,59	
(+) Compras	36.137.793,28	41.893.511,66	45.675.054,55	43.913.593,53	167.619.953,02
(-) Estoque Final	6.602.470,24	4.692.899,89	13.961.736,59	4.725.938,13	
(=) CMV	35.014.004,52	43.803.082,01	36.406.217,85	53.149.391,99	

Isto posto, entendo que as inconsistências apontadas pela Autoridade Fiscal, relativamente aos registros da conta de ESTOQUES, em relação aos valores constantes das Notas Fiscais eletrônicas de compras de insumos, encontram-se devidamente esclarecidas pela impugnante, pelo que tal motivação deverá ser afastada, como um dos argumentos utilizados no TVF, como suporte à desconsideração da escrituração da pessoa jurídica fiscalizada.

Há, ainda, uma outra motivação trazida pela Autoridade Fiscal no tópico “5.3” do TVF, que se relaciona ao fato de não se ter localizado, no Sped Fiscal da empresa, o Registro de Inventário (“Bloco H”). Quanto a esta acusação, a impugnante também não se manifestou em sua defesa. Não se tem, nos autos, a informação de que a Autoridade Fiscal tenha feito prévia intimação à fiscalizada para se manifestar quanto à ausência do registro de inventário a que se obrigava; todavia, trouxe, no TVF, a demonstração da ausência da referida escrita e, quanto a tal

acusação fiscal, competiria à impugnante manifestar-se, caso tivesse o objetivo de desconstruir a afirmação do Fisco.

As empresas sujeitas ao regime do Lucro Real devem, obrigatoriamente, manter em boa ordem e à disposição do Fisco, além dos livros Diário (RIR/1999, art. 258) e Razão (RIR/1999, art. 259), também os seguintes livros (RIR/1999, art. 260), em geral: para registro de inventário; para registro de entradas (compras) e de Apuração do Lucro Real – Lalur. No Livro de Registro de Inventário (ou o correspondente arquivo digital, no bojo do Sped), deverão ser arrolados, com especificações que facilitem sua identificação, as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial levantado ao fim de cada período de apuração (RIR/1999, art. 261).

Em sede da instauração da presente lide administrativa, entendo que caberia à impugnante manifestar-se sobre a acusação fiscal relativa à ausência da apresentação do Livro de Registro de Inventário, apresentando as suas contrarrazões e provas para contrapor a demonstração, trazida no TVF, de que tal registro não foi transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). Silenciando-se a impugnante a respeito, é de se considerar a sua concordância tácita quanto à acusação fiscal.

Ainda sobre o arbitramento do lucro, a defendente também argumentou que, não obstante as eventuais inconsistências apontadas pela Fiscalização sobre a sua escrituração, tais falhas não poderiam ensejar, de plano, o arbitramento das bases tributáveis de IRPJ e CSLL, isto porque o lançamento não se deu sob a acusação de fraude e, ademais, não é justo e tampouco razoável sustentar que apenas as contas de CAIXA e de ESTOQUE tornassem imprestável toda a escrituração contábil da pessoa jurídica.

A respeito de tais questionamentos, é oportuno observar que a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela sistemática do Lucro Arbitrado implica que: (i) no lançamento de ofício, se presentes as condições, o arbitramento é impositivo e não facultativo à Autoridade Fiscal, ou seja, tratase de medida irreversível (RIR/1999, art. 530); (ii) o arbitramento não é uma penalidade, mas uma alternativa legal e viável de apuração da base tributável, que se justifica quando inviabilizada a sua quantificação pela escrituração contábil e fiscal, tanto que pode ser uma alternativa possibilitada ao próprio contribuinte, na ocorrência de qualquer das hipóteses de arbitramento (RIR/1999, art. 531); (iii) o arbitramento de lucros não se trata de uma modalidade de tributação, mas, sim, de determinação da base de cálculo, exatamente pela impossibilidade de determinação do Lucro Real (RIR/1999, art. 532)

De se ressaltar, ainda, que a caracterização ou não de fraude praticada pelo sujeito passivo não é determinante para a apuração do lucro por meio de arbitramento, posto que este obrigatoriamente deverá ser adotado pelo Fisco quando a escrituração do contribuinte não for mantida nos termos prescritos nas

leis comerciais ou fiscais ou, ainda, quanto esta contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para a adequada identificação da movimentação financeira e/ou bancária do contribuinte ou para determinar o Lucro Real (RIR/1999, art. 530, I e II). Veja-se, inclusive, que a norma legal determina o arbitramento do lucro na situação em que o contribuinte, sujeito à apuração do Lucro Real, opta indevidamente pela tributação com base no Lucro Presumido (RIR/1999, art. 530, IV).

Assim, pelo que foi exposto neste tópico de análise, entendo que prevalecem as acusações fiscais acerca da ausência de escrituração obrigatória a cargo do contribuinte (registro de inventário), incidindo na regra prevista no art. 530, I, do RIR/1999, e, ainda, em relação à existência de vícios, erros ou deficiências da escrituração, concernentes ao controle do saldo inicial em 2014 existente na conta bancária da pessoa jurídica, em comparação ao correspondente registro contábil, bem como em vista do descompasso quanto aos registros contábeis de supostos saques em dinheiro feitos de sua conta bancária para aporte ao caixa da empresa, sem a correspondência de registros nos extratos bancários, situações que não foram devidamente comprovadas pela impugnante, inconsistências estas que, de fato, tornaram a escrituração do sujeito passivo imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, nos moldes da previsão expressada no art. 530, II, “a”, do RIR/1999.

Pois bem, ante ao exposto, duas razões motivaram o arbitramento do lucro: a ausência de correspondência entre os registros contábeis lançados ao caixa com os extratos bancários do período fiscalizado; e a ausência de apresentação do “Bloco H” do SPED (Livro Registro de Inventário) pela contribuinte, afastadas as demais acusações sobre inconsistências.

### **Análise da Possibilidade do Arbitramento do Lucro**

Em que pese a fundamentada decisão da DRJ, entendo que a análise feita pela fiscalização e que motivou o arbitramento do lucro é imprópria.

O arbitramento do lucro é um método excepcional de lançamento, sendo imponível quando inviável a determinação do lucro real. O termo *imprestável* contido no artigo 530, inciso II, do RIR/1999, pressupõe a medida extrema do arbitramento do lucro quando absolutamente ausente outro meio de apuração direta da base tributável, de modo que a imprestabilidade da escrituração contábil é evidenciada quando presente falhas materiais insanáveis, a serem demonstradas pelo Fisco. Nesses casos, deve-se, de fato, arbitrar o lucro, porquanto não seria possível apurar infrações à lei tributária sem que o recurso dessa *última ratio*.

No caso concreto, contudo, o exame realizado pela fiscalização se mostrou superficial em diversos momentos. A própria leitura do TVF suscita lacunas que não foram esclarecidas a contento pela autoridade fiscal. Não em vão, várias das acusações fiscais com forte

materialidade foram afastadas pelo acórdão da DRJ, pondo em dúvida quanto à higidez do lançamento fiscal.

Evidentemente, existe uma disparidade entre os lançamentos efetuados pela contribuinte em sua escrituração contábil e os documentos que suportam os eu registro, porém, além de não ter sido a contribuinte intimada para esclarecer as divergências, a fiscalização tinha todos os elementos para efetuar o lançamento pela sistemática do lucro real - embora tenha optado pelo caminho menos oneroso do ponto de vista de investigação, qual seja o do arbitramento do lucro.

Novamente saliento que diversos documentos utilizados pela fiscalização para o lançamento que foram afastados pela própria decisão da DRJ ratificam esse entendimento. Mais uma vez, as inconsistências do *saldo final* em conta bancária e sua contabilização foram esclarecidas, bem como eventual divergência de estoque também foram saneadas.

As demais razões que levaram à chancela do arbitramento na decisão recorrida, porém, não tornam imprestável a contabilidade da contribuinte, pois há nítida precariedade de provas e de técnica jurídica no lançamento de ofício.

A alegação é de imprestabilidade e sim, forma identificadas algumas discrepâncias contábeis, contudo, desconsiderar toda a escrita contábil sem intimar a contribuinte para tecer os devidos esclarecimentos e justificar seus lançamentos é temerário. Não há imprestabilidade para fins de arbitramento de lucro.

Eventuais “omissões de receitas” não poderiam ser isoladamente consideradas para se declarar a imprestabilidade da contabilidade, porquanto a contabilidade, enquanto sistema informacional, tem sua fragilidade decretada em razão de eventos que, de forma culposa ou dolosa, não tenham sido registrados. Afinal, nem se sabe exatamente a materialidade do auto de infração: trata-se de estouro de caixa, saldo credor de caixa, subfaturamento, omissão de receitas?

Esse, inclusive, foi o resultado do julgamento do processo nº 19515.720679/2017-31, Acórdão nº 1401-005.924, em voto empatado, por aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, com a redação dada pela Lei nº 13.988/2020, deu provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte Arabian Bread Pães e Doces Ltda. Eis a ementa do julgado:

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

Ano-calendário: 2012, 2013

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL. NÃO CABIMENTO.

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

Por essa razão, **nego provimento** ao Recurso de Ofício, por entender ausentes fundamentos para o arbitramento do lucro, porquanto a autoridade fiscal deveria ter realizado o lançamento sob a sistemática do lucro real ou mais bem demonstrado a imprestabilidade das escritas contábeis da contribuinte.

#### **CRITÉRIO DE ARBITRAMENTO DO LUCRO – RECEITA BRUTA CONHECIDA**

Não obstante a decisão do colegiado pela impossibilidade de arbitramento do lucro no caso concreto, dadas as peculiaridades do caso, o critério de arbitramento eleito pela autoridade fiscalizadora se mostrou ilegal, razão pela qual também deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

Conforme narrado anteriormente, a autoridade fiscal, entendendo existir permissivo legal para o arbitramento do lucro, aplicou o inciso VI do artigo 535 do RIR/1999 e arbitrou o lucro da contribuinte, partindo da premissa que a sua receita bruta não era conhecida. Veja:

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

(...)

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

Em que pese a escolha da fiscalização ao lavrar os autos de infração de IRPJ e CSLL, entendo que não prospera o critério normativo escolhido, haja vista que, ainda que fosse permitido arbitrar o seu lucro, a receita bruta da contribuinte era efetivamente conhecida.

Fundamento minhas razões de decidir com base no artigo 114, §12, do RICARF, porquanto concordo com os fundamentos decisórios do acórdão da DRJ:

Os arts. 531 a 535 do RIR/1999 tratam da base de cálculo do Lucro Arbitrado. Nos arts. 531 a 534 consta a regra geral de apuração do lucro por meio do arbitramento, que é aquela que estabelece, por base de cálculo, o valor da receita bruta conhecida do contribuinte.

Nos termos prescritos pelo art. 532 do RIR/1999, o Lucro Arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação, sobre esta base, dos percentuais previstos no art. 519 – dependendo das atividades econômicas desenvolvidas pelo contribuinte, se atividades comerciais, se prestação de serviços, se revenda de combustíveis, se serviços hospitalares, etc –, acrescidos de 20% (vinte por cento).

A simples leitura da referida legislação já nos explicita que a regra, em se tratando de apuração do lucro pelo arbitramento, é a aplicação dos percentuais de

presunção de lucro, acrescidos de 20%, que incidirão sobre a receita bruta conhecida. Assim, a exemplo, em se tratando de atividades comerciais – que o caso da autuada –, se o percentual de presunção do lucro é de 8% (RIR/1999, art. 518; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15), quando o contribuinte se submeter ao arbitramento do lucro, o percentual aplicável será de 9,6% (1,2 x 8%). Portanto, conhecida a receita bruta do correspondente período de apuração, sobre a mesma incidirá, então, o percentual de 9,6%, apurando-se daí, o Lucro Arbitrado.

Entretanto, a norma legal prevê a situação excepcional a ser utilizada nos casos de lançamento através de procedimento de ofício, quando a receita bruta não é conhecida. Neste caso, o art. 535 elenca uma série de alternativas que podem ser utilizadas a critério da Autoridade Fiscal, sem ordem de preferência.

Assim dispõe o art. 535 do RIR/1999, com destaque para o seu inciso VI, que foi o critério utilizado pelo Auditor-Fiscal na situação concreta, posta sob análise: (...)

Observa-se que o Lucro Arbitrado, nos termos do art. 535, VI, do RIR/1999, que foi a alternativa adotada pela Autoridade Autuante, corresponde a quatro décimos (40%) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Atente-se, ainda, pela disposição constante do caput, que as alternativas de cálculo do Lucro Arbitrado, à disposição do Fisco, somente podem ser utilizadas “quando não conhecida a receita bruta”. Ou seja, tem-se aqui a confirmação de que a utilização das alternativas do art. 535 é uma exceção à regra de arbitramento calculado sobre a “receita bruta conhecida” (art. 532).

Resta, portanto, confirmar, pelos elementos constantes dos autos, se o Fisco utilizou adequadamente a regra de exceção (art. 535, VI, do RIR/1999), ao invés de adotar a regra geral para o arbitramento do lucro, a ser apurado sobre a receita bruta conhecida (art. 532 do RIR/1999). É que, a respeito, a impugnante se insurgiu contra a utilização do referido critério adotado pela Autoridade Fiscal, argüindo, em síntese, que:

a) o legislador determinou dois critérios para arbitrar o lucro: se conhecida a receita bruta ou não; assim, configurada a possibilidade de se conhecer a receita bruta, deve-se tomá-la por base para a apuração do Lucro Arbitrado, conforme constante da Súmula CARF nº 97; o critério a ser adotado para apuração do lucro, por meio de arbitramento, não é de livre escolha da Autoridade Fiscal; se for possível apurar a receita bruta do contribuinte, o arbitramento deve tê-la por base, e sobre ela devem ser aplicados os percentuais previstos em lei; e mesmo quando autorizada o arbitramento por meio dos índices previstos em lei, a discricionariedade do Agente Público não é ilimitada, devendo ser adotado o procedimento mais benéfico para o contribuinte, tudo respaldado em provas;

b) no caso concreto, a sua receita bruta era perfeitamente possível de ser conhecida; todavia, surpreendentemente o Fisco afirma que não foi possível conhecer a real receita bruta, justificando a não utilização dos valores à sua disposição nos extratos bancários devido “aos estouros de caixa e vendas sem

emissão de documento fiscal respectivo”, afirmação que não tem qualquer relação com a acusação fiscal; na tentativa de compreender tal discrepância, notou-se semelhança desta afirmação com outro TVF, relativo a MPF com ação fiscal instaurada em face de outro contribuinte;

c) nos termos do laudo emitido pela auditoria independente (“EY”), os auditores concluíram pela exatidão das receitas contabilizadas; em 2014, contabilizou receitas de vendas na ordem de R\$ 260.053.272,89, tendo este exato valor sido declarado às autoridades fiscais por meio das respectivas obrigações acessórias (EFD-Contribuições e EFD-ICMS/IPI); tais valores foram ainda confrontados com os extratos bancários, “francesinhas” (comprovantes de quitação de boletos bancários) e notas fiscais, cuja conciliação reiterou a regularidade de sua escrita fiscal;

d) o montante reconhecido pela impugnante em seu resultado como receitas de vendas (cerca de R\$ 260 milhões), que poderia ter sido conhecido pela Autoridade Fiscal em consulta à EFD, é muito superior às próprias receitas arbitradas, que somam R\$ 170.862.689,88;

e) o critério adotado para apurar o Lucro Arbitrado não é de livre escolha da Autoridade Fiscal; se for possível apurar a receita bruta do contribuinte, o arbitramento deve tê-la por base; somente nas circunstâncias nas quais não for possível apurar a receita bruta é que a Autoridade Fiscal está autorizada a calcular o Lucro Arbitrado por outros índices previstos em lei e, mesma nessas hipóteses, o Auditor-Fiscal deve adotar o critério mais benéfico para o contribuinte.

Para justificar a aplicação da alternativa prevista no art. 535, VI, do RIR/1999, ao invés de proceder-se o arbitramento sobre a receita bruta conhecida bruta do contribuinte, o Auditor-Fiscal assim motivou em seu TVF:

(...)

A razão pela qual não foram utilizados os valores que constam em seus extratos bancários para mensurar seu faturamento é que devido aos estouros de caixa (acho que precisa detalhar melhor o que você está considerando como estouro de caixa.

Constatou saldo credor em algum momento?) e vendas sem emissão de documento fiscal respectivo (vide itens 5.1 a 5.5 deste), uma parcela relevante de valores deixou de transitar pelas contas bancárias da empresa. Pela mesma razão não é possível conhecer sua real Receita Bruta.

Delineada a questão trazida no presente litígio administrativo, passa-se à sua análise.

Como já referido, quando conhecida a receita bruta, o Lucro Arbitrado será apurado mediante a aplicação de percentuais sobre esta, segundo a natureza da atividade econômica explorada (correspondente aos percentuais aplicáveis para o cálculo da estimativa mensal e do Lucro Presumido, acrescidos de 20%). Para as

atividades em geral, o percentual para arbitramento do lucro, incidente sobre a receita bruta conhecida, é de 9,6%.

Quando desconhecida a receita bruta, o lucro será arbitrado com a utilização de coeficientes aplicados sobre valores (bases) expressamente fixados pela legislação fiscal. Nesta situação, o arbitramento será determinado por meio de procedimento de ofício, com a seleção de uma base e da sua multiplicação pelo respectivo coeficiente, ambos previstos em lei, consoante se demonstra a seguir: (...)

A utilização de uma destas alternativas, a critério do Fisco, nos termos do comando legal, não obedece a qualquer ordem de preferência, nem tampouco à necessária verificação de qual delas seria mais benéfica ao contribuinte, como pontuado pela impugnante. Veja-se que a norma positivada no art. 535 do RIR/1999, cuja base legal é o art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, estabelece que havendo a necessidade de se apurar o lucro por meio de arbitramento, e não se conhecendo a receita bruta do contribuinte, este será determinado “mediante a utilização de uma das alternativas de cálculo” ali discriminadas, sem estabelecer a observância de uma regra em detrimento de outra, e sem determinar que, dentre as alternativas, seja utilizada a que trazer maior benefício para o contribuinte.

Repisa-se que o arbitramento de lucro é uma medida excepcional, posto que a regra é a adoção do regime do Lucro Real ou do Lucro Presumido (para as pessoas jurídicas que podem optar por tal regime). Havendo a necessidade de se arbitrar o lucro, a regra geral é que este seja determinado por aplicação de um percentual sobre a receita bruta do contribuinte. Não se conhecendo da receita bruta, o Fisco, a seu critério, poderá valer-se de qualquer das alternativas de cálculo expressamente previstas na lei de regência.

Esta matéria, inclusive, já se encontra sedimentada no âmbito do CARF, com a edição da Súmula nº 97, com efeito vinculante no âmbito da Administração Tributária:

Súmula CARF nº 97: O arbitramento do lucro em procedimento de ofício pode ser efetuado mediante a utilização de qualquer uma das alternativas de cálculo enumeradas no art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, quando não conhecida a receita bruta. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 107-07.325, de 10/09/2003; Acórdão nº 105-14.330, de 18/03/2004; Acórdão nº 101-94.964, de 18/05/2005; Acórdão nº 107-08419, de 25/01/2006; Acórdão nº 1202-00.074, de 17/06/2009; Acórdão nº 1803-001.578, de 07/11/2012. (destacou-se)

Destarte, a Súmula CARF nº 97, tal qual já prescrito na lei, vem a esclarecer que, em se tratando de procedimento de ofício, o arbitramento do lucro pode utilizar-se de qualquer das alternativas previstas no art. 51 da Lei nº 8.981, de 1995 (regra

replicada na redação do art. 535 do RIR/1999), quando não se conhece o valor da receita bruta do contribuinte. Por raciocínio reverso, pode perfeitamente se inferir, da Súmula em questão, que, se há o conhecimento da receita bruta, esta deve ser a base de cálculo para a apuração do lucro por meio do arbitramento, e não as alternativas delineadas no referido art. 51. Em tal situação – qual seja, sendo conhecida a receita bruta – o arbitramento deverá ter, por base de cálculo, o montante da receita bruta conhecida, tal como prescreve o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 19957 (regra replicada na redação do art. 532 do RIR/1999).

Nesse sentido, razão assiste à impugnante, ao afirmar que, sendo possível apurar a sua receita bruta, a Autoridade Fiscal não pode livremente escolher a apuração alternativa tratada pelo art. 535 do RIR/1999. A respeito, verifica-se, no TVF, que ao utilizar o critério de apuração correspondente a 40% do somatório dos valores da folha de pagamento e das compras de matérias-primas, a Autoridade Fiscal apresentou a seguinte justificativa:

A razão pela qual não foram utilizados os valores que constam em seus extratos bancários para mensurar seu faturamento é que devido aos estouros de caixa (acho que precisa detalhar melhor o que você está considerando como estouro de caixa. Constatou saldo credor em algum momento?) e vendas sem emissão de documento fiscal respectivo (vide itens 5.1 a 5.5 deste), uma parcela relevante de valores deixou de transitar pelas contas bancárias da empresa. Pela mesma razão não é possível conhecer sua real Receita Bruta.

(destacou-se)

Portanto, a motivação trazida pela Fisco pauta-se na alegada existência, na situação tratada nos presentes autos, de 1) “estouro de caixa” e de 2) “venda sem emissão de documento fiscal respectivo”. Verifica-se, na referida descrição do TVF, quanto à existência de “estouro de caixa”, que ali consta uma observação, entre parênteses (possivelmente aposta por algum revisor ou mesmo supervisor), questionando se, no curso da ação fiscal, houve a constatação de saldo credor de caixa em face da empresa fiscalizada.

Na verdade, tal infração (apuração de saldo credor de caixa) não consta do escopo do presente lançamento fiscal. Depreende-se, dos autos, como já foi aqui tratado, que a Fiscalização arbitrou o lucro da pessoa jurídica por desconsiderar a sua escrita, em função de duas inconsistências que foram trazidas nos tópicos “5.1” e “5.3” do TVF – divergências entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários e divergências relativas à escrituração dos estoques em relação às aquisições dos insumos utilizados pela empresa em seu processo produtivo. Assim, causa estranheza a Autoridade Fiscal apontar tal fato como uma das motivações para não se apurar arbitramento do lucro com base na receita conhecida do contribuinte, fato que, inclusive, como registrado no TVF, foi objeto de questionamento pela própria Administração Tributária (registro de

observação, entre parênteses, no texto da Autoridade Fiscal), sem quaisquer outros esclarecimentos a respeito e sem qualquer aprofundamento, no procedimento fiscal empreendido, sobre tal questão.

É curioso ainda a inserção, no texto da justificativa, que remete aos itens “5.1 a 5.5” do TVF, quando se confere que o relatório fiscal, quanto trata do item “5) DESCONSIDERAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL – ARBITRAMENTO DO LUCRO”, possui apenas dois tópicos: tópico “5.1) DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NAS CONTAS BANCÁRIAS E OS RESPECTIVOS EXTRATOS BANCÁRIOS” e tópico “5.3) RAZÃO CONTA ESTOQUE X COMPRA DE MERCADORIAS”. Observa-se que o Auditor-Fiscal omitiu o suposto tópico “5.2” (saltando do tópico “5.1” direto para o tópico “5.3” ) e, ainda, não trouxe, no seu TVF, os mencionados tópicos “5.4” e “5.5”. É óbvio que a inconsistência relativa à menção dos tópicos do relatório pode se tratar apenas de um erro de redação, porém, quando se toma o conjunto do texto, em que constam afirmações de “estouro de caixa” e de “vendas sem emissão de documento fiscal respectivo”, infrações que, repita-se, não foram tratadas na situação específica dos presentes autos, tal situação fortalece a alegação da impugnante de que o Auditor-Fiscal “copiou e colou” o texto do relatório de outro procedimento fiscal, empreendido em face de outro contribuinte do mesmo grupo empresarial.

Ademais, quanto à segunda justificativa trazida pela Autoridade Fiscal, para respaldar o não arbitramento com base na receita bruta conhecida do contribuinte, a saber, a suposta existência de “vendas sem a correspondente emissão de documento fiscal”, esta infração também não foi tratada na situação concreta. Na verdade, a presente instauração do procedimento fiscal em face da NEW ITALIAN foi motivada justamente pela denúncia, trazida por ex-franqueados da rede HABIB’S em uma ação judicial indenizatória em face da empresa franqueadora da rede (ALSARAIVA), tramitada perante o Poder Judiciário em Porto Alegre – RS, em que estes apontam para o suposto ilícito de subfaturamento, praticado pela empresa ora autuada, na venda dos seus produtos às empresas franqueadas. Confira-se (item 118 da Petição Inicial):

118. A empresa New Italian Fast Food Cozinha Industrial Ltda (pertencente ao Grupo Habib's) subfatura o preço de alguns produtos por ela fornecidos, dentre eles, o "bolinho de bacalhau", cuja nota fiscal representa aproximadamente 2/3 do valor real, sendo o restante do valor pago em espécie junto à agência 0038 do Banco Bradesco, conta-corrente 0049430-5, de titularidade da empresa Promilat Indústria e Comércio de Laticínios Ltda. (também do Grupo Habib's). Veja-se alguns exemplos: (...)

(destacou-se)

Ora, o que se depreende dos presentes autos é que o indício de subfaturamento, alegadamente praticado pela empresa fiscalizada (NEW ITALIAN), sequer foi objeto de aprofundamento por parte da Autoridade Fiscal, no caso concreto. Ou seja, havia toda uma narrativa, trazida naquela ação judicial, que apontavam para

o ilícito fiscal de vendas subfaturadas, por parte da NEW ITALIAN, em que os valores reais das transações eram omitidos dos documentos fiscais emitidos. Todavia, na presente situação, tal fato não foi aferido pelo Fisco. Assim, é incompreensível que, no TVF, o Auditor-Fiscal pontue, ao não arbitrar o lucro com base na receita bruta conhecida, que a autuada procedia à venda de seus produtos sem a correspondente emissão de documentos fiscais correspondentes, ao passo que tal situação sequer tenha sido auditada no curso do procedimento fiscalizatório, na situação concreta.

Destarte, ao assentar a sua justificativa, para a não apuração do Lucro Arbitrado com base na receita bruta conhecida do contribuinte, em dois fatos que não foram objeto de análise fiscal nos presentes autos (“estouro de caixa” e “vendas desacobertas de documentos fiscais”), entendo que a Autoridade Autuante foi displicente ao partir para a utilização da regra alternativa ditada pelo art. 535, VI, do RIR/1999, com vistas à determinação do Lucro Arbitrado (40% do somatório, em cada mês, da folha de pagamento e das compras de matérias-primas), ao invés de utilizar-se da regra geral ditada pelo art. 532 do mesmo Regulamento (receita bruta conhecida).

Ou seja, competiria à Autoridade Fiscal demonstrar, comprovadamente, que face às irregularidades (justificativas) apontadas, não era possível conhecer a receita bruta do contribuinte nos períodos de apuração que compõem a exação, o que, entretanto, não ocorreu. Tendo sido desconsiderada a escrituração da pessoa jurídica, pelos vários motivos que já se tratou no tópico antecedente deste voto, a norma legal determina que, como primeira regra, a Autoridade Tributária deve-se valer da receita bruta conhecida do contribuinte para se proceder ao arbitramento do lucro e, somente na hipótese de não ser possível a sua utilização, é que poderia lançar mão de qualquer dos critérios de apuração consignados no art. 535 do RIR/1999.

A meu ver, nos termos em que transcorreu todo o procedimento fiscal e, principalmente, pelo suporte fático delineado no TVF, o Fisco não foi diligente em demonstrar a impossibilidade de se conhecer a receita bruta do contribuinte no período fiscalizado. A tal respeito, a impugnante alega que toda a sua receita do período, em montante correspondente a R\$ 260.053.272,89, foi efetivamente escriturada e oferecida à tributação, conforme demonstrado no laudo pericial emitido pela auditoria independente que contratou (“EY”), tendo este exato valor sido, também, declarado às Autoridades Fazendárias por meio das respectivas obrigações acessórias – EFD-Contribuições e EFD-ICMS/IPI. Assevera, inclusive, que este valor não foi contestado pela Autoridade Autuante.

Nesse sentido, observa-se que o contribuinte, ao inicialmente proceder à apuração do Lucro Real em todos os trimestres de competência do ano de 2014, período objeto da presente fiscalização, de fato trouxe à tributação, em sua ECF, os seguintes valores, que totalizam o citado montante de R\$ 260.053.272,89:

Demonstração do Resultado do Exercício - Contas Referenciais		
Nome Empresarial: NEW ITALIAN FAST FOOD COZINHA INDUSTRLT		
Período da Escrituração: 01/01/2014 a 31/12/2014		CNPJ: 07.767.046/0001-80 SCP:
Período de Apuração: T01 - Primeiro Trimestre		
Conta Referencial	Descrição	Saldo
3	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	R\$ 339.671,76
3.01	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANTES DO IRPJ E DA CSLL - ATIVIDADE GERAL	R\$ 505.563,28
3.01.01	RESULTADO OPERACIONAL	R\$ 505.563,28
3.01.01.01	RECEITA LÍQUIDA	R\$ 49.809.129,44
3.01.01.01.01	RECEITA BRUTA	R\$ 55.629.247,85
Período de Apuração: T02 - Segundo Trimestre		
Conta Referencial	Descrição	Saldo
3	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	R\$ 336.814,76
3.01	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANTES DO IRPJ E DA CSLL - ATIVIDADE GERAL	R\$ 501.234,50
3.01.01	RESULTADO OPERACIONAL	R\$ 501.234,50
3.01.01.01	RECEITA LÍQUIDA	R\$ 60.066.708,04
3.01.01.01.01	RECEITA BRUTA	R\$ 66.564.941,16
Período de Apuração: T03 - Terceiro Trimestre		
Conta Referencial	Descrição	Saldo
3	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	R\$ 276.555,51
3.01	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANTES DO IRPJ E DA CSLL - ATIVIDADE GERAL	R\$ 437.235,63
3.01.01	RESULTADO OPERACIONAL	R\$ 437.235,63
3.01.01.01	RECEITA LÍQUIDA	R\$ 52.749.337,13
3.01.01.01.01	RECEITA BRUTA	R\$ 59.811.092,85
Período de Apuração: T04 - Quarto Trimestre		
Conta Referencial	Descrição	Saldo
3	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	R\$ 15.671,77
3.01	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANTES DO IRPJ E DA CSLL - ATIVIDADE GERAL	R\$ 184.341,83
3.01.01	RESULTADO OPERACIONAL	R\$ 184.341,83
3.01.01.01	RECEITA LÍQUIDA	R\$ 69.972.501,57
3.01.01.01.01	RECEITA BRUTA	R\$ 78.047.991,03

No caso em questão, o Auditor-Fiscal não refutou os valores apurados e declarados de receita bruta por parte do contribuinte. Apontou para a desconsideração da escrituração fiscal, ao fundamento de ser esta imprestável para a correta identificação da movimentação financeira da pessoa jurídica, e para a determinação do Lucro Real (em razão da alegada inconsistência e/ou ausência de registro dos estoques da pessoa jurídica), mas sem trazer elementos de fato e de direito para desconstituir a receita bruta informada pelo sujeito passivo. O argumento pontuado, no TVF, acerca do suposto ilícito de subfaturamento, não foi sequer explorado pela Autoridade Fiscal no curso da fiscalização, apesar de ser este o indício que motivou a abertura da ação fiscal.

Destarte, sendo conhecida a receita bruta, esta deveria ser a base de cálculo a ser utilizada na presente exação fiscal, para a determinação do Lucro Arbitrado da pessoa jurídica. A utilização do critério alternativo, adotado pelo Fisco, somente poderia ocorrer se restasse comprovada a impossibilidade de se conhecer a receita bruta do sujeito passivo, ou que a receita bruta declarada carecesse de credibilidade, o que não restou demonstrado e/ou comprovado nos autos.

Nesse sentido, considerando que a Autoridade Fiscal procedeu à apuração do Lucro Arbitrado com utilização de critério alternativo, previsto na legislação, sem que houvesse a regular demonstração da impossibilidade de adoção do critério de cálculo decorrente da regra geral, qual seja, arbitramento com base na receita bruta conhecida do contribuinte, tem-se que o lançamento fiscal inobservou o correspondente preceito legal relativamente à determinação da matéria tributável e, por tal motivo, deverá ser cancelado em sede do presente julgamento administrativo.

Em decorrência do cancelamento da exação fiscal, em seu mérito, deixa-se de apreciar os argumentos trazidos pelos impugnantes relativamente à responsabilidade tributária, posto tratar-se de matéria acessória.

Assim, também por essa razão **nego provimento** ao Recurso de Ofício, mantendo inalterada a decisão de piso.

### Conclusão

Ante todo o exposto, **nego provimento** ao Recurso de Ofício.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas**