



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10480.731677/2015-86
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-012.812 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 14 de fevereiro de 2022
Recorrentes ANTUNES PALMEIRA LTDA E FAZENDA NACIONAL
ANTUNES PALMEIRA LTDA E FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL. DISSENSO JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. REQUISITO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. INADMISSIBILIDADE.

A demonstração do dissenso jurisprudencial é condição *sine qua non* para admissão do recurso especial. Para tanto, essencial que as decisões comparadas tenham identidade entre si. Se não há similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, impossível reconhecer divergência na interpretação da legislação tributária.

MULTA AGRAVADA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. NÃO CABIMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO.

A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Adriana Gomes Rego, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-012.812 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10480.731677/2015-86

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional em face do Acórdão n.º 1201-002.094, de 15/03/2018, o qual restou assim ementado quanto às matérias objeto dos apelos especiais:

...

ARBITRAMENTO DE LUCRO. CABIMENTO. POSTULAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA.

A ocorrência de omissão de receitas em montantes mensuráveis, apurados a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte em inventários físicos, enseja a tributação com base na sistemática adotada pelo contribuinte, não constituindo hipótese para o arbitramento do lucro.

O arbitramento de lucros, aliás, constitui método excepcional de tributação e não pode ser utilizado como instrumento de defesa do sujeito passivo para elidir ou reduzir o imposto apurado.

...

MULTA AGRAVADA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. NÃO CABIMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO.

A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado.

A Fazenda Nacional em seu recurso especial (fls. 4422/4431) postula o provimento do mesmo para reformar o recorrido que afastou o agravamento da multa de ofício, acostando os paradigmas 9101-001.456 e 104-21.835. A multa foi agravada com arrimo no art. 44, § 2º, I, da Lei 9.430/96 tendo em vista o entendimento fiscal de que o sujeito passivo não apresentou os arquivos contábeis digitais no formato estabelecido pelos ADE 15, de 23/10/2009, e ADE 25, de 07/06/2010.

Alega a Procuradoria que "multa em alusão tem por objetivo apenar o contribuinte que se negue a contribuir com a atividade da fiscalização, seja omitindo-se em fornecer esclarecimentos solicitados pela autoridade competente, seja negando-se a apresentar documentação que possibilite a rápida execução e conclusão dos trabalhos do fiscal", concluindo que "pra a caracterização da infração acima descrita, ressalte-se, basta que o contribuinte desatenda, de forma expressa e patente, toda e qualquer intimação fiscal que vise a obter esclarecimento sobre quaisquer situações relacionadas a fatos geradores de obrigações tributárias". Pede, alfim, a reforma do recorrido para restabelecer o agravamento da multa.

O despacho de fls. 4434/4442 deu seguimento ao apelo fazendário.

Em contrarrazões (fls. 4605/4615), o contribuinte pede o improvimento do especial, desta forma mantendo-se a multa sem agravamento

Igualmente, o contribuinte interpôs recurso especial (fls. 4454/4474), acostando como paragonados, quanto à matéria processada, os arestos 103-21.821, 107-071.132 e 105-16843. O mesmo foi admitido parcialmente (4631/4646) apenas em relação à matéria "**a sistemática do arbitramento não é faculdade dada à Fazenda Pública, devendo ser utilizada, de forma obrigatória**". Entende o recorrente que "o arbitramento do lucro da pessoa jurídica não é uma opção discricionária da autoridade fiscal, mas sim um dever sempre que se verificar a ocorrência das hipóteses legalmente previstas". E conclui:

No caso, tendo a autoridade lançadora identificado omissão de receitas que correspondem a 73% da receita declarada pela Recorrente, fazia-se obrigatória a apuração do crédito tributário decorrente da omissão de receitas tributáveis identificada pela autoridade lançadora por meio da sistemática do arbitramento, consoante os termos do preceito normativo albergado no art. 47 da Lei Federal n.º 8.981/1995.

Ao final, pede o provimento do seu apelo para que "diante de situação que 'legitima a desclassificação de sua escrita', alternativa à sistemática do arbitramento, que deve ser adotada em situações como à descrita nos autos deste processo".

A Fazenda Nacional, em contrarrazões (fls. 4672/4684), pede, preliminarmente, o não conhecimento do especial do contribuinte por não ter o mesmo demonstrado, de forma analítica, a semelhança dos casos confrontados. No mérito, pugna pelo improvimento do apelo do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

I - RECURSO DO CONTRIBUINTE

CONHECIMENTO

Concordo com a Fazenda Nacional no sentido de que o recurso do contribuinte não deva ser conhecido.

A fiscalização demonstrou que a autuada não possuía sistema de custo integrado com a escrituração, bem como que não apresentou os documentos de controle de estoque de acordo com os padrões normativos exigidos, razão pela qual procedeu ao levantamento quantitativo na linha do que dispõe o comando legal em questão (art. 286 do RIR/99).

Mais precisamente, o Fisco fez um cotejo entre as informações constantes dos registros de inventário físico que acabou sendo disponibilizada (fls. 111, 274 e seguintes) e as informações da escrituração contábil/fiscal, e daí apurou diferenças que, aos olhos do referido artigo 286, de fato constituem hipótese de omissão de receitas. Então, de sua atividade plenamente vinculada, a fiscalização cumpriu seu dever de, após identificar diferenças de estoque em quatro dos quatorze estabelecimentos da recorrente, constituir o crédito tributário correlato por presunção legal. Ou seja, o lançamento, como explicita o TVF, teve por motivação *a omissão de receitas por diferenças de estoque, nos termos do artigo 286 do RIR/99*.

Já o recurso, na parte admitida, pugna que o método aplicado pela fiscalização estaria equivocado, pois tendo "a autoridade lançadora identificado omissão de receitas que correspondem a 73% da receita declarada, fazia-se obrigatória a apuração do crédito tributário ...por meio da sistemática do arbitramento...". Ou seja, no presente lançamento a omissão foi constatada por meio do controle de estoque, enquanto o contribuinte pugna que o método deveria ser o arbitramento da receita.

O despacho de admissibilidade assentou o seguinte:

“Em relação ao mesmo arcabouço jurídico - art. 47 da Lei 1 n.º 8.981/1995 – o acórdão recorrido abraçou entendimento de que "o arbitramento constitui método de tributação facultativo e aplicável em face da impossibilidade de apuração direta do lucro" e que "não cabe ao contribuinte postular o arbitramento como matéria de defesa, visto que

esse recurso é posto apenas a serviço da Fazenda Pública como instrumento de salvaguarda do crédito tributário".

De outra banda, este primeiro paradigma deixou bastante claro a não facultatividade desse regime por parte da fiscalização e declarar obrigatória a utilização da sistemática do arbitramento sempre que se configurar as situações legalmente previstas."

No caso do paradigma 107-07132, restou consignado que "Se imprestável a escrituração contábil por inequívoca constatação, o lançamento de ofício deve curvar-se às regras de arbitramento dos lucros, submissas aos requisitos, condições e capitulações próprias desse regime", indicando a obrigatoriedade de utilização da sistemática do arbitramento em hipótese legalmente prevista (imprestabilidade dos assentamentos contábeis - art. 47, I, da Lei n.º. 8.981/1995) e decretando, como consequência do incumprimento do mandamento legal, a nulidade do ato de lançamento ("Desatendidos tais postulados ou princípios, maculada estará a eficácia do ato praticado, com assinalado e insanável comprometimento da imposição fiscal").

Vale dizer, nesse paradigma a discussão não recaiu sobre se o contribuinte tem direito ou não arbitramento dos lucros, mas sim que o mesmo deve prevalecer quando imprestável a escrituração contábil-fiscal. Portanto, não há que se falar em similitude fática.

Quanto ao outro paragonado, de n.º 105-16843, mesmo caso, foi levado a efeito o arbitramento justamente porque imprestável a contabilidade do sujeito passivo. Veja-se:

"a contabilidade mantida pelo sujeito passivo revela inúmeras inconsistências, deixando de abrigar, inclusive, substancial movimentação bancária do período submetido à ação fiscal", hipótese traçada pelo art. 47, II, da Lei n.º. 8.981/1995. (...)

...

A contribuinte, distorcendo um pouco as conclusões apresentadas no relatório de fls. 2.639/2.663, afirma que a sua escrituração foi considerada regular. Não é exatamente isso, pois, conforme manifestação dos responsáveis pelo procedimento de diligência, não foram feitas qualquer avaliação acerca da qualidade ou da confiabilidade da escrituração da empresa

Nesse sentido, o procedimento levado a efeito na empresa (diligência), ressaltando que não se avaliou se a escrituração era ou não imprestável, simplesmente constatou que os resultados trimestrais elaborados por ela foram baseados na escrituração apresentada. Porém, relativamente à acusação de que essa mesma escrituração não contemplou a elevada movimentação bancária apurada pelo procedimento fiscal, consignou

Igualmente, no segundo paragonado não se tratou do argumento de que o arbitramento é um direito subjetivo do contribuinte. Em ambos paradigmas, ao contrário, o contribuinte se insurgiu contra o arbitramento, e não trataram os mesmos da matéria veiculada no especial do contribuinte, qual seja de que é direito seu pugnar pelo arbitramento nos termos do art. 47 da Lei n.º 8.981/1995.

Em remate, a mim resta evidente a falta de similitude fática entre o recorrido e os paragonados, pelo que não conheço do recurso especial de divergência do contribuinte.

RECURSO DA FAZENDA

Conheço do apelo especial fazendário nos termos em que admitido.

No mérito, entendo que deva ser rejeitado.

O lançamento teve a seguinte fundamentação, conforme TVF (fls. 57/72):

...

Constatou a Fiscalização que o custo das mercadorias revendidas foi determinado com base em inventários periódicos, conforme estoques registrados nos períodos de apuração encerrados em 31/12/2010 - 31/03/2011 – 30/06/2011 – 30/09/2011 e 31/12/2011.

17) Na determinação da omissão de receita, a Fiscalização efetuou o **levantamento quantitativo por espécie de mercadoria**, em 04 (quatro) estabelecimentos, selecionados entre os 14 (quatorze) que estavam ativos no ano-calendário de 2011, a saber:

07.392.529/0003-09 Filial de Salvador/BA 07.392.529/0006-51 Filial de Campina Grande/PB 07.392.529/0007-32 Filial de João Pessoa/PB 07.392.529/0009-02 Filial de Maceió/AL 18)

Assim, a partir das quantidades de mercadorias em estoque no início dos períodos de apuração (inventários de 31/12/2010 – 31/03/2011 – 30/06/2011 e 30/09/2011), computando-se as mercadorias movimentadas nos trimestres de apuração de 2011, a Fiscalização apurou as quantidades de mercadorias que deveriam compor o estoque no final dos períodos de apuração encerrados em 31/03/2011 – 30/06/2011 – 30/09/2011 e 31/12/2011, respectivamente.

19) As quantidades de mercadorias apuradas pela Fiscalização, na forma acima indicada, foram cotejadas com as quantidades de mercadorias presentes nos estoques físicos dos inventários dos estabelecimentos submetidos ao levantamento.

20) O resultado do cotejamento demonstrou a ocorrência de omissão de receitas, caracterizada pela falta de registro de compra e/ou de vendas de mercadorias, conforme consta indicado no “**Demonstrativo Analítico de Movimentação de Mercadorias**” de cada estabelecimento ...

Antes, porém, já havia afirmado a fiscalização (item 13 do TVF) que "com vistas a assegurar que as bases de dados presentes nos arquivos obtidos do Sped (EFD e NFe), estavam consistentes com os livros fiscais, a Fiscalização efetuou o cotejamento dos montantes dos valores dos CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações, extraídos dos arquivos digitais, com os montantes dos valores dos CFOP lançados nos livros fiscais (RAICMS), dos estabelecimentos acima referidos (docs. 46 a 49)". Ou seja, por meio do SPED, que o contribuinte havia enviado corretamente, e que sua consistência foi confirmada pelo Fisco, é que foi possível levar a cabo a presente exação.

Todavia, a partir do item 30 do TVF, encontra-se a motivação do agravamento:

30)...a fiscalização constatou que o sujeito passivo ANTUNES PALMEIRA LTDA utiliza-se de processamento eletrônico de dados para registrar suas atividades econômicas e escriturar livros fiscais, e obteve, no ano-calendário de 2011, receitas de revenda de mercadorias no mercado interno.

31) A constatação acima se baseia no fato de que o sujeito passivo apresentou ao Sistema Público de Escrituração Digital –SPED, arquivos digitais contendo registros das operações contábeis e fiscais efetuadas. Também transmitiu informações fiscais à base do SEF – Sistema de Escrituração Fiscal, da Secretaria da Fazenda do estado de Pernambuco – SEFAZ/PE.

32) Portanto, indiscutível a obrigatoriedade de manutenção em sistemas eletrônicos e da apresentação dos arquivos digitais, quando requeridos pela Fiscalização.

...

35) Em relação aos arquivos de “**Documentos Fiscais**” e seus “**Auxiliares**”, dos estabelecimentos situados fora do Estado de Pernambuco, a Fiscalização recorreu às informações entregues ao Sped (EFD e Nfe), conforme já referido acima.

36) Contudo, no tocante aos estabelecimentos situados no Estado de Pernambuco, o sujeito passivo não entregou as informações fiscais ao Sped, assim, para estes

estabelecimentos, a Fiscalização dispunha apenas das informações digitais entregues ao SEF – Sistema de Escrituração Fiscal, da Secretaria da Fazenda de Pernambuco.

37) Ocorre que, os backup dos arquivos do SEF entregues pelo sujeito passivo, foram apresentados com deficiências técnicas (não apresentam os elementos identificadores das mercadorias comercializadas por meio de equipamento emissor de cupom fiscal), conforme relatado no Termo de Intimação Fiscal lavrado em 21/10/2014 (DOC. 14).

38) Por fim, frise-se, embora em relação aos tributos federais o sujeito passivo esteja obrigado a apresentar as informações digitais nos moldes dos ADE acima referidos, a Fiscalização buscou, no que se refere as informações fiscais, suprir a falta de apresentação dos arquivos ADE, utilizando os dados disponíveis no SEF, contudo, como demonstrado, o SEF apresentado pelo sujeito passivo não disponibilizou todas as informações previstas nos ADE. Desta forma, toda e qualquer análise da Fiscalização, no tocante a identificação das mercadorias vendidas por meio de equipamento emissor de cupom fiscal, dos estabelecimentos situados no Estado de Pernambuco, restou inviabilizada.

O agravamento da multa de ofício foi aplicado com base no artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, que assim prevê:

(...) § 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, **nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo**, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

E, gize-se, "não atender" não é "sinônimo de "mal atender".

O campo de aplicação do agravamento da penalidade não contempla a hipótese de prestação deficitária ou insuficiente de documentos e esclarecimentos por parte dos contribuintes, o que ocorreu na presente situação.

A falta de apresentação de determinado livro e/ou documentos da escrituração, o descumprimento de dada formalidade de registro/arquivo ou a não prestação de um determinado esclarecimento pontual, em um universo onde foram apresentados alguns documentos solicitados e determinadas respostas, **por si só**, não enseja o agravamento da multa de ofício.

A fiscalização, a bem da verdade, se valeu de várias respostas fornecidas ao longo do procedimento fiscal para reforçar sua tese e, mais ainda, apurou a receita omitida a partir dos dados dos estoques colhidos diretamente do contribuinte.

Não vislumbro, nessa situação fática, que a conduta da recorrente no sentido de não prestar todos os esclarecimentos de seu estoque na forma pela qual pretendeu o auditor fiscal responsável e o fato de existir vícios no formato dos arquivos digitais tenham gerado obstáculos ao levantamento do crédito tributário e instrução dos Autos de Infração.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, a propósito, vem afastando o agravamento da multa quando não há prejuízos ao trabalho fiscal, conforme atesta a decisão abaixo:

MULTA AGRAVADA ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO.

A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo

impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal. Na hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa. (Acórdão n. **9202-004.290**. Data de publicação: 17/08/2016)

Assim, entendo que o especial fazendário não deve prosperar.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, não conheço do recurso do contribuinte. Quanto ao recurso da Fazenda Nacional, embora o conheça, nego provimento ao mesmo.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire