



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10746.000158/2005-32
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.235 – 1ª Turma
Sessão de 04 de fevereiro de 2016
Matéria Multa de ofício. Agravamento.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASÍLIA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA AGRAVADA. LUCRO ARBITRADO.

Súmula CARF n° 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido e negado provimento por unanimidade de votos.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - *Presidente.*

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls.1.007/1.014) contra decisão não-unânime de Câmara, por Contrariedade à Lei, interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em 28/04/2009, com fundamento no art. 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - RICSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007.

A Recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 107-09.600, de 17/12/2008, proferido pela 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, o qual deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício de 225% (multa qualificada e agravada) para 150% (multa qualificada sem o agravamento).

O Acórdão recorrido, na parte que interessa ao caso concreto, está assim ementado (fls.954/955):

PENALIDADE QUALIFICADA - A conduta reiterada, consistente em informar à administração tributária receitas muito inferiores à informada ao fisco estadual, subsume-se, perfeitamente, à figura típica da sonegação, justificando a qualificação da multa de ofício de 75% para 150%.

PENALIDADE AGRAVADA - Não se justifica o agravamento da penalidade de 150% para 225% quando as negativas ou evasivas do contribuinte é que levaram ao arbitramento dos lucros que, embora não se configure como penalidade é consequência direta da falta de sujeição do contribuinte ao dever geral de colaboração.

A recorrente alega que a decisão recorrida afronta o art. 44, inciso I, parágrafo 2º da Lei 9.430/1996, e está em desacordo com decisão proferida pela 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 108-08.356, assim ementado, na parte que diz respeito ao arbitramento e a multa de ofício:

(...)

ARBITRAMENTO DO LUCRO -FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO - O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração dos resultados. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real, parte do lucro líquido do exercício, ajustando-o, fornecendo o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado, seu resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável.

(...)

MULTA DE OFÍCIO — Nos lançamentos decorrentes de auditoria, fiscal cabe a aplicação de multa de ofício. Havendo descumprimento de intimação fiscal, correto o agravamento do coeficiente aplicado, nos termos da letra 'a' do § 2º. do artigo 44 da Lei 9430/1996.

O entendimento no acórdão recorrido é que não justifica o agravamento da multa de ofício quando a falta de atendimento às intimações levou ao arbitramento dos lucros.

A Recorrente sustenta que o legislador instituiu como hipótese sancionatória a atitude do contribuinte que, devidamente intimado, deixar de prestar esclarecimentos ou apresentar os livros fiscais e contábeis. Não menciona em nenhum momento nos dispositivos do art. 44 da Lei 9.430/1996 a possibilidade de dispensa dessa multa (Art. 44, I, § 2º, I da Lei 9.430/96) caso o auditor fiscal consiga efetuar o lançamento fiscal por outros meios.

Argumenta ainda a Recorrente que: como inexistente norma que permita a dispensa da multa prevista no art.44, inc. I, § 2º da Lei 9.430/96, a posição adotada pela e. Câmara a quo também, incorre em conflito com o art.172 do CTN.

Finalmente a Recorrente requer seja dado provimento ao recurso especial para restabelecer o agravamento da multa no percentual de 50% da multa aplicada do art. 44, inciso II c/c § 2º, da Lei n. 9.430/96, hoje art. 44, inciso I c/c §§ 1º e 2º da mesma Lei.

Cientificado do Recurso Especial, interposto pela PFN, a empresa BRASÍLIA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, apresenta Contrarrazões alinhadas com os fundamentos do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O Recurso Especial, interposto pelo procurador da Fazenda Nacional, é tempestivo e reúne todos os pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Conforme relatado, o acórdão recorrido considerou que **não** se justifica o agravamento da penalidade de 150% (multa qualificada) para 225% (multa agravada) quando as negativas ou evasivas do contribuinte é que levaram ao arbitramento dos lucros que, embora não se configure o arbitramento como penalidade, é consequência direta da falta de sujeição do contribuinte ao dever geral de colaboração.

O voto condutor do acórdão recorrido adotou os seguintes fundamentos para o desagravamento da multa (fl.964 e 965):

O arbitramento dos lucros era a única alternativa que se apresentava à fiscalização, pois a fiscalizada e seus sócios, apesar de reiteradamente intimada, não apresentou contabilidade regular que permitisse ao fisco verificar o lucro efetivamente auferido que é a regra da tributação pelo imposto de renda e contribuição social. O arbitramento dos lucros, consoante expressa disposição legal citada nos Autos de Infração, se faz, preferencialmente, com base na receita bruta conhecida.

As declarações prestadas ao fisco estadual e confirmadas pelo contador da fiscalizada contem a receita bruta auferida. Saliente-se que a fiscalizada foi regularmente intimada de que a fiscalização tomaria referida receita como sendo a receita bruta conhecida, não tendo havido manifesto dos intimados, conforme detalhadamente exposto no Relatório da fiscalização e no Voto do Relator do julgamento do Acórdão recorrido.

Os demonstrativos constantes do Relatório Fiscal e dos Anexos integrantes dos Autos de Infração são claros, permitindo à autuada e ao responsabilizado o integral e perfeito conhecimento das acusações, do cálculo dos tributos e contribuições e das penalidades impostas.

A fiscalização empreendeu todas as tentativas ao seu alcance para intimar previamente os envolvidos. Todas foram frustradas, ou porque as pessoas não eram encontradas nos endereços informados à administração tributária, ou porque, quando intimados por procuradores que se apresentavam, não atendiam as intimações ou as atendiam de forma insatisfatória. O Relator do julgamento de Primeiro Grau, bem historiou esses eventos.

O fato de a fiscalização ter tomado como receita os valores declarados ao fisco estadual, ao invés da movimentação financeira a que teve acesso, não invalida os lançamentos, pois a utilização de informações bancárias foi subsidiária, no caso, pois a receita era conhecida e, desse modo, preferencial. A movimentação bancária analisada pelo fisco serviu como indício da ligação de terceiros com a fiscalizada, como demonstrado no Relatório Fiscal.

Só há uma ressalva a ser feita no tocante ao agravamento das penalidades **que incidiram sobre os tributos e contribuições decorrentes das diferenças**

entre os valores declarados à Receita Federal e aqueles informados à Receita Estadual. Dela cuidarei em tópico próprio.

(...)

Qualificação e Agravamento das Penalidades

Declarar à administração tributária Federal, por anos seguidos, receitas muito inferiores àquelas declaradas ao fisco estadual, não pode ser qualificado como mero erro em Declarações. Trata-se de conduta deliberada e reiterada, tendente a ocultar da administração tributária ocorrência do fato gerador dos tributos e contribuições, fato típico da sonegação.

Por isso, deve ser mantida a qualificação da penalidade em 150% (cento e cinquenta por cento) para os tributos e contribuições advindos das diferenças apuradas entre a receita declarada e a receita provada pelo fisco.

Já a agravação da penalidade para 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) não pode ser aceita nos casos em que a negativa do contribuinte em apresentar livros e documentos ou suas evasivas às intimações fiscais, levaram de forma inexorável ao arbitramento dos lucros.

O não cumprimento por inteiro do dever geral de colaboração para com a fiscalização em matéria tributária não pode ser tomado como passível de agravamento da penalidade, quando o fisco lança mão de ferramentas legais à sua disposição, exatamente para suprir a falta de colaboração do administrado, como é o caso das presunções legais. O arbitramento dos lucros é uma presunção legal de auferimento de renda tributável.

Mesmo nas contribuições que não decorrem do arbitramento dos lucros, o conhecimento por parte do fisco da receita efetiva deu-se independentemente das negativas do contribuinte, uma vez que o procedimento de obtenção de receitas declaradas ao fisco estadual é previsto em convênio firmado pelos órgãos e que serviu, exatamente para a tipificação da sonegação, punida com a multa qualificada de 150%.

Para melhor clarificar a matéria transcreve-se, a seguir, a legislação que rege a aplicação da multa de ofício, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre

o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)**

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a" pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Renumerado da alínea "b" com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c" com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(GRIFEI)

O entendimento da Recorrente é no sentido de que o não atendimento às intimações da fiscalização que levaram ao arbitramento da base tributável é motivo suficiente para o agravamento da penalidade de ofício.

A Recorrente sustenta que *o legislador instituiu como hipótese sancionatória a atitude do contribuinte que, devidamente intimado, deixar de prestar esclarecimentos ou apresentar os livros fiscais e contábeis. Não menciona em nenhum momento nos dispositivos do art. 44 da Lei 9.430/1996 a possibilidade de dispensa dessa multa (Art. 44, I, § 2º, I da Lei 9.430/96) caso o auditor fiscal consiga efetuar o lançamento fiscal por outros meios.*

Argumenta ainda a Recorrente que: *como inexistente norma que permita a dispensa da multa prevista no art.44, inc. I, § 2º da Lei 9.430/96, a posição adotada pela e. Câmara a quo também, incorre em conflito com o art.172 do CTN.*

Da redação do artigo transcrito, nota-se que a lei pretendeu restringir os casos para agravamento da penalidade elegendando as três hipóteses dispostas nos incisos "I", "II" e "III", do artigo 44, §2º, da Lei nº 9430/96.

Os autos não tratam das situações descritas nos incisos "II" e "III", compreendidos como rol taxativo de documentos que, se não entregues no prazo estipulado na intimação, autorizam o agravamento.

Quanto à prestação de esclarecimento prevista no inciso "I" do artigo transcrito, tem-se que o conhecimento do fato é pressuposto para que sobre ele sejam prestados esclarecimentos, o que não se confunde com a entrega de livros e documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento fiscal e sua falta suficiente ao arbitramento dos lucros.

Dos fatos apurados, descritos no voto condutor do acórdão recorrido, depreende-se que o auto de infração foi lavrado com base em informações declaradas ao Fisco Estadual divergentes da receita bruta declarada ao Fisco Federal, o que configurou a receita bruta conhecida para fins de arbitramento dos lucros e apuração do IRPJ e da CSLL. E que o

arbitramento dos lucros se deu em virtude de a fiscalizada e seus sócios, apesar de reiteradamente intimada, não apresentarem contabilidade regular que permitisse ao fisco determinar o lucro real.

O entendimento no acórdão recorrido é que não justifica o agravamento da multa de ofício quando a falta de atendimento às intimações em apresentar livros e documentos levou ao arbitramento dos lucros.

Conforme explicitado acima, infere-se do inciso I do § 2º do art.44 da Lei nº 9.430/96 que o agravamento da multa de ofício tem cabimento quando o sujeito passivo não atende, no prazo marcado, à intimação para **prestar esclarecimentos**; que, à obviedade, devem guardar relação com a matéria apurada pela fiscalização, em contraste com o pagamento a menor ou com a declaração, inexata ou inexistente, com ela incompatível.

No caso dos autos, a fiscalizada e seus sócios deixaram de apresentar os livros contábeis e fiscais, razão pela qual se deu o arbitramento dos lucros.

Dos dispositivos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 depreende-se que não se impõe penalidade para o fato de o contribuinte deixar de apresentar os livros fiscais e contábeis, pois o §2º do citado art.44 é exaustivo e não permite a interpretação extensiva pelo aplicador da lei, já que estabelece uma penalidade.

Com efeito, o termo "para prestar esclarecimentos" não tem o condão de abranger genericamente a intimação para a entrega de documento, a não ser àquele específico para o qual se tenha expressamente solicitado o devido esclarecimento.

Assim, não há previsão legal para o agravamento da penalidade nos casos de não apresentação de livros e documentos solicitados pela fiscalização como sugere a Recorrente.

Portanto, não há que se falar em contrariedade à lei ou dispensa de multa pelo autuante, como afirmado pela Recorrente, e sim aplicação expressa da lei.

No caso vertente, a fiscalização concluiu pela impossibilidade de se apurar o lucro real com base na escrita da recorrente, lançando mão do arbitramento do lucro, como modalidade alternativa de apuração. E, neste caso, entendendo como conhecida a receita bruta, com base em informações declaradas ao Fisco Estadual. A diferença a lançar (que interessa para o cálculo do agravamento) é determinada pela base de cálculo, assim obtida de ofício, em contraste com a base declarada pela recorrente.

Partilho do entendimento dos que laboram na tese de que, nos casos em que se adota o regime de tributação com base no lucro arbitrado, torna-se incabível o agravamento da multa de ofício de 75% para 112,5%, ou de 150% para 225% (que é o caso), quando o contribuinte não exhibe, à fiscalização, os livros comerciais e fiscais e que foi motivo para o arbitramento do lucro pela autoridade lançadora. (Precedente nos Acórdãos nº 101-94.147, em 19/03/2003 (DOU 03/06/2003), e nº 101-94.444, em 03/12/2003 (DOU 18/03/2004).

Sendo o caso dos presentes autos, resta afastado o agravamento da multa de ofício aplicada; reduzindo-a, portanto, de 225% para 150%, inclusive com supedâneo na Súmula CARF nº 96, *verbis*:

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Por todo o exposto, NEGOU provimento ao Recurso Especial do procurador da Fazenda Nacional.

Esse é o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator