



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

Processo nº 17883.000178/2005-88
Recurso nº 151.387 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.585 – 1ª Turma
Sessão de 18 de maio de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente PETROVIPE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Ementa: LUCRO ARBITRADO. SANÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro.

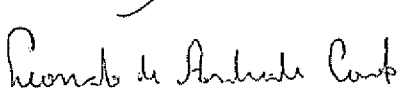
MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO.

Cabível o agravamento da multa de ofício, quando o não atendimento pelo sujeito passivo às intimações obstaculiza o trabalho fiscal, obrigando a autoridade lançadora a buscar, junto a terceiros, informações essenciais ao procedimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Susy Gomes Hoffmann (Relatora) e Valmir Sandri. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.


SUSY GOMES HOFFMANN - Vice Presidente e Relatora.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Redator Designado.

EDITADO EM: 08 NOV 2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, João Carlos de Lima Junior, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e Susy Gomes Hoffmann. Ausente, justificadamente o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte, com base em divergência jurisprudencial.

O auto de infração refere-se ao IRPJ do ano de 2000. Cobra-se o valor de R\$ 228.370,58, acrescido de multa de 112,5% e de encargos moratórios. Procedeu-se ao arbitramento do lucro, tendo em vista que o contribuinte foi intimado a apresentar os livros e documentos de sua escrituração, o que não foi cumprido. Diante disso, o arbitramento baseou-se em depósitos bancários, cujos extratos foram obtidos perante as instituições financeiras pela fiscalização. Os depósitos foram considerados receitas omitidas, pois o contribuinte não logrou comprovar a origem dos valores creditados em sua conta corrente.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 379/385 dos autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, às fls. 417/423, julgou parcialmente procedente o lançamento, para considerar devido o imposto, no valor de R\$ 112.985,85, acrescido da multa de 112,5% e encargos moratórios.

Eis a ementa do julgado:

Ementa: LANÇAMENTO NULIDADE.

Incorre a nulidade do lançamento se estão presentes os requisitos legais dispostos, especialmente, no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal- PAF).

Ementa: DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Tratando-se de lançamento por homologação, do qual se submete o imposto sobre a renda de pessoa jurídica, o prazo para a Fazenda Pública constituir o lançamento decai em 5 anos contados da data do fato gerador. A ausência de recolhimento do valor devido não altera a natureza do lançamento, visto que o objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte.

Ementa: ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS E COMERCIAIS.

Arbitra-se o lucro se os livros e documentos fiscais e comerciais não são apresentados.

MULTA AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO DAS INTIMAÇÕES.

O não atendimento das intimações para esclarecimentos implica agravamento da multa de ofício.

Desta forma, o contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 433/440). Primeiramente, reiterou sua alegação de nulidade do procedimento fiscal, sob o fundamento de que não recebeu as intimações que lhe foram endereçadas, não obstante ter-se afirmado, na decisão recorrida, que as intimações (fls. 03 e 310) foram remetidas para o endereço do domicílio fiscal do sócio-gerente do interessado.



Por outro lado, o contribuinte sustentou que o arbitramento somente se justifica em caso de impossibilidade de apuração do imposto de renda, o que não ocorre no caso, tendo em vista que “entregou regularmente suas Declarações de Imposto de Renda, com a devida apuração de lucro/prejuízo dos períodos enfocados”.

Quanto à multa agravada, aplicada pelo não atendimento das informações fiscais, alegou que não houve, de sua parte negativa em apresentar os documentos. Sucede que as intimações não chegaram ao seu conhecimento, de modo que não lhe poderia ser imputada culpa.

A antiga Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, às fls. 446/456, por unanimidade, negou provimento ao recurso do contribuinte. Considerou-se, quanto à alegação de nulidade, que não houve prejuízo ou cerceamento do direito de defesa do contribuinte. No que se refere à omissão de receita, ressaltou que a presunção legal de omissão de rendimentos, segundo previsto no artigo 42 da lei nº 9430/96, permite o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Ainda, que ausência de apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais impossibilita a apuração do lucro real, restando apenas a via do arbitramento do lucro tributável. Reputou-se aplicável a multa tendo em vista que se considerou caracterizado o descumprimento intencional das intimações por parte do contribuinte.

O contribuinte, então, interpôs o presente recurso especial (fls. 473/478), com base em divergência jurisprudencial.

Primeiramente, quanto à discutida nulidade do lançamento, repisou, o recorrente, que não recebeu nenhuma intimação e que, portanto, não houve recusa de sua parte no que tange à apresentação dos livros e documentos de modo a ensejar exigência pela via do arbitramento.

Expôs que o fato de lhe ter sido dada ciência da decisão emanada da Delegacia da Receita Federal de Julgamento por meio de Edital somente vem a corroborar a sua alegação de que as intimações iniciais não foram por ele recebidas.

Diante disso, partindo da premissa de que não houve recusa de sua parte, trouxe à tona o acórdão de nº 106-10716, da antiga Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que, em face da falta de caracterização da recusa nos autos, não cabe o arbitramento do lucro. Defendeu que, restando improficuas as primeiras intimações, deve-se proceder à intimação por meio de publicação de edital.

Por outro lado, alegou que, decorrendo o arbitramento pelo não atendimento das intimações, não poderia, simultaneamente, ser aplicada a multa agravada, por constituir-se em indevido *bis in idem*. Nesse sentido, julgou acórdão da antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Assim, o recorrente pleiteou a declaração de nulidade do lançamento. Subsidiariamente, a diminuição da penalidade ofício de 112,5% para 75%.

Nos termos do despacho de fls. 485/486 dos autos, negou-se seguimento ao recurso especial do contribuinte no que tange à caracterização ou não da recusa em cumprir as intimações, por tratar-se de matéria de fato, já resolvida no âmbito da decisão recorrida.



A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões às fls. 487/491 dos autos.

Argumentou que o entendimento exposto na decisão recorrida constitui-se em fiel cumprimento do artigo 44, §2º, da lei nº 9430/96 e do artigo 530, inciso III, do RIR/1999. Assim, defendeu que não configura *bis in idem* a aplicação simultânea do arbitramento e do agravamento da multa de ofício. Fundamentou sua tese no fato de que o arbitramento não configura penalidade.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheira SUSY GOMES HOFFMANN

O presente recurso é tempestivo.

Preenche, ademais, todos os requisitos de admissibilidade, tendo em vista que restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

Com efeito, o recorrente citou o acórdão nº 101-95.544 da antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em que se entendeu que *“a falta de apresentação de resposta pelo contribuinte às intimações e re-intimações fiscais, com a ausência de apresentação dos documentos solicitados, é causa de arbitramento do lucro, motivo pelo qual não pode dar causa, também, ao agravamento da multa de ofício”*.

O que se decide, aqui, é a respeito da possibilidade, ou não, de aplicação conjunta da multa agravada, prevista no artigo 44, §2º, da lei nº 9430/96, e do arbitramento do lucro para aferição do tributo devido, com base no artigo 530, inciso III, do RIR/1999.

É de se ter que a aplicação de ambos, tanto o arbitramento do lucro quanto o agravamento da multa, decorreu de uma só postura por parte do contribuinte, consistente na omissão em responder às intimações feitas pelo Fisco para a apresentação dos seus livros e documentos comerciais e fiscais e para prestar esclarecimentos acerca da origem de depósitos em contas bancárias.

Tal panorama revela, inquestionavelmente, violação da proibição de *bis in idem*, tendo em vista que, sobre um mesmo fato, recaíram duas penalidades.

Deve-se fazer uma ressalva: não se está a dizer que não cabe a aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso I, da lei nº 9430/96, no valor de 75% (artigo 957 do RIR/99). O que não se admite é a incidência do agravamento previsto no respectivo §2º, “a”, que eleva a multa para 112,5%, no caso de não atendimento de intimação, por parte do sujeito passivo, para prestar esclarecimentos.

O que conceitualmente se discute é se a forma de apuração do imposto, pela via do arbitramento, é por si uma sanção. Se o entendimento for no sentido de que este tipo de apuração é uma sanção, prevalecerá a tese do *bis in idem*.

Na minha opinião, a via do arbitramento, no caso artigo 530, III do RIR é uma sanção. Note-se que dentro da norma de incidência do imposto sobre a renda é certo que o imposto deve recair sobre a renda, que em linhas gerais, ocorre por meio da apuração do imposto sobre a renda pelo lucro real.

Quando não há possibilidade desta apuração ser feita por meio do lucro real, que é a regra geral, o fisco, nas estreitas hipóteses legais, poderá arbitrar o lucro.

Uma destas hipóteses, que é o caso destes autos, ocorre quando o "contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527."

Assim, nesta hipótese o arbitramento é uma forma de sanção pela não apresentação dos documentos fiscais que possibilitariam ao fisco verificar a regular apuração do imposto sobre a renda feita pelo contribuinte. Ao agir em desacordo com a regra da apresentação dos livros e documentos contábeis, o contribuinte se sujeita ao fisco arbitrar-lhe o lucro.

Ora, se a sua conduta de não apresentação dos livros já lhe acarretou uma tributação mais onerosa, pois a apuração pelo lucro arbitrado é notoriamente mais onerosa do que a apuração pelo lucro real, não poderia esta mesma conduta acarretar-lhe outra sanção, neste caso o agravamento da multa. Veja-se que o agravamento da multa também tem por base a conduta do contribuinte de não apresentação dos livros e documentos contábeis, de tal modo que é incontroverso que o mesmo fato, neste caso, originou duas sanções: uma interna à formação do tributo, pois intrínseca à base de cálculo e outra referente à multa propriamente dita, quando determina uma maior alíquota de multa.

Portanto, a meu ver, a aplicação da multa agravada neste caso, é uma ofensa ao princípio do *non bis in idem*, pois a mesma conduta que foi a base para a majoração do tributo em si, também é a base para a majoração da multa.

Veja, neste sentido, a lição do Prof. Israel Domingos Jorio (Professor de Direito Penal da FDV e da Escola Superior do Ministério Público do Espírito Santo) no artigo Princípio do "non bis in idem": uma releitura à luz do direito penal constitucionalizado

O Princípio do Non Bis In Idem, embora não esteja expressamente previsto constitucionalmente, tem sua presença garantida no sistema jurídico-penal de um Estado Democrático de Direito. Certamente se avolumou com o incremento do respeito à dignidade da pessoa humana e com a consolidação de um Direito Penal que se ocupa precipuamente do fato delituoso, ao invés de concentrar-se na obstinada perseguição, rotulação e segregação do indivíduo ao qual se após o rótulo de criminoso. É a prevalência do "Direito Penal do fato" sobre o "Direito Penal do autor".

O princípio em comento estabelece, em primeiro plano, que ninguém poderá ser punido mais de uma vez por uma mesma infração penal. Mas não é só. A partir de uma compreensão mais ampla deste princípio, desenvolveu-se o gradativo aumento da sua importância. Hodiernamente, uma das suas mais relevantes funções é a de balizar a operação de dosimetria (cálculo) da pena, realizada pelo magistrado.

Temos que observar que se consolidou o entendimento de que uma mesma circunstância não deverá ser valorada em mais de um momento ou em mais de uma das fases que compõem o sistema trifásico estabelecido pelo art. 68 do Código Penal.

É certo que, já há muito tempo, não se admite, por exemplo, o reconhecimento de uma circunstância agravante que funcione como elemento constitutivo, como qualificadora ou como majorante (causa de aumento) do delito. Não é aceitável, neste sentido, o reconhecimento da agravante "com emprego de fogo" para o crime de incêndio (art. 250, CP);

ou "contra mulher grávida" (art. 61, II, "h", CP) para o aumento da pena do crime de aborto (eis que a gravidez é pressuposto lógico para a própria possibilidade da interrupção da vida intra-uterina). Do mesmo modo, não se tolera que o homicídio qualificado pelo "motivo fútil" (art. 121, § 2º, II) sofra a agravação genérica do art. 61, II, "a", do CP; ou que o crime contra a liberdade sexual praticado contra descendente, que já sofre majoração da pena por força do art. 226, II, seja, pelo mesmo fato, genericamente agravado (art. 61, II, "e", do CP).

O incremento do prestígio do princípio, no entanto, não parou por aí. Indo muito além das situações (até mesmo óbvias) que expusemos, notamos que se formaram posicionamentos rijos a respeito de diversas hipóteses até então consideradas dúbias.

Hoje, uma condenação penal transitada em julgado que se presta à caracterização da reincidência, não pode funcionar, na fase da fixação da pena-base, como mau antecedente (Súmula 241, STJ).

Sustenta-se, também, o entendimento de que se o juiz se amparou em uma valoração negativa dos motivos do crime para fixar a pena-base em quantidade mais elevada (atendendo ao que determina o art. 59 do CP), o posterior reconhecimento da agravante "motivo torpe" (art. 61, II, "a", do Código Penal), no segundo estágio do sistema trifásico, ficaria inviabilizado. Pois, caso contrário, ao ser reconhecida a agravante da torpeza do motivo, um mesmo fator – a motivação do crime – estará sendo valorado mais de uma vez, em dois momentos distintos da operação de dosimetria da pena. O mesmo elemento – o motivo reprovável – seria usado como fundamento para a fixação da pena-base mais elevada e para o aumento da pena, na segunda fase, em aproximadamente 1/6 do valor inicialmente fixado (valor fracionário recomendável¹⁰¹ para o caso das atenuantes e agravantes). Trata-se de posição que, apesar de aparentar extremismo, não deixa de fazer sentido.

Feitas as adequações necessários do Direito Penal ao Direito Tributário, pelas razões expostas concluo que o ordenamento jurídico vigente não permite que uma mesma conduta seja a base de uma condenação e ao mesmo tempo do agravamento desta condenação.

Assim, entendo que não se deve admitir o agravamento da multa, por falta de atendimento às intimações feitas pelo fisco, quando este fato (o não atendimento às intimações fiscais) já determinou uma base de cálculo mais onerosa ao contribuinte, no caso o arbitramento do lucro para a apuração do tributo devido.

Para corroborar o presente entendimento, tenham-se por presente os seguintes julgados:

1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-08.139 em 06.07.2005

IRPJ E OUTROS - EX.: 1999

IRPJ E OUTROS - MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA - ANO-CALENDÁRIO DE 1998 - A falta de contabilização de

movimentação bancária justifica o **arbitramento** do **lucro**. Entretanto é incompreensível o lançamento fiscal que não considera como receita omitida a referida movimentação. Se esse modo de proceder do fisco deve-se ao fato de ter a pessoa jurídica contabilizado a movimentação bancária em conta de mútuos celebrados com seu procurador e se o próprio fisco diz que os mútuos concedidos tiveram como contrapartida a conta caixa - hipótese em que as disponibilidades conhecidas suportavam os lançamentos contábeis - o **arbitramento** torna-se frágil e com nítido caráter de punição.

IRPJ E OUTROS - ARBITRAMENTO - FALTA DE LIVROS AUXILIARES - ANOS CALENDÁRIO DE 1999 A 2001 - A não apresentação de livros auxiliares não justifica o **arbitramento** dos lucros se o fisco não mostra que a falta torna impossível a verificação do **lucro** real declarado.

IRPJ E OUTROS - ARBITRAMENTO - ANOS-CALENDÁRIO DE 2002 E 2003 - A falta de apresentação da escrituração contábil impossibilita a conferência do **lucro** real declarado, justificando o **arbitramento** dos lucros. É inócua a tentativa da autuada de, na fase litigiosa, apresentar a sua contabilidade, face à inexistência de lançamento condicional.

ARBITRAMENTO - MULTA AGRAVADA - A não apresentação da escrituração contábil é que motivou o **arbitramento** dos lucros, não se justificando, por isso, o agravamento da penalidade. Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e AFASTAR a exigência dos anos-calendário de 1999 a 2001 e por maioria de votos, reduzir a multa de ofício a 75%, vencidos os Conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima e Nilton Pêss. Marcos Vinicius Neder de Lima - Presidente

Publicado no DOU em: 20.03.2006

Relator: Luiz Martins Valero

1º Conselho de Contribuintes / 5a. Câmara / ACÓRDÃO 105-16.277 em 28.02.2007

IRPJ - EXS.: 2000 e 2001

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIOS 2000 E 2001 - ARBITRAMENTO DO LUCRO - Será arbitrado o **lucro** da pessoa jurídica quando esta deixar de apresentar ao Fisco os Livros Contábeis e Fiscais necessários à apuração do imposto com base no **lucro** real ou presumido, devendo ser abatido deste o valor do imposto devidamente declarado.

MULTA QUALIFICADA - APLICABILIDADE E PERCENTUAL - Caracterizado o evidente intuito de fraude, pela prática reiterada de omitir receitas através da falta de contabilização da movimentação bancária, é aplicável a multa de ofício qualificada no percentual legalmente definido de 150%.

MULTA AGRAVADA - RECUSA NA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS - ARBITRAMENTO DO LUCRO - IMPOSSIBILIDADE DE SUA CUMULAÇÃO - Se a causa que levou a autoridade fiscal ao **arbitramento** foi justamente a recusa do contribuinte em apresentar seus livros e documentos, uma das hipóteses legais do **arbitramento**, não é cabível a imposição do agravamento da penalidade de que trata o art. 959 do RIR/99.



*Recurso parcialmente provido.
Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas e,
no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao
recurso, para reduzir a multa aplicada de 225% para 150%, nos
termos do relatório e voto que passam a integrar o presente
julgado. Vencidos os Conselheiros Luís Alberto Bacelar Vidal
(Relator), Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva (Suplente
Convocada) e Wilson Fernandes Guimarães. Designado para
redigir o voto vencedor o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt.
JOSÉ CLÓVIS ALVES - PRESIDENTE.*

Publicado no DOU em: 10.04.2008

*Relator: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT - REDATOR
DESIGNADO*

Destarte, outro não pode ser o deslinde do caso, senão o de se repelir a majoração da multa em questão, pois que já perpetrada apuração do imposto com base no arbitramento do lucro do contribuinte.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso do contribuinte, a fim de que se afaste o agravamento da multa prevista no artigo 44, inciso I, §2º, "a", da lei nº 6430/96; e artigo 959, inciso I, do RIR/99.


SUSY GOMES HOFEMANN - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Divirjo da ilustre Relatora no que se refere à imputação da multa agravada no presente caso.

Em primeiro lugar, registre-se que a apuração da exigência através de arbitramento do lucro foi entendida como correta neste julgamento. Minha divergência volta-se contra o entendimento da Relatora no sentido de que o arbitramento seria uma sanção e, sob essa ótica, a imputação da multa agravada representaria onerosidade excessiva ao sujeito passivo.

A meu ver, a apuração do resultado da pessoa jurídica pelo lucro arbitrado é uma sistemática como outra qualquer. A diferença consiste no fato da norma definir tal procedimento como um recurso da Fiscalização, na impossibilidade de apuração por outros meios.

Esse entendimento está consolidado neste Colegiado, conforme exemplo abaixo transcrito (Acórdão CSRF/01-0.123/81):

O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro.

Nessas condições, desvincula-se a da apuração por arbitramento a imputação da multa agravada pelo não atendimento às intimações.

Ainda assim, deve ser ressaltado que o fato das intimações não terem sido atendidas não é suficiente, por si só, para justificar o agravamento da multa. A jurisprudência desta Corte administrativa entende que se o não atendimento foi irrelevante para a apuração do fato tributável ou, em outras palavras, não gerou qualquer prejuízo ao Fisco, a multa revela-se inaplicável.

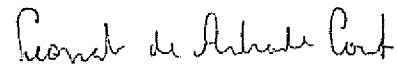
Como exemplo hipotético, numa situação de arbitramento do lucro, apesar de caracterizada alguma das hipóteses a justificar tal prática, a autoridade lançadora obteve a base tributável nos valores informados na Declaração de Informações Econômicas Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Nesse caso, a omissão no atendimento foi suprida por informações já disponibilizadas nos sistemas da RFB. Não houve impacto no procedimento fiscal.

No presente caso, a situação não é a mesma. A falta de atendimento às intimações obrigou o Fisco a buscar junto a terceiros informações essenciais ao procedimento. Daí a formalização da Requisição De Informações Sobre Movimentação Financeira (RMF) junto à diversas instituições bancárias, com vistas à obtenção de dados financeiros da fiscalizada.



Houve, portanto, um obstáculo ao trabalho fiscal gerado pela omissão do sujeito passivo. Cabível assim, o agravamento da multa nos moldes aplicados pela Fiscalização.

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso do sujeito passivo.



LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Redator designado