



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

**Processo n°** 19515.002632/2009-82  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.997 – 1ª Turma  
**Sessão de** 07 de agosto de 2017  
**Matéria** MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MONTES AUREOS CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS LTDA

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

A norma tributária que prevê o agravamento da multa de ofício tem natureza material e objetiva, sendo acionada pelo descumprimento do prazo estipulado na intimação ou pelo não atendimento, ainda que parcial, da exigência de prestar esclarecimentos, apresentar arquivos ou sistemas ou apresentar documentação comprobatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento para restabelecer o agravamento da multa de ofício ao percentual de 112,5%, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 882/893) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-001.121 (e-fls. 867/874), pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 12/06/2013, no qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário para desagrar a multa de ofício.

### **Resumo Processual**

A autuação fiscal (e-fls. 367/410), relativa aos anos-calendário de 2004 e 2005, trata unicamente de glosa de despesas deduzidas na apuração do lucro real. O lançamento de IRPJ se deu a partir do lucro real trimestral. A multa de ofício foi qualificada (150%) em relação às despesas glosadas em razão da apresentação de documentação inidônea e foi agravada (112,5%) em relação às despesas para as quais não foi apresentada comprovação.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 422/429), que foi julgada improcedente no julgamento de primeira instância (e-fls. 817/837).

A contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 844/851).

A turma ordinária do CARF deu parcial provimento ao recurso voluntário para desagrar a multa de ofício (112,5%), reduzindo-a ao patamar de 75% (e-fls. 867/874), mantendo as demais exigências.

Foi interposto recurso especial pela Fazenda Nacional (e-fls. 882/893), admitido em despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 895/898).

A contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 909/910).

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal e a fase contenciosa.

### **Da Autuação Fiscal.**

O Termo de Constatação Fiscal - TCF (e-fl. 349/366) informa, em síntese:

- A fiscalização foi iniciada em razão de solicitação do Ministério Público Federal, no escopo de procedimento para investigar indícios de utilização de notas fiscais inidôneas pela contribuinte;

- Por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal, foi solicitada ao contribuinte a documentação comprobatória dos lançamentos que compunham a parte de suas DIPJ de 2004 e 2005 relativa a custos e despesas, bem como as correspondentes folhas do Livro Razão;

- A empresa apresentou as folhas do Livro Razão. Apresentou, ainda, declaração admitindo ter informado erroneamente os valores da linha 29 na linha 28 no primeiro e segundo trimestres de 2005, comprometendo-se a efetuar esta regularização. O razão de 2005 só possuía totalizações mensais dos valores pagos a prestadores de serviços, motivo pelo qual a contribuinte forneceu planilhas de desmembramento de tais valores;

- Foram solicitadas algumas notas fiscais correspondentes aos valores lançados no razão, selecionadas por amostragem. A empresa apresentou apenas onze notas que totalizaram R\$ 113.916,55 de um montante de quase dezessete milhões de reais lançados como despesa com prestadores de serviço nas declarações de 2004 e 2005. Também entregou documento alegando que todas as demais foram extraviadas da sua sede;

- Durante análise da contabilização das despesa no livro Razão, foram encontradas notas com a mesma numeração, embora apresentando valores e/ou datas distintos (relaciona as notas);

- Também foi constatado que algumas empresas emitiram notas sequenciais para a contribuinte (relaciona as notas);

- Também ficou constatado que algumas notas foram emitidas por empresas inexistentes ou com atividade incompatível com o produto vendido;

- A documentação comprobatória das despesas declaradas em DIPJ pela construtora Montes Áureos foi considerada insuficiente, de forma que essas despesas foram consideradas inexistentes. Portanto, foram lavrados Autos de Infração para exigir IRPJ e CSLL, respeitando o regime de apuração declarado pela empresa.

A glosa das despesas para as quais não foi apresentada documentação comprobatória teve a multa de ofício agravada, com a seguinte fundamentação (e-fls. 352):

*16. A não apresentação da documentação comprobatória das despesas declaradas pela empresa, conforme Termos de Intimação e Reintimação Fiscal em anexo, ensejou agravamento da multa de ofício, passando de 75% para 112,5% (art. 44, §2º, da Lei nº 9.430/96), para a infração "Glosa de custos".*

A glosa das despesas para as quais foi apresentada documentação comprobatória inidônea teve a multa de ofício qualificada, com a seguinte fundamentação (e-fls. 353):

*17. Quanto à infração "Comprovação Inidônea", para a qual coube multa qualificada de 150% (art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96), cabe esclarecer que os originais das Notas Fiscais inidôneas encontradas durante a fiscalização não foram apreendidos pelo fato de, ou a empresa não tê-las apresentado, ou das mesmas já terem sido objeto de emissão de Termo de Apreensão e Guarda de Documentos pela auditora Aline Laginestra C. da Silva (matrícula 1259042), em 19/04/2007 (conforme Procedimento Investigatório Criminal n.º 1.34.001.004621/2007-01).*

#### **Da Fase Contenciosa.**

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 422/429), que foi julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ/São Paulo I, nos termos do Acórdão nº 16-39.080 (e-fls. 817/837), conforme ementa a seguir.

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

*Data do fato gerador: 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004, 31/12/2004*

*DESPESAS E CUSTOS INCOMPROVADOS.*

*Mantém-se a glosa de custos e despesas não comprovados por documentos hábeis e idôneos.*

*Assinto: Processo Administrativo Fiscal*

*Data do fato gerador: 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004, 31/12/2004*

*FATOS E ATOS. REGISTRO CONTÁBIL. ÔNUS DA PROVA.*

*E do contribuinte o ônus de provar, com documentos hábeis e idôneos, os fatos e atos registrados em sua contabilidade.*

*LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.*

*O decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também se aplica a este outro lançamento naquilo em que for cabível.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Data do fato gerador: 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004, 31/12/2004*

*INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE. NATUREZA OBJETIVA.*

*Em regra, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

A Contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 844/851).

A decisão de segunda instância (e-fls. 867/874) deu parcial provimento ao recurso voluntário para desagrar a multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%, conforme a seguinte ementa:

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

*Data do fato gerador: 30/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004, 31/12/2004*

*DESPESAS E CUSTOS INCOMPROVADOS. ÔNUS DA PROVA.*

*Deve ser mantida a glosa de custos e despesas não comprovados por documentos hábeis e idôneos. Ônus este do Contribuinte.*

*LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.*

*O decidido quanto à infração principal também se aplica à sua decorrência.*

*MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA PARA 112,5%. APRESENTAÇÃO DE EXTRATOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. DEPOSITADOS EM CONTA BANCÁRIA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO DE FORMA SATISFATÓRIA. HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE.*

*Inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do atendimento parcial das intimações.*

Foi interposto recurso especial pela Fazenda Nacional (e-fls. 882/893), em que esta apresentou alegada divergência jurisprudencial quanto ao agravamento da multa de ofício. Para tanto, foram apresentados como paradigmas da divergência os Acórdãos nº 9101-001-456 e nº 104-21.835, cujas ementas estão a seguir transcritas, naquilo que interessa ao feito:

Acórdão nº 9101-001-456:

*Assunto: Multa agravada.*

*O agravamento da multa não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização, bastando que se configure algumas das situações objetivamente descritas no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.*

Acórdão nº 104-21.835:

*MULTA AGRAVADA - APLICABILIDADE - Aplicar-se-á a multa agravada, em um percentual de 112,5% (no caso de multa de ofício) e 225% (no caso de multa qualificada), sempre que o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação do Fisco para prestar esclarecimentos.*

O Despacho de Exame de Admissibilidade (e-fls. 895/898) deu seguimento ao recurso.

A contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 909/910), em que não questiona a admissão do recurso especial e requer a reforma do acórdão recorrido em razão de os fatos imputados como infração terem sido causados por erros de escrituração e declaração.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Em relação à admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 895/898, com fulcro no art. 50, §1º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, que questiona a exoneração do agravamento da multa de ofício, realizado com fundamento no art. 44, §2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Passo ao exame do mérito.

A questão trazida a esse Colegiado diz respeito à melhor interpretação a ser adotada, no caso concreto, do disposto no §2º do artigo 44 da Lei nº 9.420, de 1996, que tem a seguinte redação:

*§ 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 2007)*

A fiscalização adotou como fundamentação para o agravamento da multa de ofício o fato de a contribuinte ter deixado de apresentar as notas fiscais comprobatórias das despesas deduzidas, apesar de ter sido intimada e reintimada para isso, conforme já relatado.

A decisão recorrida afastou o agravamento da multa, com o seguinte fundamento (e-fl. 873):

*Não me parece justa a majoração da multa para 112.50%, simplesmente por não ter o contribuinte apresentado à documentação comprobatória das despesas declaradas.*

*A fiscalização, quando agrava a multa de 75% para 112.50%, deve provar o embaraço a fiscalização, o que não se vislumbra nos autos, já que basta uma análise do Termo de Verificação Fiscal que se constata que a empresa apresentou uma série de documentos contábeis, prestou esclarecimentos, não se esquivou das intimações e de cumprir os prazos, com se pode observar nos trechos seguintes do termo, "in verbis":*

*"3. A empresa apresentou as folhas do Livro Razão. Apresentou, ainda, declaração admitindo ter informado erroneamente os valores da linha 29 na linha 28 no primeiro e segundo trimestres de 2005. e comprometendo-se a efetuar esta regularização. O razão de 2005 só possuía totalizações mensais dos valores pagos a prestadores de serviços, razão pela qual o contribuinte forneceu planilhas de desmembramento de tais valores, assinadas pelo seu contador. José Adelino Turbiani.e pelo sócio José de Oliveira Brito.*

*4. Foram solicitadas, então, por amostragem, as Notas Fiscais correspondentes aos valores lançados no razão. A empresa apresentou apenas 11 (onze) Notas que totalizaram R\$ 113.916.55 de um montante de quase dezessete milhões de reais lançados como despesa com prestadores de serviço nas declarações de 2004 e 2005. Entregou documento alegando que todas as demais foram extraviadas da sua sede."*

*Sabemos que o contribuinte deve escriturar todas as suas operações observando as leis comerciais e as leis fiscais e que o ônus de provar a realização de despesas é dele, já que a dedução de custos e despesas é em seu benefício. Porém para esta não apresentação já existe a multa regulamentar é de 75% que é a que deve prevalecer em caso que tais.*

*Não restando configurada a evidência da situação de embarço prevista na legislação, deve a multa regulamentar de 75% prevalecer.*

Observa-se que a decisão recorrida entendeu que a contribuinte, embora não tenha apresentado a documentação requerida, não causou embarço à fiscalização, pelo que afastou a incidência do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Todavia, verifico que o conteúdo dado ao referido dispositivo legal implica uma interpretação restritiva incabível na espécie.

A interpretação dada na decisão *a quo* faz com que o atendimento de algum item de uma intimação contendo vários itens tenha o mesmo tratamento do atendimento de todos os itens. Ou seja, segundo essa interpretação, a intimação referida na lei seria a correspondência enviada ao contribuinte e o seu atendimento seria uma outra correspondência em resposta.

Entendo que não é esse o conteúdo adequado da norma em tela. Por se tratar de norma impositiva de sanção, esta tem natureza material. Nesse âmbito, a intimação lá referida não é o documento (forma), mas sim a prestação exigida ao contribuinte (matéria). Destarte, o atendimento referido na norma não é satisfeito com a entrega de uma correspondência intitulada "resposta", há que ser realizada a prestação exigida. Se um dos itens do texto da intimação não foi contemplado, há o descumprimento de uma exigência, o que dá ensejo ao agravamento da multa de ofício, salvo situações excepcionais, o que não foi trazido aos autos.

A norma tributária em tela apresenta requisitos de ordem objetiva: cabe a penalidade pelo não atendimento pelo sujeito passivo no prazo marcado para prestar esclarecimentos, apresentar arquivos ou sistemas ou apresentar documentação comprobatória. De acordo com os presentes autos a contribuinte deixou de apresentar as notas fiscais requeridas, forçando a fiscalização a realizar um considerável esforço adicional de auditoria, inclusive realizando diligências nas empresas que a contribuinte apontou, na sua escrituração, como sendo as emissoras das notas fiscais faltantes.

Ademais, vale registrar que no caso em debate a contribuinte afirmou que as notas fiscais faltantes teriam sido extraviadas da sede da empresa (e-fls. 129), enquanto a fiscalização (Termo de Constatação de e-fls. 349/366), após as referidas diligências e apurações, verificou que as empresas que as teriam emitido, segundo escriturado pela contribuinte, não existiam, não forneciam o produto descrito nas notas fiscais ou não teriam emitido essas notas (notas sequenciadas, notas diferentes com numeração replicada). Incontestável, portanto, a aplicação da penalidade.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento ao recurso especial** da PGFN, para restabelecer o agravamento da multa de ofício ao percentual de 112,5%.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Processo nº 19515.002632/2009-82  
Acórdão n.º **9101-002.997**

**CSRF-T1**  
Fl. 955

---