



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.000541/2010-40
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.102 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de janeiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RESORT MIRAMAR BRASIL LTDA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E LIVROS. ARBITRAMENTO. NÃO CABIMENTO DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. 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.

FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTO. CARACTERIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS OU RENDIMENTOS. NÃO CABIMENTO DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 133.

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela PGFN, em face do acórdão nº 1101-000.828, proferido em 07/11/2012, cuja ementa e resultado estão abaixo transcritos, parcialmente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007.

[...]

MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO. Não se justifica a aplicação da multa agravada quando o contribuinte apresentou resposta às intimações da fiscalização, conquanto tenha apresentado esclarecimentos insuficientes.

[...]

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, em: 1) relativamente às exigências de IRPJ e CSLL, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e José Ricardo da Silva, que davam provimento ao recurso; 2) relativamente às exigências de Contribuição ao PIS e COFINS, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; e 3) relativamente ao agravamento da penalidade, por maioria de votos DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencida a Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, acompanhada pelo Presidente Valmar Fonseca de Menezes, designando-se para redigir o voto vencedor o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior. Fará declaração de voto o Conselheiro José Ricardo da Silva.

No recurso especial, a PGFN alegou que as respostas às intimações devem abranger todas as solicitações e serem realizadas no prazo estipulado, sob pena de aplicação da multa agravada em 50%. Indicou os paradigmas nº 104-21.835 e 104-22.117.

O despacho de admissibilidade de e-fls. 1114/1118 deu seguimento ao recurso especial.

Cientificado, o interessado apresentou contrarrazões alegando que as situações fáticas analisadas nos paradigmas são distintas, pois alega que não houve apresentação de documentos, ao passo que nos presentes autos, houve apresentação incompleta das respostas às intimações. Alega, ainda, a boa-fé pois em momento algum procurou burlar a fiscalização.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Da admissibilidade do recurso especial

Os autos foram encaminhados à PGFN em 12/11/2013, tendo os autos retornado em 03/12/2013, antes da configuração da ciência ficta, sendo o recurso, portanto, tempestivo nos termos do §4º do artigo 218 do CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

O interessado foi cientificado do despacho de admissibilidade em 04/12/2015 e apresentou, tempestivamente, as contrarrazões em 18/12/2015.

Concernente aos pressupostos relativos à comprovação das divergências, a recorrente apresentou os paradigmas nº 104-21.835 e 104-22.117, sendo que não consta no sítio do CARF informação sobre reforma de ambos.

O acórdão recorrido, em seu voto vencedor, considerou que o contribuinte não agira com intuito de fraude e que a apresentação incompleta de esclarecimentos afasta o agravamento da multa, nos termos do excerto abaixo:

“Voto Vencedor

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR Redator designado.

Como é sabido, na aplicação da norma penal, deve o fato presumível encaixar-se rigorosamente dentro do tipo descrito na lei. Neste caso, o contribuinte não agiu com o intuito de fraude tanto é que não buscou esconder das autoridades fiscais os procedimentos que foram adotados, afastando assim, a aplicação da multa agravada.

O fato típico deve encaixar-se por completo na hipótese da norma penal, sob o risco de a aplicação pairar no instável plano da presunção.

Não se permite alargar os pressupostos fáticos da pena cominada no §2º, do artigo 44, da Lei 9.430/96, de forma que a apresentação incompleta dos documentos exigidos na intimação não é suficiente para a determinação do agravamento da multa. A legislação faz referência ao atendimento da intimação, não podendo ser cominada pena ao

contribuinte, conquanto tenha reconhecidamente apresentado esclarecimentos insuficientes.

Diante o exposto, voto pelo provimento do Recurso Voluntário nessa parte, para manter a multa em 75% (setenta e cinco por cento).”

Destacam-se, ainda, as considerações do voto vencido:

“E, subsistindo esta parcela da exigência, cumpre ainda apreciar os questionamentos da interessada dirigidos ao agravamento da multa de ofício ao percentual de 112,5%. Asseverou a Fiscalização que a contribuinte tardou a atender intimações, mesmo concedendo-se as prorrogações solicitadas, e consta, à fl. 80, Termo de Reintimação Fiscal neste sentido. De outro lado, a contribuinte apenas afirmou a inexistência de *fraude, conluio, dolo ou a máfé*, e argüiu o caráter confiscatório da penalidade.

O percentual aplicado não depende das circunstâncias alegadas, e não envolve *juízo discricionário da fiscalização*, mas sim decorre, objetivamente, do que previsto na Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007

[...]

Aliás, o não atendimento a intimações é expressamente reconhecido como hipótese de agravamento da penalidade em uma das ementas transcritas pela contribuinte em seu recurso voluntário:

[...]

Impróprias, assim, as referências à necessidade de *comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio*, bem como à impropriedade do agravamento *nos casos em que a fiscalização já dispõe das informações da CPMF e pode obter os extratos por RMF sem a participação do contribuinte*. Veja-se que as intimações que deixaram de ser atendidas no prazo diziam respeito à prestação de esclarecimentos acerca da escrituração contábil da contribuinte, e não à apresentação de extratos bancários.”

Constata-se, assim, que a ausência de fraude e a apresentação parcial dos esclarecimentos afastaram a aplicação do agravamento da multa de ofício.

Por sua vez, o primeiro paradigma 104-21.835 possuiu a seguinte ementa, parcialmente transcrita abaixo, utilizada como forma de demonstração:

“[...]

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.

[...]

No voto restou consignado que:

“Quanto à aplicação da Multa Agravada, às quais cumulam com as já citadas somando percentuais de 112,5% (no caso da Multa de Ofício) e no percentual de 225% (no tópico da Multa Qualificada), entendo que a mesma também é aplicável ao presente caso, haja

vista que o contribuinte não atendeu, no prazo marcado, as intimações para prestar esclarecimentos.

Verifica-se que apenas o não atendimento no prazo marcado foi suficiente para caracterizar o agravamento, situação que ocorreu nos presentes autos, conforme depreende-se do voto vencido.

O segundo paradigma nº 104-22.117 possuiu a seguinte ementa, parcialmente transcrita, utilizada para comprovar a divergência:

“[...]”

MULTA DE OFICIO - AGRAVAMENTO - NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO
- A falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, desde que a irregularidade apurada seja decorrente de matéria questionada na referida intimação, nos termos do artigo 44, parágrafo 2º, da Lei nº9.430, de 1996.

No voto restou consignado que:

“A multa de ofício agravada para 112,50% está em conformidade com o determinado pelo artigo 44, parágrafo 2º, da Lei nº 9.430/96, que a autoriza nas hipóteses em que o contribuinte não atender à intimação para prestar esclarecimentos. Ou seja, intimado o contribuinte, deve ele se manifestar; não cabe, simplesmente, quedar-se silente, omisso. Nos presentes autos, a Recorrente foi intimada várias vezes, mas em nenhuma delas, respondeu, conforme muito bem observado pela autoridade julgadora de primeira instância (fls. 223):

[...]”

É exatamente esse o comportamento — de omissão — que autoriza o agravamento da penalidade.”

Verifica-se que as teses dos paradigmas são genéricas e mais abrangentes que a tese do acórdão recorrido, aplicando o agravamento simplesmente pelo não atendimento às intimações da fiscalização no prazo marcado, em consonância com o voto vencido, e divergindo do voto vencedor que afastava a aplicação na ausência de fraude e se houvesse atendimento parcial dos esclarecimentos, ainda que fora do prazo marcado.

Destarte, entendo comprovada a divergência jurisprudencial, uma vez que as teses dos paradigmas, se aplicadas à situação do acórdão recorrido, conduziriam à manutenção do agravamento da multa de ofício.

Do mérito

A lide refere-se à interpretação do inciso I do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, matriz legal do inciso I do artigo 959 do RIR/99, fundamento da autuação, abaixo transcritos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

[...]

§ 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 pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Decreto nº 3.000/99:

Art. 959. As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 70, I):

I - prestar esclarecimentos;

O tipo legal possui como núcleos o não atendimento no prazo marcado e a intimação para prestar esclarecimentos. Já no CARF, temos duas Súmulas que tratam do agravamento da multa: Súmula CARF nº 96 e Súmula CARF nº 133, abaixo transcritas:

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.

Súmula CARF nº 133

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Pesquisando os acórdãos que serviram como precedentes da Súmula CARF nº 96, tomamos o Acórdão nº 9101-001.468, cuja ementa foi a seguinte:

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APRESENTAÇÃO PARCIAL DA DOCUMENTAÇÃO SOLICITADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVRO DIÁRIO E RAZÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE.

Inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação fiscal para apresentação dos livros contábeis e documentação fiscal, já que estas omissões têm consequências específicas previstas na legislação de regência, que no caso foi o arbitramento do lucro em razão da falta da apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

O exceto do voto trouxe a seguinte conclusão:

“Assim, inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação fiscal para apresentação dos livros contábeis e documentação fiscal, já que estas omissões têm consequências específicas previstas na legislação de regência, que no caso foi o arbitramento do lucro em razão da falta da apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. Correta a decisão recorrida, não merecendo nenhum reparo nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais.”

Outro precedente desta súmula foi o de nº 9101-000.766, cujo excerto dispôs:

“O não atendimento a intimação para apresentação de livros e documentos constitui hipótese legal de arbitramento dos lucros, não ensejando, por si só, o agravamento da penalidade. Eventualmente, se além de não apresentar livros e documentos, o contribuinte também deixar de atender intimação para prestar esclarecimentos, pode ser cabível o agravamento da multa. São hipóteses distintas, acarretando consequências jurídicas distintas, e que podem vir cumuladas.”

Para a Súmula CARF nº 133, ao analisar os precedentes, verifica-se que os mesmos caminham no mesmo sentido da Súmula CARF nº 96, como se observa pelos Acórdãos nº 9101-002.992, 9101-003.147 e 9202-007.445, cujos excertos transcrevo abaixo:

Ac. 9101-002.992:

“Trata-se de situação em que entendo não ser aplicado o agravamento. A apuração do fato indiciado da presunção legal deu ensejo à infração tributária, e não pode ser considerado um *plus* na conduta da contribuinte apto a fundamentar o agravamento da multa.

A fiscalização está obrigada a dar oportunidade ao contribuinte a esclarecer a origem do depósito bancário apontado. Por outro lado, o contribuinte só pode dar esse esclarecimento quando ele existir. Se não atender a intimação, consumir-se a hipótese de incidência da presunção legal.

Entender ao contrário implica em aplicar sempre a multa agravada quando for tipificada a presunção de omissão de receitas decorrente da não comprovação mediante documentação hábil e idônea dos depósitos bancários. Com certeza, esse não é o espírito do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

O caso guarda analogia com aquele tratado pela Súmula CARF nº 96. Apesar de discorrer sobre o arbitramento, concretiza o mesmo raciocínio, ao predicar que *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.*”

Ac. 9101-003.147:

“O CARF já uniformizou entendimento para algumas situações em que o arbitramento dos lucros e o agravamento da multa estão embasados nos mesmos fatos. Se aqui tivesse havido arbitramento dos lucros pela não apresentação de livros e documentos da escrituração, concomitantemente com o agravamento da multa por esse mesmo motivo, a solução do caso se daria pela aplicação direta da Súmula CARF nº 96:

[...]

Mas mesmo não tendo havido arbitramento dos lucros nestes autos, a lógica da referida súmula deve ser aplicada à presente situação.

Tem razão a decisão de primeira instância administrativa (acima transcrita) quando diz que o não atendimento a intimações fiscais e outras formas de esquiva utilizadas pelo sujeito passivo podem ensejar o agravamento da multa, mas que, entretanto, "há que se averiguar se as condutas consideradas pela autoridade fiscal para o cotejado agravamento não correspondem a elementos constitutivos das hipóteses legais que determinaram os critérios de apuração da base de cálculo do lançamento".

Ac. 9202-007.445:

“Apesar da controvérsia mencionada, tendo em vista a discussão sobre o agravamento se deu no contexto da presunção legal de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, conforme se extrai das fls. 782 do Relatório Fiscal (art. 42 da Lei 9.430/1996), aplico o meu entendimento a respeito do tema já exarado em sede de repetitivo do CARF (Acórdão n.º 9202006.997) abaixo transcrito:

[...]

Portanto, diante de uma única conduta, ausência de atendimento à intimação fiscal para comprovação da origem dos depósitos, estariam sendo aplicadas duas penalidades: inversão do ônus da prova com a presunção legal de omissão de rendimentos e o agravamento da multa, o que seria, de fato, desarrazoado.

Ao meu ver, tendo em vista que não há hierarquia entre princípios, o princípio da legalidade deve ser ponderado com o princípio da razoabilidade, da proporcionalidade e, também, do interesse público, pois a União não tem interesse em invadir a esfera patrimonial do sujeito passivo, de forma desarrazoada, mas sim de arrecadar os tributos devidos e desestimular condutas contrárias ao serviço de arrecadação.

Ora, se a simples presunção legal atende ao interesse da Fazenda, não há razão jurídica para a aplicação do agravamento da multa, inclusive, por inexistir prejuízo algum à fiscalização, nesse caso, já que resta afastado o ônus de demonstrar a constituição do crédito.”

Assim, mantenho a decisão recorrida no que se refere ao agravamento da multa sobre a autuação relativa à presunção legal de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada.”

Destas decisões, o não atendimento às intimações, por si só, não caracteriza o agravamento, se o próprio descumprimento já implica em materialidade do lançamento seja por arbitramento, seja por caracterização de presunção legal, seja por outra situação, como, por exemplo, a glosa de créditos ou de despesas. Assim, se a intimação não for cumprida e seu descumprimento não acarreta nenhuma outra consequência que não a configuração do próprio

lançamento, o que, de certo modo, torna conclusiva a ação fiscal, então não há motivo para o agravamento da multa, conforme a inteligência dos precedentes que fundamentaram as Súmulas 96 e 133.

Outra condição que deve ser avaliada também é a concessão de prorrogações. A Solução de Consulta Interna nº 20/2012, ao analisar a incidência da multa por atraso na entrega de arquivos digitais de que tratam os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91, analisou várias situações hipotéticas, conforme abaixo:

“[...]”

4. O sujeito passivo que recebe intimação para apresentar os arquivos digitais pode proceder de cinco maneiras: (i) entregar os arquivos no prazo originário da intimação; (ii) solicitar dilação de prazo e entrega-los no prazo dilatado; (iii) entrega-los após nova intimação (ou reintimação), sendo que o prazo originário tenha expirado sem manifestação; (iv) entregar os arquivos intempestivamente, sem reintimação e (v) não cumprir a intimação, independentemente de ter havido ou não nova intimação ou de ter havido dilação de prazo.

4.1. Nos casos contidos nos itens (i) e (v) supra, não há maiores dificuldades. No primeiro, não há o que se falar em multa, e no segundo, ela obviamente incide, havendo dúvida apenas para o prazo inicial para o seu cálculo no caso de nova intimação ou de deferimento da dilação de prazo, o que será tratado mais a frente.

4.2. A situação descrita no item (ii) tampouco gera perplexidade. Caso tenha havido a solicitação de dilação de prazo, se o AFRFB a defere, e há a entrega da documentação por parte do sujeito passivo ou seu representante, a multa não incide. Caso o AFRFB não concorde com a solicitação de dilação do prazo, como, por exemplo, nos casos em que entenda ser ela meramente protelatória, deve expressamente indeferir o pedido, intimando o sujeito passivo do indeferimento, com a determinação para apresentação imediata da documentação, sem prejuízo da aplicação da multa. Todavia, caso acolha o pedido de dilação de prazo, e ainda assim não haja a apresentação da documentação, a multa torna-se cabível, sendo este segundo momento caracterizador da mora, e o cálculo deve ser feito a partir do descumprimento desse segundo prazo (ou seja, apenas com o descumprimento do prazo dilatado é que ocorre a mora), na linha do descrito para o item (iii), abaixo.

4.3. A situação do item (iii) é a mais polêmica, geradora da principal dúvida objeto desta solução. O primeiro entendimento é que a multa incide com a ocorrência do atraso na entrega dos arquivos magnéticos, mesmo que tenha havido nova intimação e que eles então sejam entregues. O segundo é que a nova intimação faz com que a multa não mais incida, já que os arquivos que sejam entregues já não mais estariam atrasados.

4.3.1. Em prol da incidência da multa nesta situação, o principal argumento é que o seu “fato gerador” já ocorre quando há o atraso da entrega dos arquivos. É o mesmo caso das normas penais de mera conduta. Não há necessidade de perquirir o resultado ou qualquer outro dado posterior. O ato já estaria configurado com o descumprimento da intimação.

4.3.2. Em defesa da inexistência da multa nestes casos, diz-se que a eventual mora deixaria de existir com a nova intimação. A entrega dos arquivos dentro deste prazo, mesmo que tenha sido desrespeitado o anterior, não configura mora do sujeito passivo, não havendo ato contrário ao direito que gere multa pelo atraso na entrega dos arquivos.

4.3.3. Essa última posição, que é a defendida pela consultante, é a que melhor se coaduna com o ordenamento jurídico, considerando princípios como o da vedação à atuação contraditória da Administração Pública, da segurança jurídica, bem como o da eficiência administrativa. Ainda, a análise do sentido teleológico da existência da multa é importante para o deslinde do caso. Isso porque ela é uma sanção existente pelo descumprimento por parte do sujeito passivo de uma conduta obrigatória a ele. A realização dessa conduta é o seu fim último.

4.3.3.1 Nesse sentido, a atuação da Administração Tributária deve respeitar à teoria dos atos próprios, pela qual se impede uma conduta que contrarie outra anterior em prejuízo do administrado (*venire contra factum proprium*), quando este esteja de boa-fé.

Decorre também do princípio da moralidade administrativa, mediante a verificação da finalidade dos atos administrativos, como bem aduz o inciso III ao Anexo do Decreto nº 1.171, de 1994, que aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal:

III A moralidade da Administração Pública não se limita à distinção entre o bem e o mal, devendo ser acrescida da ideia de que o fim é sempre o bem comum. O equilíbrio entre a legalidade e a finalidade, na conduta do servidor público, é que poderá consolidar a moralidade do ato administrativo.

4.3.4. No caso concreto, caso o AFRFB intime um sujeito passivo a apresentar arquivos magnéticos no prazo de 20 (vinte) dias e esse fique inerte, não os apresentando nem justificando o fato, tampouco requerendo dilação de prazo, aquele pode de imediato lavrar auto de infração para a aplicação da multa em tela. A aplicação da sanção e a forma da sua contagem têm como objetivo imediato coagir o sujeito a demonstrar os arquivos.

4.3.5. Contudo, caso o AFRFB faça nova intimação para a apresentação dos arquivos, ele expressamente preferiu tal caminho à sanção. Note-se que, a depender do caso concreto, esta escolha é plenamente justificável e até mesmo preferível. Não se está aqui dizendo que a atuação da autoridade fiscal não é vinculada, mas sim que há margem na sua atuação para se chegar à norma concreta, qual seja, o lançamento tributário, que então é um ato vinculado.

4.3.6. Neste último caso, se o sujeito passivo entrega os arquivos, seria uma atuação contraditória da Administração Pública proceder dessa maneira e também aplicar a multa pela falta de entrega dos arquivos. Até porque a conduta requerida pela Administração Pública foi feita por parte do sujeito passivo, no prazo por ela determinado, por mais que não tenha feito isso anteriormente. Caso o objetivo da Administração Pública fosse sancionar o sujeito passivo por não ter cumprido a primeira intimação, ela deveria ter procedido de acordo com o disposto no tópico 4.3.4.

4.3.7. Em situação semelhante à presente, o Decreto nº 3.000, de 1999 Regulamento do Imposto de Renda (RIR), com espeque no Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, também obriga a apresentação de documentação por parte do sujeito passivo ao Fisco, nos termos de seus artigos 927 e seguintes, sob pena de aplicação da multa constante do art. 968 (entidades, pessoas e empresas mencionadas nos arts. 928 e 939, que deixarem de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, será aplicada a multa de quinhentos e trinta e oito reais e noventa e três centavos a dois mil, seiscentos e noventa e quatro reais e setenta e nove centavos, sem prejuízo de outras sanções legais que couberem). O § 2º do art. 928 é claro ao dizer que “se as exigências não forem atendidas, a autoridade fiscal competente cientificará desde logo o infrator da multa que lhe foi imposta (art. 968), fixando novo prazo para o cumprimento da exigência”. Essa legislação (RIR) foi expressa na obrigatoriedade de tal procedimento por parte do AFRFB. É exatamente o contrário do presente caso, em que a legislação ficou silente nesse sentido. E essa omissão não pode ser aplicada mediante analogia (*in malam partem*), a qual é

imprestável para a aplicação de sanção ao contribuinte. Deve ser interpretada como um “silêncio eloqüente” (*beredtes Schweigen*), na expressão do Tribunal Constitucional alemão atualmente aplicada pelo STF (vide exemplo no RE nº 131.134).

4.3.8. Portanto, mesmo que descumprida a intimação originária, se há nova intimação para apresentação dos arquivos, e dentro deste novo prazo o sujeito passivo cumpre com a obrigação, não resta configurado o atraso, motivo pelo qual não incide a multa em tela.

4.4. Quanto à situação do item (iv) (apresentação intempestiva sem nova intimação), a mora restou configurada, não havendo nova intimação que a tenha “convertido” em tempestiva. Não houve ato do AFRFB (como uma nova intimação) que demonstre a sua “opção” a uma nova possibilidade de o sujeito passivo ainda apresentar os arquivos requisitados. A regra geral sancionadora prevalece. Logo, incide a multa.”

Em resumo, a solução concluiu que se o contribuinte solicitar dilação de prazo e este for concedido, então não caberia a multa por atraso. Se houver re-intimação e cumprimento por parte do contribuinte, ainda que a primeira intimação tenha sido descumprida, também não caberia a multa. Obviamente, não cumprindo a intimação, com ou sem prorrogação de prazo, incidiria a multa.

Além desta solução, a Receita Federal do Brasil emitiu outra específica para a multa agravada, na qual delineou as diversas hipóteses de descumprimento, bem como analisou a questão do dever de colaboração do contribuinte. Transcrevo abaixo, parcialmente, os fundamentos e as conclusões da Solução de Consulta Interna Cosit nº 7/2019:

“Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA AGRAVADA. ART. 44, § 2º, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. VINCULAÇÃO COM O ASPECTO MATERIAL. APLICAÇÃO.

O aspecto material da multa tributária vincula-se à conduta esperada do sujeito passivo quanto ao dever de colaboração com a administração tributária. Apenas ao final do procedimento fiscal que resultou em lançamento de ofício é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada.

A intimação para prestar esclarecimentos a ensejar o agravamento a que se refere o inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aquela com objetivo de apresentar um documento, mas sim para prestar esclarecimentos. Prestá-los não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco, mas sim justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito; a intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s).

Fundamentos:

Colaboração com a administração tributária.

6. A aplicação de sanção tributária (norma primária sancionatória) decorre, em regra, do descumprimento de uma norma primária prescritiva (conduta), a qual contém o dever

instrumental, formal ou material do sujeito passivo, e que referenciará a análise das multas em tela. Segundo Eurico de Santi:

[...]

7. Desse modo, não tem como descontextualizar o aspecto material da multa tributária da conduta esperada do sujeito passivo, mormente quando se refere a descumprimento de obrigação acessória que se vincula ao dever de colaboração do sujeito passivo. Explica Leandro Paulsen:

“Estas obrigações, fundadas no dever de colaboração, aparecem, normalmente, como prestações de fazer, suportar ou tolerar normalmente classificadas como obrigações formais ou instrumentais e, no direito positivo brasileiro, impropriamente como obrigações acessórias. Por vezes, aparecem em normas expressas, noutras de modo implícito ou a contrario sensu. Mas dependem sempre de intermediação legislativa. Não apenas a obrigação de pagar tributos, mas também toda a ampla variedade de outras obrigações e deveres estabelecidos em favor da Administração Tributária para viabilizar e otimizar o exercício da tributação, encontram base e legitimação constitucional.” (Revista Tributária das Américas | vol. 5 | p. 31 | Jan / 2012DTR\2012\450272)

7.1. O dever de colaboração dos administrados vem também estampado no art. 4º, IV, da Lei nº 9.784, de 1996:

[...]

7.2. Não se pode olvidar, entretanto, que o art. 136 do CTN é explícito ao afirmar que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, apesar de ser razoável a existência de algum temperamento a depender da multa a ser aplicada em determinado caso concreto.

7.3. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que “apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio *in dubio pro contribuinte*” (REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004).

7.4. Ressalte-se não ser o objetivo desta Solução de Consulta Interna, de forma alguma, afastar o caráter objetivo da multa agravada ou anuir com a tese de que para a sua configuração tem-se de demonstrar prejuízo ao Fisco. O que se quer dizer é que há presunção de descumprimento do dever de colaboração ao não responder a intimação a que se refere o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em procedimento fiscal. O eventual temperamento poderia ocorrer em um caso concreto em que o sujeito passivo demonstrasse que ele colaborou com a administração tributária, mesmo que não da forma ideal, ou mesmo que por força maior não pôde proceder à devida resposta, ilidindo a presunção em epígrafe.

7.5. Esse é o norte teórico que será seguido.

Regra-matriz da multa agravada

8. Analisam-se conjuntamente os critérios que compõem a regra-matriz de incidência da multa agravada para se chegar à solução dos questionamentos formulados.

8.1. O aspecto material refere-se ao não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar os arquivos e sistemas. Há relação direta com o dever de colaboração do sujeito passivo com a administração tributária,

8.2. Já o aspecto temporal traz algum complicador ao intérprete. Analisando-se esse critério isoladamente e de forma apressada, seria provável dispor que bastaria o não atendimento de uma intimação pelo sujeito passivo para que se configure o fato gerador da multa. Não é o caso, pois esse critério deve ser analisado em conjunto com o quantitativo e o pessoal para se ter uma conclusão mais acurada.

8.3. No aspecto quantitativo, a base de cálculo é a multa de ofício de que trata o inciso I do mesmo art. 44, qual seja, "75% 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" (podendo incidir inclusive quando da qualificação pelo § 1º do mesmo dispositivo). A sua configuração demanda a existência de lançamento de ofício de um crédito tributário, por auto de infração ou notificação de lançamento, com o valor do tributo não pago e a respectiva multa de ofício.

[...]

9. Conclui-se que apenas ao final do procedimento fiscal é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada, a qual não pode estar dissociada do descumprimento do dever de colaboração desse sujeito passivo com a administração tributária. Estabeleceu-se, por natural decorrência lógica, a necessária coerência e correlação da sanção com o que se pretende alcançar, que é a arrecadação do tributo em si, sem descurar do "destaque ao caráter pedagógico da sanção – seja para impedir o cometimento de futuras infrações, seja para coibir o locupletamento indevido" (STF, RE nº 783.599 AgR/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe-064 06/04/2015).

Do não atendimento para prestar esclarecimentos (inciso I)

[...]

10.1. A intimação a ensejar a multa a que se refere o inciso I não é aquela com objetivo de apresentar um documento, por si só. Do mesmo modo, prestar esclarecimentos não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco. Prestar esclarecimentos significa justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito. A intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s). A intimação para prestar esclarecimentos gerais, de forma ampla, não pode ensejar a presente multa.

10.2. Destaque-se: uma coisa é simplesmente intimar o sujeito passivo a apresentar algum documento ou comprovar alguma informação já em poder do Fisco, condutas que não se amoldam ao disposto no inciso I do § 2º. Outra coisa é que os esclarecimentos prestados sejam factíveis e que sejam comprovados. Nessa segunda hipótese a apresentação dos documentos não foi objeto da intimação, mas é parte integrante dos esclarecimentos prestados. É uma situação específica em que a falta de apresentação de documentos denota que os esclarecimentos não foram prestados de forma satisfatória, incidindo, observadas as hipóteses do caso concreto, a multa de que trata o inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

11. Considerando o dito anteriormente, há a necessária vinculação dos esclarecimentos solicitados com a infração objeto do lançamento, em respeito ao aspecto material e quantitativo da multa agravada. Logo, concorda-se com a consultante no sentido de que "o fiscalizado pode atender à intimação relacionada à primeira infração e ser completamente omissivo em relação à segunda, justificando-se o agravamento exclusivamente em relação ao crédito tributário correspondente à segunda infração".

12. Passa-se, assim, a analisar as demais situações que poderiam ensejar a incidência da multa agravada pelo não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos.

12.1. Quando o comportamento do sujeito passivo durante o procedimento fiscal for totalmente omissivo, não resta dúvida da incidência da multa agravada.

12.2. Pode ocorrer de o sujeito passivo, no curso do procedimento fiscal, ter respondido algumas intimações para prestar esclarecimentos, mas não outras. Quando do término do procedimento fiscal algumas questões devem ser analisadas pela autoridade fiscal antes da aplicação ou não da multa.

12.2.1. Se o sujeito passivo deixou de responder determinada intimação no prazo, houve nova intimação para prestar esses esclarecimentos, e então o sujeito passivo os presta, descabe aplicar a multa agravada. Afinal, a autoridade fiscal concedeu novo prazo, que foi respondido. Sobre a reintimação, ratifica-se a Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 20, de 2012, que tratou do tema, destacando-se o seguinte trecho:

[...]

12.2.2. Para tanto, convém à autoridade fiscal: (i) quando verificar o não atendimento de sua intimação e resolver intimar novamente o sujeito passivo, que inclua expressamente no termo de intimação fiscal a possibilidade da aplicação da multa em tela; e (ii) quando do lançamento, especifique o esclarecimento que não tenha sido prestado. Ademais, caso seja verificado que o sujeito passivo dificultou a fiscalização, isso também deve ser ressaltado no lançamento. Citam-se trechos do Acórdão nº 3302-005.451 do CARF, em linha com o aqui exposto:

[...]

12.3. Se o sujeito passivo deixou de responder algumas intimações, mas outras respondeu, ou as respondeu de forma intempestiva, há que se verificar se as informações requisitadas pela autoridade fiscal nas intimações foram esclarecidas naquele procedimento fiscal. Caso não tenham sido, cabe a aplicação da multa agravada. Caso tenham, a multa não deve ser aplicada.

12.4. Se o sujeito passivo responder intimação para esclarecer determinada situação de forma evasiva, ou com pedidos de prorrogação claramente protelatórios cujo intuito é não colaborar com a fiscalização, deve ser aplicada a multa agravada. Para tanto, recomenda-se que a autoridade lançadora individualize o esclarecimento não prestado. Nesse diapasão, vide julgado do CARF:

[...]

12.5. Há também a particular hipótese de o sujeito passivo responder a intimação prestando esclarecimentos parciais. Nesse ponto, o hermeneuta deve ter todo o cuidado ao analisar a matéria de forma abstrata, pois pode significar inúmeras variáveis.

12.5.1. É possível afirmar: se o atendimento parcial da intimação significar o esclarecimento de apenas um dos diversos pontos objeto de intimação, não há que se falar em atendimento parcial. Há o atendimento a um dos esclarecimentos solicitados, nas não dos outros. É como se a intimação, apesar de única, fosse múltipla no seu conteúdo. Logo, não houve esclarecimento de uma ou mais questões solicitadas pela autoridade fiscal (não obstante outra, isoladamente, tenha sido), o que enseja a aplicação da multa agravada. Cabe à autoridade lançadora delimitar no auto de infração o esclarecimento não prestado.

12.5.2. Ainda, se os esclarecimentos prestados não se coadunarem com o que foi solicitado, sendo que o sujeito passivo tinha os elementos de fato e de direito para assim proceder, tampouco configura-se o atendimento da intimação, conforme Acórdão nº 201- 78.413 do CARF: "O atendimento insuficiente da intimação, com prestação de informações que não se prestam às verificações pretendidas, representa não atendimento da intimação para efeito da majoração da multa de ofício prevista na lei".

12.6. Se o sujeito passivo fiscalizado, entretanto, apresentar petição justificando o fato de não prestar os esclarecimentos, como nas hipóteses de caso fortuito ou de força

maior, com a devida comprovação, não há como restar configurado o aspecto material da multa agravada.

[...]

Conclusão

16. Diante do exposto, conclui-se:

a) o aspecto material da multa tributária vincula-se à conduta esperada do sujeito passivo quanto ao descumprimento de obrigação acessória vinculada ao dever de colaboração com a administração tributária; apenas ao final do procedimento fiscal é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada;

b) a intimação para prestar esclarecimentos a ensejar a multa a que se refere o inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aquela com objetivo de apresentar um

documento, mas sim para prestar esclarecimentos; prestá-los não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco, mas sim justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito; a intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s);

c) deve haver vinculação dos esclarecimentos solicitados com a infração objeto do lançamento, motivo pelo qual concorda-se com a consulente no sentido de que "o fiscalizado pode atender à intimação relacionada à primeira infração e ser completamente omissivo em relação à segunda, justificando-se o agravamento exclusivamente em relação ao crédito tributário correspondente à segunda infração";

d) quando o comportamento do sujeito passivo durante o procedimento fiscal for totalmente omissivo, incide a multa agravada e). se o sujeito passivo deixou de responder determinada intimação no prazo, houve nova intimação para prestar esses esclarecimentos, e então o sujeito passivo os presta, descabe aplicar a multa agravada;

f) se o sujeito passivo deixou de responder algumas intimações, mas outras respondeu, ou as respondeu de forma intempestiva, há que se verificar se as informações requisitadas pela autoridade fiscal nas intimações foram esclarecidas naquele procedimento fiscal; caso não tenham sido, cabe a aplicação da multa agravada; caso tenham, a multa não deve ser aplicada;

g) se o sujeito passivo responder intimação para esclarecer determinada situação de forma evasiva, ou com pedidos de prorrogação claramente protelatórios cujo intuito é não colaborar com a fiscalização, deve ser aplicada a multa agravada;

h) se o atendimento parcial da intimação significar o esclarecimento de apenas um dos diversos pontos objeto de intimação, não há que se falar em atendimento parcial; há o atendimento a um dos esclarecimentos solicitados, nas não dos outros, o que enseja a aplicação da multa agravada;

i) se os esclarecimentos prestados não se coadunarem com o que foi solicitado, sendo que o sujeito passivo tinha todos os elementos de fato e de direito para assim proceder, tampouco configura-se o atendimento da intimação, devendo ser aplicada a multa agravada;

j) se o sujeito passivo fiscalizado apresentar petição justificando o fato de não prestar os esclarecimentos de forma comprovada, como nas hipóteses de caso fortuito ou de força maior, não há como restar configurado o aspecto material da multa agravada; contudo; caso a autoridade fiscal verifique que a justificativa não era verdadeira e que o sujeito passivo tinha elementos para apresentar os esclarecimentos, a multa agravada deve ser aplicada;”

Considero que a referida solução tratou a questão de forma correta, levando-se em conta o dever de colaboração do contribuinte e os objetivos da intimação para prestação de esclarecimentos.

A meu ver, deve-se levar em conta que o Auditor ao intimar não “torce” para que não haja resposta, mas sim espera que o contribuinte forneça as informações necessárias para se entender determinada operação, lançamento contábil, planejamento etc, de modo que se possa ter uma compreensão mais próxima da realidade possível dos fatos em análise e da subsunção dos mesmos às normas tributárias.

Neste sentido e com apoio nas conclusões acima, resumo os aspectos que devem ser observados para a aplicação do inciso I do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, o agravamento da multa de ofício no caso de não atendimento à intimação para prestação de esclarecimentos:

1. A prestação de esclarecimentos não se confunde com a intimação apenas para apresentação de documentos fiscais e/ou contábeis, embora a apresentação destes frequentemente está inserida no contexto de uma prestação de esclarecimentos. Deve haver alguma dúvida a ser esclarecida;
2. A prestação de esclarecimentos não se destina a comprovar informação já em poder do Fisco;
3. A prestação de esclarecimento não pode ser genérica, ampla, mas sim delimitar a informação que se pretende ser esclarecida;
4. O esclarecimento que não foi prestado deve estar vinculado ao objeto do lançamento, uma vez que a multa agravada é a multa de ofício vinculada ao fato gerador do tributo lançado;
5. A concessão de novo prazo, seja por prorrogação, seja por re-intimação afasta a aplicação da multa, em razão da intimação anterior não cumprida;
6. A prorrogação de prazo afasta a aplicação da multa quanto aos prazos anteriores descumpridos, se, obviamente, a informação for prestada. Nestas situações, resta evidente que o Auditor intenta obter a informação e seria

contraditório e ineficiente punir o contribuinte que presta o esclarecimento, sob nova intimação ou prorrogação de prazo. Se o não atendimento da primeira intimação fosse suficiente à aplicação da multa, não haveria qualquer sentido ou estímulo para o contribuinte em cumprir a re-intimação ou prorrogação de prazo;

7. A resposta evasiva à intimação ou sem utilidade ou desvinculada do que se pretende esclarecer infringe o dever de colaboração, devendo incidir a multa agravada;
8. Não existe atendimento parcial aos esclarecimentos. Se a intimação possui vários esclarecimentos, cada um deve tratado de forma isolada. O não atendimento a qualquer um implica a aplicação da multa agravada. O objetivo da norma é que os esclarecimentos sejam prestados, tantos quantos forem. Obviamente, o esclarecimento não prestado deve estar vinculado ao fato gerador do lançamento de ofício;
9. O caso fortuito e a força maior apresentados pelo contribuinte como justificativa para a não prestação do esclarecimento afastam a aplicação da multa agravada;
10. A informação intempestiva, mas considerada pela fiscalização no lançamento de ofício, afasta a aplicação da multa agravada, pois atende ao objetivo da intimação. Contudo, se a informação intempestiva não tiver utilidade para o lançamento, como, por exemplo, na situação de o Auditor obter as informações por outro modo, a multa deve ser aplicada;
11. A multa não deve ser aplicada nos casos das Súmulas CARF nº 96 e 133, bem como em casos similares, em que o próprio não atendimento configura o fundamento necessário para o lançamento, como no caso de glosa de despesas ou créditos.

Voltando aos autos, a fiscalização efetuou o agravamento pelo não atendimento às intimações da Fiscalização, conforme abaixo transcrito:

“Assim, concluímos que do termo de início de procedimento fiscal recebido em 26/06/2009, A fiscalização só teve a documentação completa em 20/08/2009, e com relação aos documentos relativos a intimação 0001, de 05/10/2009, uma pequena parte foi entregue em 27/10/2009 e outra pequena parte em 19/11/2009. A grande maioria não foi entregue.

O que demonstra que os livros e documentos solicitados ao contribuinte, nunca foram entregues nos prazos determinados, mesmo concedendo as prorrogações solicitadas pelo contribuinte, Justificando a multa de ofício majorada conforme o inciso I do art. 959 do RIR/99.”

Constata-se que a fiscalização considerou que a entrega das respostas fora dos prazos determinados, ainda que prorrogados, além de vários documentos não terem sido entregues, foram os motivos do agravamento.

Por seu turno, o voto vencedor da decisão recorrida afastou o agravamento, em razão de ausência de fraude e da apresentação parcial dos documentos, enquanto o voto vencido considerou que houve o não atendimento no prazo marcado de prestação de esclarecimentos.

Com respeito aos fundamentos utilizados pelo voto vencedor no acórdão recorrido, as situações de fraude, sonegação ou conluio são irrelevantes para a aplicação da referida multa. Tais situações configuram requisitos para a aplicação da multa qualificada prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9430/96, mas não para a multa de que trata o §2º do referido artigo.

O atendimento parcial da intimação para prestação de esclarecimento também não afasta a aplicação da multa agravada, pois, conforme já delineado, o fundamento para a aplicação da multa agravada consiste no não atendimento à prestação de esclarecimento, ou seja, se houver um esclarecimento não atendido e este for vinculado ao lançamento, então a multa deve ser aplicada.

Por outro lado, não está claro nem no voto vencedor nem no voto vencido se as premissas utilizadas neste voto estão presentes no caso concreto, sendo inevitável a análise das intimações e respostas.

Neste aspecto, constato que o Termo de Início do Procedimento Fiscal (e-fl. 55) não possui qualquer pedido de esclarecimento, mas apenas entrega de arquivos digitais, livros contábeis e fiscais e documentos diversos, sendo, portanto, tal intimação imprestável para

caracterizar a hipótese de aplicação da multa de que trata o inciso I do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

O Termo de Reintimação 0001, de 04/08/2009 (e-fl. 62) reitera parte do conteúdo do Termo de Início, sendo, conseqüentemente, também imprestável para caracterizar a aplicação da multa agravada.

O Termo de Intimação Fiscal 0001, de 30/09/2009 (e-fl. 69) diz respeito a pedido de comprovação da origem e efetiva entrega dos recursos constantes das relações anexas, que se referiram a depósitos na conta corrente BRADESCO e na conta caixa. Os Termos de Reintimação Fiscal 0002, de 11/11/2009 (e-fl. 82) e 0003, de 01/12/2009 dizem respeito ao conteúdo da Intimação 0001, de 30/09/2009, e, apesar de conter a informação da possibilidade de aplicação do agravamento da multa, também não se subsumem à hipótese de pedido de esclarecimento.

Verifica-se, efetivamente, que não houve intimação para prestação de esclarecimentos, mas apenas para apresentação de documentos e comprovação de recursos, cuja ausência de entrega implicou a desconsideração de tais lançamentos, com a caracterização da entradas e saídas fictícias da conta caixa, o que levou à desconsideração da escrituração contábil e, conseqüentemente, o arbitramento do lucro.

Ainda que pudesse considerar que a intimação para comprovação dos depósitos bancários como um pedido de esclarecimento quanto à sua origem, a ausência de resposta culminou nas infrações lançadas que foram omissão de receitas por depósitos bancários não comprovados e receitas operacionais por prestação de serviços contabilizadas, ambas gerando base para o arbitramento e receitas para lançamento de PIS e Cofins.

Assim, de plano, revelam-se diretamente aplicáveis as Súmulas CARF nº 96 e 133:

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.

Súmula CARF nº 133

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

A falta de atendimento às intimações acarretaram exatamente as duas infrações objeto das súmulas, quais sejam o arbitramento e a presunção de omissão de receitas ou de rendimentos. Destarte, o agravamento da multa deve ser afastado.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal