



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.721522/2010-96
ACÓRDÃO	1201-007.390 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de dezembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	MASTERCORP DO BRASIL LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. MATÉRIA INÉDITA. ORDEM PÚBLICA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE.

O CARF, no exercício de função revisora, não pode apreciar matérias não examinadas pela instância de origem, salvo aquelas de ordem pública, cognoscíveis de ofício. A prescrição, por constituir causa de extinção da obrigação tributária, enquadra-se nessa exceção. Todavia, no processo administrativo fiscal, é inaplicável a prescrição intercorrente, por ausência de previsão legal e adoção da teoria da *actio nata*, Súmula CARF nº 11.

PIS/COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. MODULAÇÃO DE EFEITOS. STF. REGRA QUINQUENAL.

A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins e a restituição de valores pagos indevidamente aplicam-se apenas aos contribuintes que questionaram a matéria até 15/03/2017. A ação judicial ajuizada em 14/03/2017 não se submete à modulação fixada pelo STF. Observada a regra quinquenal, os efeitos retroagem a 14/03/2012, não alcançando os fatos geradores dos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA OBJETIVA. REDUÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A infração por descumprimento de obrigação acessória independe de elemento subjetivo. A falta de atendimento à intimação autoriza a aplicação da multa de 5%, limitada a 1% da receita bruta. Inaplicável a penalidade reduzida, restrita às hipóteses de apresentação dos arquivos em formato diverso do exigido, o que não ocorreu.

DIREITO SANCIONADOR. MULTA AGRAVADA. EXCEPCIONALIDADE.

A aplicação da multa agravada exige a ponderação entre o direito do

contribuinte de não produzir prova contra si e o poder-dever estatal de fiscalizar. Por ostentar natureza de *ultima ratio*, a penalidade somente se legitima mediante prova de conduta deliberada de obstrução à fiscalização, com dolo específico ou má-fé, não bastando a mera inobservância formal.

A multa agravada não pode ser aplicada de forma automática, porquanto o simples descumprimento de intimação já encontra adequada reprimenda na multa ordinária prevista em lei. A postura pouco colaborativa do contribuinte, embora indesejável, permanece no campo da resistência legítima, não configurando infração agravada. Súmulas CARF nº 96 e nº 133.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, nos termos da Súmula CARF nº 103, e dar provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Lucas Issa Halah acompanhou pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simoes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Nilton Costa Simoes (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro(a) Marcelo Antonio Biancardi, substituído pela conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO

O Auto de Infração nº 10980.721522/2010-96 tem origem no lançamento fiscal realizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba, que resultou na constituição de crédito tributário relativo a IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e Multa, totalizando R\$ 5.927.359,82 (cinco

milhões, novecentos e vinte e sete mil, trezentos e cinquenta e nove reais e oitenta e dois centavos):

TRIBUTO	VALOR DO CRÉDITO
IRPJ	R\$ 1.647.304,35
CSLL	R\$ 987.821,34
COFINS	R\$ 2.061.491,85
PIS/PASEP	R\$ 446.655,98
MULTA	R\$ 72.251,78
TOTAL	R\$ 5.927.359,82

De acordo com o Relatório Fiscal, no período de 2005 a 2007, a fiscalização identificou divergências entre as informações declaradas pela contribuinte ao Fisco Estadual (GIA/ICMS) e ao Fisco Federal (DIPJ), o que configuraria indícios de omissão de receita.

O Relatório Fiscal destaca que o contribuinte recebeu diversas chances para explicar a diferença apurada entre as receitas declaradas. Ainda assim, restringiu-se a afirmar que seus valores estavam corretos, sem fornecer esclarecimentos ou documentos capazes de afastar a inconsistência.

Como a Contribuinte não teria apresentado documentação idônea nem argumentos suficientes para afastar a omissão identificada, a fiscalização realizou o lançamento dos tributos com base no Lucro Presumido, regime adotado no período fiscalizado. Na apuração do PIS e da Cofins, foram excluídas as receitas de exportação, conforme determina a legislação.

Houve ainda a aplicação de multa pela não apresentação dos arquivos magnéticos. O contribuinte entregou apenas arquivos digitais de registros contábeis referentes ao período de janeiro/2004 a janeiro/2006, permanecendo ausentes os registros de fevereiro/2006 a dezembro/2007, bem como a totalidade dos arquivos digitais de documentos fiscais solicitados para o período de janeiro/2004 a dezembro/2007.

Ao apresentar sua impugnação administrativa, a Contribuinte formulou três pedidos: i) o cancelamento do auto de infração, sob o argumento de inexistência da omissão apontada; ii) a disponibilização para pagamento dos valores de IRPJ e CSLL incidentes sobre as receitas de exportação, que reconhece como devidos; iii) subsidiariamente, a redução da multa aplicada para o percentual de 75%.

A Contribuinte apresentou planilhas nas quais as operações são classificadas por CFOP. Argumenta que, cotejadas com os livros contábeis e fiscais, essas planilhas evidenciam que o “valor contábil” registrado na GIA não corresponderia ao faturamento efetivo. Esclarece que

certas operações, embora demandem o destaque de ICMS, não configurariam receita tributável e, portanto, não poderiam compor a base de cálculo dos tributos federais.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto converteu o julgamento em diligência, no escopo de que fosse tomadas as seguintes providências:

- i) Verificação da necessidade de retificação da base de cálculo, em se constatando valores que não representem receita bruta das vendas, intimando-se, se for o caso, o contribuinte a apresentar as Notas Fiscais com CFOP considerados não tributáveis ou através de outros elementos hábeis para tanto;
- ii) Em sendo o caso de retificação das bases de cálculo, apresentar Demonstrativo de recálculo dos autos de infração e das bases mantidas e retificadas.
- iii) Relatar de maneira fundamentada os critérios adotados pela autuante, no caso de retificação do lançamento ou, no caso de manutenção dos valores, considerando os códigos CFOP demonstrados pela impugnante.
- iv) Verificar a repercussão da retificação no Processo de lançamento de IPI nº 10980.724.846/2010-86, apenso ao presente, adotando-se as providências acima.

O Relatório de Diligência Fiscal da DRF de Curitiba apontou que, no levantamento inicial, foram englobadas notas fiscais de saída cujos CFOP não correspondem a operações que geram receita ou faturamento: i) operações de transferência entre matriz e filial (CFOP 5.156); ii) remessas para conserto ou reparo (CFOP 5.915 e 5.916) e iii) remessas em consignação mercantil ou industrial (CFOP 5.917 e 6.917). Além disso, esclareceu que o processo de lançamento de IPI não tem qualquer repercussão sobre o caso ora analisado.

Intimada do Relatório Fiscal, a Contribuinte requereu a improcedência da autuação ou, alternativamente, a revisão da base de cálculo, para que fossem excluídos os valores referentes às operações de transferência de mercadorias, por não configurarem fato gerador de IRPJ, CSLL, Cofins e PIS.

A autoridade julgadora considerou que a diligência não havia abarcado todos os esclarecimentos solicitados e, por isso, devolveu os autos para complementação pela unidade fiscalizadora. Em resposta, o órgão afirmou ter tratado de todos os pontos previstos na Resolução nº 14-3497 da 5ª Turma da DRJ/RPO, limitando-se aos aspectos que, de fato, caracterizam diligência no processo administrativo fiscal.

Decorrido *in albis* o novo prazo para manifestação do contribuinte, o processo foi encaminhado à 3ª Turma da DRJ/RPO, que concedeu parcial provimento à impugnação. Transcrevo, a seguir, a ementa do acórdão:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**Ano-calendário: 2005, 2006, 2007****OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS. OUTRAS SAÍDAS.** Devem ser excluídos da imputação de omissão de receitas os valores das notas fiscais de saída em que a operação não configurou a obtenção de receita da atividade.**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO****Ano-calendário: 2005, 2006, 2007****INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.** Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.**MULTA AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES.** Configurada, nos autos, a falta de atendimento às intimações, mantém-se o agravamento da penalidade aplicada de ofício.**MULTA REGULAMENTAR. OMISSÃO OU ERRO NOS DADOS FORNECIDOS EM MEIO MAGNÉTICO.** As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para escriturar livros ficam obrigadas a manter à disposição da RFB os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, ficando sujeitas à multa de 5% sobre o valor da operação correspondente, no caso de omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a 1% da receita bruta no período. Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Segundo o órgão julgador, as exigências de IRPJ e CSLL sobre as receitas de exportação tornaram-se incontroversas, já que a própria Recorrente as reconheceu em sua impugnação. A decisão também determinou que fossem excluídas da base de cálculo as operações de saída de mercadorias classificadas sob os CFOP's 5915, 6915, 5916, 6916, 5917, 6917, 5156, 5911, 6911, 5949, 6949, 5910, 6910, 5912, 5909, 5908, 5553, 5556 e 6201. Por fim, a Turma manteve a aplicação das multas pela não entrega dos arquivos magnéticos e confirmou o agravamento do lançamento de ofício em razão da obstrução ao trabalho fiscal.

A Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário buscando a reforma do acórdão. Em sua peça recursal, apresentou os seguintes argumentos:

- Afirma ter ocorrido prescrição intercorrente, pois o processo administrativo ficou paralisado entre 20/08/2010 e 26/02/2015, totalizando quatro anos e seis meses sem andamento;
- Requer a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, apoiando-se em decisão judicial favorável proferida no Mandado de Segurança nº 5010664-12.2017.4.04.7000, que tramita na 6ª Vara Federal de Curitiba;
- Pede o cancelamento da multa agravada, sustentando a ausência de fatos que justifiquem sua aplicação e apontando ofensa aos princípios da proporcionalidade, da vedação ao confisco e da legalidade;

- Argumenta que há *bis in idem* entre o agravamento da multa de ofício e a multa pela não entrega dos arquivos magnéticos, solicitando o cancelamento dessa penalidade ou sua redução para 0,5%.

O processo foi então distribuído à minha relatoria para análise e elaboração de voto, o qual apresento à mesa para apreciação deste colegiado. Em síntese, este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Relator, **Renato Rodrigues Gomes**.

Da admissibilidade dos recursos:

O Recurso de Ofício encontra-se condicionado ao valor de alçada fixado pelo Ministro da Fazenda, atualmente estabelecido em R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), nos termos da Portaria MF nº 2/2023.

Consoante dispõe a Súmula CARF nº 103, a verificação do requisito objetivo de admissibilidade do Recurso de Ofício deve ser realizada por ocasião do julgamento dos recursos por este Conselheiro.

Assim, sendo o valor da desoneração inferior ao limite de alçada vigente, resta ausente o pressuposto objetivo para a interposição obrigatória do Recurso de Ofício, impondo-se, como medida de rigor, a sua não admissibilidade, com a limitação do julgamento ao Recurso Voluntário regularmente interposto.

Delimitação da matéria controvertida:

Como etapa inicial deste julgamento, cabe definir claramente o alcance da matéria recursal. De acordo com o acórdão recorrido, a própria Recorrente reconheceu ser devido o IRPJ e a CSLL incidentes sobre as receitas de exportação. Assim, esse ponto não constitui objeto de disputa, uma vez que não há pretensão resistida a ser solucionada neste processo.

Da mesma forma, a instância de origem já afastou do lançamento fiscal as operações que não caracterizam venda e que, por conseguinte, não resultam em receita bruta. Por não integrar o rol das matérias alcançadas pelo recurso de ofício, tal ponto não pode ser reexaminado neste grau de jurisdição administrativa, encontrando-se protegido pelo trânsito em julgado.

Portanto, nesta etapa do julgamento, a análise recursal limita-se aos fundamentos novos apresentados pela Recorrente: i) alegada prescrição intercorrente; ii) exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins e a reiteração das teses referentes: ii) cancelamento da multa agravada e iv) redução da penalidade pela não entrega dos arquivos magnéticos.

Estabelecidos os limites do efeito devolutivo do recurso voluntário e não havendo impedimentos ao seu regular processamento, passo à análise das razões apresentadas pela recorrente.

Mérito | Da prescrição intercorrente:

Como relatado, a Recorrente sustenta, de forma inaugural no Recurso Voluntário, a ocorrência de prescrição intercorrente, afirmando que o processo teria permanecido paralisado por prazo superior a três anos, entre 20/08/2010 e 26/02/2015.

Como regra processual, este Conselho não pode conhecer matérias que não tenham sido previamente apreciadas pelo juízo de origem, sob pena de configurar supressão de instância. A exceção ocorre somente quando se tratar de temas de ordem pública, cujo exame é permitido de ofício, admitindo-se sua análise mesmo sem provocação no primeiro grau.

A prescrição é tratada, pela doutrina e pela jurisprudência, como uma das matérias excepcionais passíveis de análise direta por este Conselho, justamente por se caracterizar como causa de extinção da obrigação tributária.

Todavia, no âmbito do processo administrativo fiscal, consolidou-se o entendimento de que a prescrição intercorrente é inaplicável, seja pela ausência de previsão legal, seja pela adoção da teoria da *action nata*, que disciplina o início do prazo prescricional.

Esse entendimento foi positivado na Súmula CARF nº 11: “*não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal*”. Nesse sentido, cito o precedente desta Turma:

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÚMULA CARF Nº 11. Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Súmula CARF nº 11. Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 2003 IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. INSS. SIMPLES. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão a todos os tributos atingidos pelo fato analisado. (acórdão 1201-002.727. Rel. Neudson Cavalcante Albuquerque).

Em razão do efeito vinculante da Súmula CARF nº 11, não há como acolher a tese apresentada. Assim, afasto a alegação de prescrição intercorrente e nego provimento ao argumento correspondente.

Mérito | Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS:

Embora não tenha sido objeto de discussão na instância de origem, considero que a matéria referente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins deve ser igualmente examinada por este Conselho, por envolver precedente de observância obrigatória fixado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme disciplina o art. 99 do RICARF.

A Recorrente impugna a base de cálculo adotada pela fiscalização, alegando que o ICMS foi indevidamente incluído no cálculo do PIS e da Cofins no regime do Lucro Presumido. Fundamenta sua tese na ação judicial nº 5010664-12.2017.4.04.7000, em trâmite na 6ª Vara Federal de Curitiba, e no precedente firmado pelo STF no RE nº 574.706/PR, julgado sob a sistemática da repercussão geral (Tema 69), que declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições:

O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Presidente), apreciando o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins". Vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Nesta assentada o Ministro Dias Toffoli aditou seu voto. Plenário, 15.3.2017.

Quando do julgamento dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, o Supremo modulou os efeitos de sua decisão para que produzissem efeitos prospectivos a partir de 15/03/2017, ressalvando expressamente as ações judiciais e administrativas protocoladas até aquela data:

O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, **para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" - , ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento**, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021.

De forma objetiva, o STF estabeleceu que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, bem como a restituição de valores pagos indevidamente, somente é aplicável aos contribuintes que tenham questionado a matéria, judicial ou administrativamente, até 15/03/2017.

A Recorrente afirma que o direito por ela defendido decorre da ação judicial nº 5010664-12.2017.4.04.7000, em curso na 6ª Vara Federal de Curitiba. Contudo, apesar de citar parte da sentença, deixou de anexar aos autos as decisões subsequentes, o que impossibilita confirmar se o entendimento foi mantido ou alterado nas fases recursais.

Com vistas a assegurar maior efetividade ao presente julgamento e a evitar a interposição de embargos de declaração para juntada de documentos, procedi à consulta pública do processo nº 5010664-12.2017.4.04.7000 nos portais do TRF da 4ª Região e do STJ. Constatei que a decisão judicial transitada em julgado efetivamente garantiu à contribuinte o direito de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Tendo em vista que a ação judicial foi ajuizada em 14/03/2017, não se submeteu à modulação de efeitos posteriormente fixada pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento dos embargos de declaração. Assim, à luz da regra quinquenal, os efeitos da decisão judicial retroagem somente até 14/03/2012, não alcançando os fatos geradores examinados nestes autos, referentes aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007.

Quanto ao pedido apresentado na via administrativa, observo que a matéria somente foi suscitada no Recurso Voluntário, protocolado em 17/05/2018, ou seja, após a modulação dos efeitos estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal. Assim, não há como este Conselheiro acolher tal pretensão.

Diante desse cenário, concluo que a Recorrente não preenche os requisitos fixados pelo Supremo Tribunal para a aplicação da tese de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins no tocante aos fatos geradores ora analisados. Assim, impõe-se o indeferimento do pedido.

Mérito | Do pedido de cancelamento da multa:

A finalidade precípua do Direito consiste em ordenar a vida social, estabelecendo normas que regulem a conduta das pessoas em suas interações. No âmbito tributário, tal

ordenação se revela por meio de duas espécies de relações jurídicas. A primeira é a obrigação tributária principal, de natureza patrimonial, cujo objeto é o pagamento do tributo.

A segunda é composta pelos deveres instrumentais, materializados em atos positivos (fazer) ou negativos (não fazer), concebidos para permitir o efetivo controle, fiscalização e arrecadação do crédito tributário, garantindo a funcionalidade do sistema.

O inadimplemento de uma obrigação instrumental caracteriza infração de natureza eminentemente objetiva, cuja penalidade prescinde de qualquer investigação sobre o elemento subjetivo do agente.

Em outras palavras, o legislador não condicionou a imposição da sanção à comprovação de dolo ou culpa. A simples constatação do não atendimento ao comando normativo já legitima a penalidade.

No caso em julgamento, a sanção aplicada decorre da falta de apresentação dos arquivos digitais pelo contribuinte (art. 11 da Lei nº. 8.219/1991 e IN SRF nº 86/2001). Por se tratar de infração de natureza objetiva, a solução exige apenas verificar se o contribuinte foi validamente intimado a apresentar os arquivos e se, de fato, os entregou à fiscalização.

Na e-fl. 102 dos autos consta a Intimação Fiscal – 4, na qual a fiscalização expressamente solicita à Recorrente a apresentação:

8. Arquivos Digitais dos registros contábeis, especialmente os Livros da escrituração contábil / fiscal.
9. Arquivos Digitais de documentos fiscais, especialmente as Notas Fiscais de Saídas e Notas Fiscais de Entrada que deram origem e suporte à escrituração contábil e fiscal.

A intimação foi enviada por carta à sede da empresa, com aviso de recebimento datado de 25/01/2010. Nas folhas seguintes (e-fls. 112/114), consta apenas o cumprimento parcial da exigência, com a entrega dos arquivos contábeis digitais referentes ao período de janeiro/2004 a janeiro/2006. Não há registro de apresentação dos arquivos correspondentes às competências de fevereiro/2006 a dezembro/2007.

Também não há qualquer evidência de que o contribuinte tenha apresentado os arquivos fiscais referentes ao período de janeiro/2004 a dezembro/2007. Ao contrário, a própria Recorrente afirmou expressamente que o sistema utilizado não permitiria a geração dos arquivos digitais faltantes.

Diante da clara falta de cumprimento da intimação válida realizada pela fiscalização, impõe-se reconhecer a legitimidade e a exigibilidade da multa aplicada.

Do mesmo modo, não acolho o pedido para aplicar a penalidade de 0,5% (meio por cento) da receita bruta, em lugar do percentual fixado pela autoridade fiscal. A legislação, conforme se observa do dispositivo transcrito a seguir, reserva essa redução aos casos em que o contribuinte até apresenta os registros e arquivos digitais, mas o faz em formato diverso do exigido:

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - Multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - Multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período;

***Texto vigente a época dos fatos.**

No presente caso, contudo, a situação é distinta, pois não houve a entrega dos arquivos exigidos. Dessa forma, não se aplica a penalidade reduzida, mas sim a prevista no inciso II, consistente em multa de 5% sobre o valor das operações cujas informações foram omitidas ou incorretas, limitada a 1% da receita bruta da pessoa jurídica no período. Assim, o lançamento fiscal revela-se irretocável nesse ponto.

A alegação de *bis in idem* também não merece acolhida. A legislação referente aos contribuintes que utilizam sistemas eletrônicos de escrituração é clara ao impor o dever de conservar e fornecer à Receita Federal, pelo prazo decadencial, todos os arquivos digitais.

Quando essa obrigação não é cumprida, aplica-se a penalidade prevista na norma sancionadora: a omissão ou a entrega incorreta das informações acarreta multa de 5% sobre o valor da operação relacionada ao dado omitido ou inconsistente. Trata-se, portanto, de sanção específica, autônoma.

Em contraste, o agravamento estabelecido pelos artigos 957 e 959 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) é uma majoração da multa principal de ofício que a decorre da conduta reiterada da recorrente de obstruir ou embaraçar à fiscalização.

Portanto, a primeira sanção pune o descumprimento da obrigação acessória de manter e apresentar corretamente os arquivos digitais. A segunda incide sobre a falta de

colaboração ou o embaraço à fiscalização, evidenciado pelo não atendimento da intimação formal para apresentação dos arquivos ou para prestar esclarecimentos. Tratam-se, assim, de obrigações autônomas, cuja coexistência é plenamente possível.

Por fim, a Recorrente pleiteia, subsidiariamente, a redução da multa. Contudo, este Conselheiro não pode afastar a aplicação de norma tributária válida com fundamento exclusivo nos princípios da proporcionalidade ou da razoabilidade, sob pena de incorrer em controle de constitucionalidade, providência vedada no âmbito deste Conselho (súmula CARF nº 2).

O mesmo entendimento se aplica ao pedido de cancelamento da penalidade sob alegação de caráter confiscatório ou violação à capacidade contributiva. Tais matérias exigem análise de constitucionalidade e, por força do princípio dos freios e contrapesos, a competência para essa ponderação é privativa do Poder Judiciário.

À luz dessas premissas, rejeito o argumento apresentado pela Contribuinte.

Mérito | Cancelamento da multa agravada:

A Recorrente pugna pelo afastamento da multa agravada, argumentando inexistir suporte fático para aplicação de penalidade dessa magnitude. Aduz, ainda, que o agravamento da multa carece de amparo legal, porquanto não houve recusa no atendimento das intimações nem qualquer conduta que pudesse caracterizar embaraço à atividade fiscalizatória.

Trata-se de questão sensível, pois envolve a ponderação entre valores constitucionais relevantes: de um lado, o direito do contribuinte de não produzir provas contra si (princípio da não autoincriminação); de outro, o poder-dever estatal de fiscalizar e exigir informações necessárias à constituição do crédito tributário, o que se reflete no dever de colaboração do sujeito passivo.

As discussões realizadas em sessões anteriores - particularmente as contribuições do Conselheiro Raimundo Pires, que trouxeram a perspectiva concreta da experiência fiscalizatória - suscitaram a necessidade de reavaliar a questão. Diante disso, revisei a matéria e passo a expor as conclusões alcançadas.

Conforme já destacado, os deveres instrumentais existem para permitir o controle, a fiscalização e a arrecadação do crédito tributário. O seu descumprimento caracteriza

infração objetiva, sendo irrelevante a investigação do elemento subjetivo do agente para a aplicação da penalidade.

Nessa linha, a inobservância da intimação dirigida à Recorrente revela-se fundamento suficiente para a imposição da penalidade ordinária. Isso porque os arts. 194 e 195 do CTN consagram o dever do contribuinte de franquear à fiscalização o acesso a documentos, livros e informações essenciais, sempre que formalmente requisitado.

A questão que se coloca é saber se a simples ausência de esclarecimentos ou a falta de entrega e apresentação de livros e documentos fiscais, por si só, é suficiente para justificar o agravamento da penalidade. Caso negativa a resposta, impõe-se definir qual critério seguro deve orientar a aplicação da multa agravada prevista na legislação:

Lei nº 9.430/96

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

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

I - Prestar esclarecimentos;

II - Apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os [arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991](#);

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

No âmbito do Direito Sancionador, a multa agravada deve ser reservada a situações excepcionais, por ostentar natureza de *ultima ratio*. Sua incidência pressupõe prova de comportamento deliberado voltado à obstrução da fiscalização. Assim, a penalidade somente se legitima quando demonstrada conduta tipificada como mais grave do que a simples inobservância formal, com presença de dolo específico ou má-fé do administrado.

Por essa razão, a multa agravada ou qualificada não pode ser aplicada de forma automática, pois o mero descumprimento de intimação já é adequadamente sancionado pela multa ordinária prevista na legislação. Tal posição interpretativa harmoniza-se com o entendimento sedimentado nos enunciados sumulados do CARF, a seguir colacionados:

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.

No caso posto a julgamento, a autoridade fiscal fundamentou o agravamento da penalidade na ausência de atendimento às intimações expedidas durante o procedimento fiscal, afirmando que tal omissão teria dificultado a apuração dos fatos e provocado atraso no lançamento do crédito tributário:

- **Termo de Início de Ação Fiscal 1:** Enviado por via postal (AR) e recebido pela contribuinte em 25/08/2009;
- **Termo de Intimação Fiscal 2:** Recebido pessoalmente pelo advogado da empresa em 24/09/2009;
- **Termo de Intimação Fiscal 3:** Enviado por via postal (AR) e recebido pela contribuinte em 23/10/2009;
- **Termo de Intimação Fiscal 6** recebido pessoalmente pelo advogado da empresa em 29/03/2010.

Cumprido, de início, esclarecer que não atender à intimação não se equipara a atendê-la de forma insuficiente, pois se trata de situações juridicamente distintas.

Ainda que a postura da contribuinte possa ser tida como indesejável ou pouco colaborativa, é necessário reconhecer que ela não ultrapassou os limites jurídico-constitucionais que regem a relação entre fiscalizado e fiscalizador. Não foram identificados elementos que indiquem má-fé, ocultação deliberada de documentos, manipulação de informações ou qualquer outra conduta dolosa que pudesse caracterizar obstrução.

Apesar de inconveniente, a conduta não atinge o grau de ilicitude necessário para caracterizar a infração de obstrução agravada, permanecendo dentro do campo de resistência, ou, mais adequado, da autopreservação legítima assegurado ao contribuinte.

Destarte, ainda que a contribuinte tivesse atendido integralmente às intimações, não há indicativos de que o desfecho seria diferente. A documentação apresentada já evidenciava a precariedade dos controles fiscais e contábeis da empresa. Em razão dessas deficiências, a autoridade fiscal complementou a análise com informações obtidas junto ao Fisco Estadual e aos principais clientes, o que possibilitou a adequada constituição do crédito tributário.

Logo, não identifico prejuízo efetivo ao lançamento, pois as informações não apresentadas pelo sujeito passivo em resposta a algumas intimações foram supridas pela fiscalização mediante dados obtidos junto a terceiros no curso do procedimento fiscal:

Colaciono, como fundamento adicional, o Acórdão nº 9303-011.891, proferido pela Terceira Turma da Câmara Superior, no julgamento de outro processo envolvendo a mesma recorrente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. MOTIVAÇÃO. INTIMAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO. INOCORRÊNCIA. Resta inaplicável o agravamento da multa, pela falta de atendimento à intimação para prestar esclarecimentos, nos casos em que o lançamento tenha sido efetuado sem a necessidade de buscar informações junto a terceiros, o que indica que todos os esclarecimentos necessários ao lançamento já estavam à disposição da autoridade tributária.

A extensão do agravamento a todo o lançamento fiscal compromete a racionalidade do sistema sancionatório. Isso porque a medida alcança indistintamente parcelas da obrigação tributária, inclusive aquelas em que a contribuinte efetivamente colaborou com a fiscalização. Aqui, não se trata de ausência total de atendimento à intimação, mas de resposta considerada insuficiente. Essa distinção é relevante e impede a aplicação do agravamento.

Diante da ausência de fundamentos que justifiquem o agravamento, acolho parcialmente o recurso voluntário para cancelar a multa agravada, reduzindo a multa de ofício ao percentual legal de 75%.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, encaminho meu voto no sentido de:

- i)** Com fundamento na Súmula CARF nº 11, rejeitar a alegação de prescrição intercorrente;
- ii)** Deixo de aplicar ao caso o Tema 69 do STF, pois a Recorrente não satisfaz os pressupostos necessários para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins no que concerne aos fatos geradores em análise;
- iii)** Confirmar a legitimidade e a exigibilidade das multas aplicadas;
- iv)** Afastar a alegação de *bis in idem*, por se tratar de obrigações autônomas cuja coexistência é plenamente possível, e não conhecer do argumento de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula CARF nº 2.
- v)** Acolher parcialmente o recurso voluntário para cancelar a multa agravada, reduzindo a multa de ofício ao percentual legal de 75%.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes

Conselheiro Relator