



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.000123/2009-57
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.877 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VISATEC CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

PARADIGMA EM DESACORDO COM SÚMULA CARF.
IMPRESTABILIDADE PARA COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA
JURISPRUDENCIAL.

O paradigma que contraria o entendimento a súmulas CARF não se presta à comprovação de divergência jurisprudencial, nos termos do inciso III do §12 do artigo 67 do Anexo II do RICARF.

MULTA. MAJORAÇÃO. REQUISITOS. IMPROCEDÊNCIA.

O agravamento da multa previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 só é aplicável quando o contribuinte não tenha fornecido informação que deveria disponibilizar sobre a matéria que acabou lançada, obrigando ao Fisco a descobrir os fatos por seus próprios esforços, o que não se afigura no caso dos autos.

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 maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas (relator), que deu provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Vanessa Marini Cecconello.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Relator

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-011.877 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 11634.000123/2009-57

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão n.º 1102-000.918, de 07/08/2.013, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O acórdão recorrido foi assim ementado e decidido, na parte que importa ao dissídio jurisprudencial:

“[...]”

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

ARBITRAMENTO DO LUCRO. NÃO APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.

Sujeita-se ao arbitramento do lucro o contribuinte o contribuinte que deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou, na hipótese de tributação com base no lucro presumido, o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

MULTA DE OFÍCIO.

Quando apurado em procedimento de ofício imposto devido em montante superior ao declarado, impõe-se a multa de ofício sobre as diferenças apuradas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada à multa de ofício de 150%.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

O agravamento da penalidade em 50%, previsto no inciso I do § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, deve ser aplicado nos casos em que o contribuinte deixar de atender à intimação do Fisco para prestar esclarecimentos, independentemente da importância dessa intimação para o resultado do julgamento, bem como da necessidade de a autoridade fiscal obter os esclarecimentos junto a terceiros.

Assim, não se deve majorar a penalidade quando o sujeito passivo apresenta resposta incompleta ou diferente da desejada pela autoridade fiscal. No caso dos autos, a falta de apresentação dos livros fiscais já resultou no arbitramento nos lucros não podendo motivar, também, o agravamento da multa.

Do mesmo modo, não se deve agravar a penalidade quando o contribuinte deixar de atender à intimação que contém pedido incompatível com as circunstâncias da ação fiscal, como na hipótese de se exigir a apresentação de arquivos digitais em fiscalização onde a empresa não possuía nem mesmo os livros fiscais básicos escriturados, não sendo razoável supor que os possuísse em meio digital. Ou ainda quando o sujeito passivo não responder à intimação para se manifestar sobre o resultado da fiscalização, devendo seu silêncio ser interpretado como impossibilidade de contradição da força das provas. Nessas circunstâncias, deve-se interpretar a lei da forma mais favorável ao contribuinte, nos termos do incisos II e IV do art. 112 do Código Tributário Nacional.

[...]

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para reduzir o percentual da multa de ofício aplicada de 225% para 150%, vencidos os conselheiros Joao Otavio Oppermann Thorne e Ricardo Marozzi Gregório.

O conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho acompanhou o relator pelas conclusões em relação as matérias "MPF" e "preclusão". Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jose Evande Carvalho Araujo.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional alega divergência jurisprudencial quanto à aplicação do artigo 44, §2º da Lei nº 9.430/96, defendendo o agravamento da multa de ofício, por falta de apresentação dos livros e documentos fiscais, mesmo quando o crédito é apurado por arbitramento. Para comprovar a divergência, indicou o paradigma nº 108-09.078 e 1401-000.864.

O despacho de admissibilidade deu seguimento ao recurso especial interposto.

Intimado do acórdão e do despacho de admissibilidade, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas – Relator.

Da admissibilidade do recurso especial

A contagem dos prazos recursais para a Procuradoria da Fazenda Nacional é dada pela regra do artigo 79 do Anexo II do RICARF (com redação dada pela Portaria MF nº 39/2016), isto é, o Procurador da Fazenda Nacional considera-se pessoalmente intimado com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes desta data se der por intimado por ciência nos autos.

Os autos foram recebidos na PGFN em 05/12/2013. Os autos retornaram em 13/12/2013, sendo, portanto, tempestivos.

No que tange à comprovação da divergência, o recurso indicou os paradigmas nº 108-09.078 e 1401-000.864, sendo que ambos não foram reformados até à interposição do recurso fazendário. Embora não tenha havido apresentação de contrarrazões, a matéria em litígio possui conexão com o objeto da súmula CARF nº 96, não tendo havido, contudo, análise quanto aos seus efeitos na admissibilidade da peça recursal.

O acórdão recorrido considerou vários fundamentos para a exoneração da multa agravada: que a entrega dos livros de prestação de serviço e das notas fiscais a eles relacionadas desautorizavam o agravamento em sua função; que a falta de apresentação dos livros com o consequente arbitramento afastava a possibilidade de agravamento; que a falta de entrega de arquivos digitais de informações contábeis nos leiautes previstos na IN SRF nº 86/2001 era um exagero, uma vez que o contribuinte não possuía nem mesmo os livros, o que resultou no arbitramento; que a falta de resposta à intimação para prestação de esclarecimentos quanto às omissões de receitas apuradas não consistia em falta de colaboração, mas impossibilidade de contradizer as provas apresentadas pela própria fiscalização.

Pelo Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1.443/1.446e 1.452/1.454), o arbitramento ocorreu pela falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais e o agravamento, em razão das intimações para entrega da escrituração contábil e fiscal e também a falta de entrega de arquivos digitais.

Por seu turno, o paradigma nº 108-09.078 tratou de omissões de receitas por falta de comprovação de depósitos bancários, arbitramento por falta de apresentação de livros e documentos e agravamento da multa por falta de atendimento à intimação, quando restar caracterizada o descumprimento intencional, conforme ementa e excerto abaixo transcritos:

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS — FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430 de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

IRPJ - LUCRO ARBITRADO - FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS - A falta de apresentação pela fiscalizada de livros e documentos contábeis e fiscais impossibilita a apuração do Lucro Real, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável.

AGRAVAMENTO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO - Cabível o agravamento do percentual da multa de ofício pela falta de atendimento à intimação, quando restou caracterizado nos autos o seu descumprimento intencional por parte da empresa.

Excerto:

“[...]”

A infração detectada resume-se a omissão de receitas caracterizada pela falta de comprovação da origem dos depósitos realizados em conta-corrente bancária nos terceiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2000, com o consequente arbitramento do lucro tributável pela falta de apresentação de livros e documentos da sua escrituração.

[...]”

A não apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais por empresa tributada pelo Lucro Real, foi o motivo para o arbitramento do lucro tributável no ano-calendário de 2000. A falta de entrega desses livros e documentos, quando não atendida as intimações sem justificativa alguma, pode ser tomada como recusa premeditada e não cumprimento à solicitação de esclarecimento, o que leva à imposição da penalidade prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.”

Verifica-se que este paradigma versa exatamente sobre as situações previstas nas 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.

Assim, o paradigma não se presta a comprovar a divergência jurisprudencial, em razão do disposto no inciso III do §12 do artigo 67 do Anexo II do RICARF, abaixo transcrito:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

[...]

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

Por sua vez, o paradigma nº 1401-000.864 versou sobre arbitramento por vícios no Livro Diário e falta de apresentação da documentação de suporte da escrituração. Já as intimações não respondidas trataram de pedido de esclarecimento sobre o motivo de inclusão das receitas de vendas na base de cálculo, esclarecer a composição dos valores de receitas isentas e não tributáveis registradas no Livro Registro de Saídas, apresentar notas fiscais e comprovantes de entradas a título de devoluções de vendas, conforme ementa e excerto abaixo:

[...]

LUCRO ARBITRADO.

Correto o arbitramento do lucro quando o livro Diário contiver irregularidades e não forem apresentados os documentos que suportam a sua escrituração, conforme previsto nos incisos II e III, do artigo 530, do RIR/99.

MULTA QUALIFICADA EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE

A prática reiterada de omitir ao Fisco Federal 100% das receitas declaradas ao Fisco Estadual, é procedimento doloso tendente à fraude e à sonegação, o que respalda a aplicação da multa qualificada.

MULTA AGRAVADA NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO

Cabível o agravamento da multa de lançamento de ofício quando comprovado que o sujeito passivo não atendeu a sucessivas intimações fiscais para apresentação de informações relacionados com as suas atividades.

Excerto:

“[...]

Em 25/02/2010 o contribuinte foi intimado a esclarecer e comprovar, com documentação hábil e idônea, o motivo de não ter sido declarada a Receita de Vendas obtida no anocalendário de 2006, bem como o motivo dessa Receita de Vendas não ter sido incluída na base de cálculo dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A Receita de Vendas obtida pela empresa no anocalendário de 2006, foi declarada, pelo próprio contribuinte, à SEFAZSP, através das GIAs — Guias de Informações e Apuração do ICMS (juntadas ao processo).

Transcorrido o prazo para atendimento da intimação, a mesma não foi atendida, não havendo qualquer justificativa, por escrito, para esse fato.

[...]

Em 18/05/2010 o contribuinte foi intimado a apresentar os seguintes elementos, relativos ao anocalendário de 2006:

- 1. Esclarecer e comprovar, com documentação hábil e idônea, a composição dos valores mensais informados nas GIAs (Guias de Informação e Apuração do ICMS) e escriturados no Registro de Saídas, a título de operações "Isentas/Não Tributáveis", relativamente às operações dos Códigos Fiscais 5.101, 5.102, 6.101 e 6.102;*
- 2. Apresentar as notas fiscais e os respectivos comprovantes de entradas das mercadorias recebidas a título de devolução de vendas (CFOP 1.201, 1.202, 2.201 e 2.202)*
- 3. Deixar à disposição desta fiscalização todas as notas fiscais de saídas do período.*

Entretanto, transcorrido o prazo para atendimento da intimação, a mesma não foi atendida, não havendo qualquer justificativa, por parte dos interessados.

[...]

Conforme restou evidenciado, a contribuinte **ignorou sucessivas intimações e reintimações** para apresentar documentos e, principalmente, para esclarecer o motivo da divergência entre a receita declarada nas GIAs e a receita informada na DIPJ.”

Verifica-se, de plano, que não se trata da situação da Súmula CARF nº 133. Também, não vislumbro que a situação do paradigma se enquadre na Súmula CARF nº 96, pois, a falta de atendimento aos pedidos de esclarecimento não conduziu ao arbitramento, pois este derivou de vícios no Livro Diário e da falta de apresentação de documentação suporte dos lançamentos, ao passo que as intimações versaram sobre pedidos de esclarecimentos acerca de outras questões além da falta de documentação suporte dos referidos lançamentos.

Assim, entendo que as situações são semelhantes e o dissídio resta comprovado quanto à aplicação do agravamento da multa de que trata o §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Do mérito

A lide se refere à interpretação do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

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)

Acerca da interpretação deste dispositivo legal, o CARF editou as Súmulas CARF nº 96 e 133, as quais foram objeto de análise no voto proferido no Acórdão nº 9303-011.102 pelo Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, cujas razões transcrevo, parcialmente, abaixo:

“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 9101001.468, 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 tem 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:

[...]

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.

[...]

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.”

Retornando ao caso concreto, restou consignado no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1.443/1.446e 1.452/1.454), que o arbitramento ocorreu pela falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais e o agravamento, em razão da falta de entrega da escrituração contábil e fiscal e também a falta de entrega de arquivos digitais.

Conforme exposto nas razões acima, a intimação para apresentação de livros fiscais, documentos em geral ou para comprovar informação já em poder da fiscalização, não se subsume ao núcleo “prestar esclarecimentos”. A discussão sobre esta falta de apresentação de livros e documentos, quando resultar em arbitramento do lucro, já está pacificada na Súmula CARF nº 96, acima mencionada, não comportando, por si só, fundamento para agravamento da multa de ofício.

Todavia, há outras duas hipóteses de agravamento da multa de ofício por falta de apresentação de documentos, tratadas nos incisos II e III do §2º: os arquivos digitais ou sistemas de que trata o artigo 11 da Lei 8.218/91¹ e a documentação técnica do sistema de processamento eletrônico de dados utilizado pela empresa.

No presente caso em apreço, não houve intimação para apresentação da documentação referida no inciso III. Contudo, houve a intimação, sem resposta, para apresentação da documentação referida no inciso II, conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 1.452):

“Insucesso, também, na requisição de apresentação dos arquivos digitais, previstos no Ato Declaratório Executivo Cofins nº 15/2001 e na Instrução Normativa SRF nº 86/2001. As duas intimações com esse objeto foram sumariamente ignoradas, sem qualquer menção a um eventual impedimento para a geração dessa mídia.”

É necessário entender a razão deste inciso. Percebe-se que o §2º não trouxe a falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais como hipótese de agravamento, mas sim dos arquivos digitais quando a pessoa jurídica utiliza sistemas eletrônicos para escriturar seus livros. E a razão é a facilitação ou agilização com que a fiscalização pode ser realizada quando é feita por auditoria em arquivos digitais, ao invés de ser realizada sobre livros impressos.

Por isso, o agravamento quando a pessoa jurídica entrega os livros impressos, mas não os arquivos digitais, o que, certamente, dificultaria ou mesmo inviabilizaria a fiscalização, chegando até ter sido causa de arbitramento, durante a vigência do artigo 13 da Lei nº 8.218/91, posteriormente revogado.

No caso em análise, embora não tenha havido a entrega dos livros contábeis, o que torna inútil a apresentação dos arquivos digitais a eles relativos, houve a apresentação do Livro Prestação de Serviços e das notas fiscais emitidas, em papel, documentos que foram auditados e que foram o fundamento para a apuração das receitas objeto do arbitramento.

¹ Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Assim, a falta de apresentação dos arquivos digitais relativos às notas fiscais se subsume exatamente na hipótese do inciso II do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, arquivos estes correspondentes aos registros normatizados no ADE Cofis nº 15/2001:

4.3.1 – Arquivo mestre de mercadorias/serviços – notas fiscais de saída ou de entrada emitidas pela pessoa jurídica; e 4.3.2 – Arquivo de itens de mercadorias/serviços – notas fiscais de saída ou de entrada emitidas pela pessoa jurídica; ou

4.3.5 – Arquivo mestre de notas fiscais de serviço emitidas pela pessoa jurídica; e 4.3.6 – Arquivo de itens de notas fiscais de serviço emitidas pela pessoa jurídica

Destarte, correto o agravamento da multa com fulcro no inciso II do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, voto para dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada.

Com a devida vênia ao Ilustre Conselheiro Relator, divergiu-se do seu entendimento para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e afastar o agravamento da multa prevista no inciso II, do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Referida negativa de provimento prevaleceu no Colegiado, por maioria, tendo sido designada esta Conselheira para redigir o voto vencedor.

No acórdão ora recorrido, restou afastado o agravamento da multa de ofício pois: *“o agravamento da penalidade em 50%, previsto no inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser aplicado nos casos em que o contribuinte deixar de atender à intimação do Fisco para prestar esclarecimentos, independentemente da importância dessa intimação para o resultado do julgamento, bem como da necessidade de a autoridade fiscal obter os esclarecimentos junto a terceiros”*. Nesse sentido, *“não se deve majorar a penalidade quando o sujeito passivo apresenta resposta incompleta ou diferente da desejada pela autoridade fiscal”*, bem como não deve ser majorada quando *“o contribuinte deixar de atender à intimação que contém pedido incompatível com as circunstâncias da ação fiscal, como na hipótese de se exigir a apresentação de arquivos digitais em fiscalização onde a empresa não possuía nem mesmo os livros fiscais básicos escriturados, não sendo razoável supor que os possuísse em meio digital”*.

O entendimento que prevaleceu no julgamento desse processo administrativo pela impossibilidade de agravamento da multa embasou-se em razões que foram expendidas no **Acórdão nº 9303-011.560**, que são abaixo reproduzidas como razões de decidir:

[...]

De fato, o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte para desagravar a multa de ofício do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob a justificativa de que o agravamento da multa só é aplicável quando a contribuinte não tenha fornecido informação que deveria disponibilizar sobre a matéria que acabou lançada, obrigando ao Fisco a descobrir os fatos por seus próprios esforços. Veja-se a fundamentação do recorrido:

[...]

No que tange a multa isolada, cabe observar o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atual:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Como visto, a multa isolada é aplicada quando não é feito o pagamento das estimativas. Resta ver se era viável a aplicação da multa ao caso concreto.

Como se verifica nos autos, o Fisco considerou as despesas como não comprovadas e efetuou a glosa destas despesas na apuração anual. Porém, tal infração não implica em redução das estimativas mensais, quando estas são calculadas sobre a receita bruta mensal. Apenas se o contribuinte tivesse feito algum balanço de suspensão ou redução, tal tipo de infração poderia afetar o recolhimento mensal.

Ora, no caso em concreto, a própria fiscalização afirma que o contribuinte apurou estimativas com base na receita bruta mensal (proc. fl. 236). Assim, as multas isoladas devem ser canceladas.

Quanto à majoração de 50% da multa proporcional de 75%, cabe observar novamente o art. 44 da lei 9.430, de 1996:

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 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 nº8.218, de 29 de agosto de 1991;

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

Conforme se observa no dispositivo transcrito, a legislação prevê o agravamento das multas - aplicadas por de falta de declaração e recolhimento de tributos, quer ela seja de 75%, quer ela seja de 150% -, em 50%, quando o contribuinte não presta esclarecimentos.

Porém, como se percebe, a previsão legal deste agravamento (de 50% do valor da multa) está vinculada as multas proporcionais ao imposto devido, lançadas em razão da não declaração e não recolhimento de tributos. Assim, o agravamento da multa é sempre proporcional ao tributo lançado de ofício. Desta forma, o agravamento deve estar sempre conectado a situação apurada pela fiscalização, que caracteriza a infração, sob pena de ser uma punição cuja medida se desvincula do ato censurável.

Ora, se o agravamento está conectado a infração descoberta pela fiscalização, a conduta que faz incidir o agravamento deve estar conectada com tal infração.

Ou seja, as informações solicitadas e não fornecidas devem estar conectadas a infração verificada.

Por exemplo, não faria sentido a aplicação do agravamento se a fiscalização solicitasse a comprovação de uma despesa e não fosse atendida, mas acabasse constatando omissão de receita. Ou seja, como o "não atendimento" do contribuinte não tem qualquer relação com o fato lançado, não é razoável aplicar o agravamento e cobrar uma multa proporcional a omissão de receita, para punir o "não atendimento" de informações sobre despesas.

Mas, faz todo sentido a aplicação do agravamento quando a desobediência do contribuinte obriga o Fisco a ir a campo e descobrir, por sua própria investigação, a situação que o contribuinte estava obrigado a demonstrar, mas que preferiu ocultar.

No entanto, além da conexão entre a negativa de atendimento do contribuinte e o fato tributado, tal conexão deve ter características específicas.

Para fazer sentido o agravamento da multa, não basta um não atendimento ligado a matéria lançada, é preciso que o contribuinte deixe de fornecer elemento que estava obrigado a apresentar e que em razão deste não fornecimento o Fisco seja obrigado a um trabalho de investigação para apurar os fatos e com eles demonstre a infração. Se não for assim, não haverá uma relação de proporcionalidade entre a conduta e a sanção administrativa e nem será razoável a intervenção da Administração.

Por exemplo, se o Fisco solicita os talonários de notas fiscais de venda (ou livros), se o contribuinte ignora a solicitação, e se o Fisco por meio de circularização de clientes descobre as vendas do contribuinte, a multa de ofício proporcional aos tributos lançados por causa da omissão de receita deve ser agravada. Isso porque, em razão da negativa do contribuinte de fornecer elementos de apresentação obrigatória, o Fisco foi obrigado a ir a campo descobrir o fato tributável.

Assim, o agravamento da multa só é possível quando o contribuinte nega informações sobre a própria existência dos fatos tributáveis, obrigando o Fisco investigar e descobrir estes fatos. Só desta forma há uma proporção entre a punição e o ato punido, necessária para que a regra se compatibilize com o sistema jurídico.

No caso presente, a negativa do contribuinte em comprovar as despesas não obrigou ao Fisco ter um trabalho específico para verificar junto a terceiros se as despesas eram verdadeira. Ao contrário, o não atendimento foi a razão do lançamento, que foi feito com base nos livros do contribuinte.

Por tais razões, voto por, preliminarmente, não reconhecer nulidade no lançamento e declarar a decadência do PIS e da Cofins para os meses de janeiro a setembro de 2004, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada e a qualificação da multa proporcional, reduzindo a multa proporcional de 112,5% para 75%.

[...]

Tendo em vista que a negativa do contribuinte não obrigou o Fisco a diligenciar por sua conta junto a terceiros a veracidade das despesas glosadas, mas sim reforçou a realização do lançamento, tendo em vista que a não comprovação das despesas pelo contribuinte foi justamente o que motivou o lançamento, não há que se falar no agravamento da multa. Ou seja, a falta de atendimento das intimações pelo Contribuinte não trouxe prejuízo à Fiscalização, mas sim prejudicou a ele mesmo.

[...]

Diante do exposto, negou-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se o acórdão recorrido.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello