



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12963.000114/2009-05
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.453 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 09 de outubro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DINAMICA TERCEIRIZACAO E MAO DE OBRA TEMPORARIA LTDA - EPP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. CONTEXTOS FÁTICOS DIVERSOS.

Não se verifica divergência jurisprudencial quando o caso dos autos contempla fatos adicionais aos analisados pelo paradigma, revelando-se infrutífero o exercício de buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. NÃO APLICAÇÃO.

As hipóteses de multa de ofício agravada são específicas. Não constitui hipótese de agravamento da multa o não atendimento a intimações para apresentar documentos fiscais e contábeis, não mencionados nas alíneas “b” e “c” do § 2º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria "se a multa pode ser agravada em caso de não apresentação de documentos em geral", vencido o conselheiro André Mendes de Moura, que não conheceu do recurso e os conselheiros Cristiane Silva Costa e Demetrius Nichele Macei, que o conheceram integralmente. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado) e Viviane Vidal Wagner, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Andrea Duek Simantob, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 695-703) contra o Acórdão 1201-00.368, de 15 de dezembro de 2010 (fls. 683-691), que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício de 225% para 150%, em acórdão assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido: 1201-00.368, de 15 de dezembro de 2010

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

A não conformidade entre a auditoria determinada no mandado de procedimento fiscal e a efetivamente realizada sujeita a autoridade fiscal a sanções administrativas, mas não invalida o lançamento efetuado.

PROVA.

Cabe a recorrente apontar, com precisão, o erro supostamente cometido pela autoridade tributária na apuração da base de cálculo dos tributos e contribuições lançados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins das pessoas jurídicas em geral, aí incluídas aquelas que prestem serviços de terceirização e locação de mão-de-obra, é o faturamento, não havendo nas leis que regulam a exigência dessas contribuições norma que exclua o assim chamado "reembolso de despesas".

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

Descabe o agravamento da multa de ofício em 50% quando não restar provado o elemento subjetivo dessa sanção, qual seja, o descaso da contribuinte quanto a fiscalização a que está submetida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício de 225% para 150%. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho.

Procurador da Fazenda Nacional tomou ciência do acórdão em 21/03/2011 (fl. 666), tendo sido apresentado recurso especial em 22/03/2011 (fl. 669). Alega divergência jurisprudencial em relação ao entendimento de que não cabe o agravamento da multa de ofício. Como paradigmas a Recorrente indica os seguintes precedentes:

Acórdão paradigma 202-18.390

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO E MAJORAÇÃO. PERCENTUAL DE 225%.

Cabível a multa qualificada de 150%, majorada em 50%, quando estiver perfeitamente demonstrado nos autos, que o agente envolvido na prática da infração tributária conseguiu o objetivo desejado de, reiteradamente, ocultar parte do faturamento, deixando, com isto, de recolher os tributos devidos, bem como deixou de atender às intimações para apresentar documentos fiscais que a lei o obriga a manter em boa guarda e ordem à disposição da fiscalização.

Acórdão Paradigma 104-18.755

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO — AGRAVAMENTO DE PENALIDADE — FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS — 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.

Por meio do despacho de admissibilidade de fls. 779-783, de 6 de junho de 2014, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial, observando:

A Fazenda Nacional alega que, em todos os casos, os contribuintes tiveram contra si imputada a multa do art. 44, inciso II c/c § 2º, da Lei n. 9.430/96 (hoje, art. 44, §§ 1º e 2º, I, da mesma Lei, após alteração da Lei n. 11.488/2007), por terem desatendido às intimações do fisco para entrega dos documentos e informações necessários ao deslinde da atividade do Fisco. Entretanto, no recorrido, a multa foi excluída ao passo que nos paradigmas manteve-se o agravamento da multa.

Segundo argumenta a PFN, a decisão de excluir a multa deveu-se a dois argumentos: em relação aos termos de intimação nos. 4 e 5, a contribuinte teria sido intimada para apresentar livros e documentos, sendo que o agravamento da multa só poderia ter sido

aplicado pelo não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos; em relação ao termo de intimação no 5, exigiu-se a comprovação da origem dos depósitos realizados, tendo a contribuinte solicitado a prorrogação do prazo de 20 dias para seu atendimento, mas só lhe foram concedidos 10 dias corridos, não prorrogados, circunstância em que não teria havido descaso com a fiscalização, elemento subjetivo considerado necessário ao agravamento da multa em 50% (cinquenta por cento).

Para a recorrente, a divergência de entendimentos estaria demonstrada pois, os acórdãos paradigmas afirmam expressamente que a falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para a apresentação dos livros e documentos autorizaria o agravamento da multa no lançamento de ofício. Pelo entendimento adotado no Acórdão no 202-18.390, a expressão "prestar esclarecimentos" contida na lei (art. 44, § 2º, "a", da Lei n. 9.430/96) poderia ser entendida como "apresentar livros e documentos", e seu desatendimento ensejaria a aplicação da multa agravada. Por sua vez, o Acórdão no 104-18.755 não teria trazido como requisito para aplicação da multa agravada a necessidade de reiteração da intimação para "prestar esclarecimentos". O simples não atendimento, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora, autorizaria o agravamento da multa de lançamento de ofício.

Verificou-se que no caso do recorrido a contribuinte não atendeu a intimações do Fisco para apresentar livros documentos e não apresentou comprovantes solicitados no prazo que lhe foi concedido em pedido de prorrogação, mas isso foi considerado insuficiente para o agravamento da multa em 50%. Já no Acórdão paradigma no 202-18.390, considerou-se que a falta de apresentação de livros e documentos foi entendida como hipótese de aplicação da multa agravada em 50%. Desse modo, conclui que a divergência jurisprudencial está caracterizada por meio desse paradigma para a possibilidade de considerar como motivo do agravamento a falta de apresentação de livros e documentos.

No caso do Acórdão no 104-18.755, verificou-se que entendeu-se que o desatendimento no prazo marcado das intimações para prestar esclarecimentos autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, desde que as irregularidades apuradas sejam decorrentes de matérias questionadas nas referidas intimações. Esse entendimento está declarado em sua ementa e em trecho extraído do seu voto condutor:

Desta forma, a falta de atendimento pela suplicante, no prazo marcado, às intimações formuladas pelo Fisco para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, já que as irregularidades apuradas são decorrentes de matérias questionadas nas referidas intimações.

Ou seja, na decisão do paradigma, o fato de as intimações para prestar esclarecimentos necessários à apuração de irregularidades fiscais não terem sido atendidas no prazo fixado pela fiscalização foi considerado suficiente para justificar o agravamento da multa; no caso do recorrido, decidiu-se que o descumprimento do prazo era insuficiente para justificar o agravamento da multa, sendo necessário provar o descaso à fiscalização.

Desse modo, concluiu-se que a recorrente demonstrou a divergência de entendimentos quanto à possibilidade de agravar a multa em 50% no caso de descumprimento do prazo fixado nas intimações para prestar esclarecimentos

Intimado (edital de fl. 795), o contribuinte não se manifestou.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

De acordo com o § 9º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972, bem como o artigo 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN será contado a partir da data da intimação pessoal presumida (30 dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN), ou em momento anterior se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes de tal data, neste caso mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

Na hipótese, os autos foram movimentados para a PGFN em 14 de março de 2011 (fl. 693) e recebidos no dia seguinte, conforme carimbo nesta mesma folha. Há ainda ciência pessoal do Procurador assinada em 21 de março de 2011 (fl. 692) . Desse modo, é tempestivo o recurso especial interposto em 22 de março de 2011.

Quanto aos demais requisitos para a admissibilidade recursal, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento das condições previstas no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015:

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.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Quanto à similitude fática, observo que não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto fático seja semelhante, de maneira que lhe possa ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício

válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

O caso dos autos tratou de lançamento de tributos no regime do lucro presumido sobre depósitos cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte (art. 24 da Lei n.º 9.249/95; arts. 25 e 42 da Lei n.º 9.430/96).

A multa foi agravada em virtude do não atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, ao Termo de Intimação no. 4 e ao Termo de Intimação no. 5. O dois primeiros solicitaram a apresentação de documentos exclusivamente, e este último solicitou a prestação de esclarecimentos (especificamente, a comprovação da origem dos depósitos realizados).

Quanto à multa agravada, o acórdão recorrido decidiu: (i) que inexistente, quanto ao Termo de Início e ao Termo n.º 4, o elemento objetivo indispensável ao agravamento da multa, qual seja, o não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos, já que tais termos não intimam o contribuinte a prestar esclarecimentos, mas apenas apresentar livros e documentos; e (ii) quanto ao Termo de Intimação no. 5, embora este se enquadrasse na hipótese legal (prestar esclarecimentos) não houve descaso com a fiscalização eis que o contribuinte respondeu à intimação, solicitando prorrogação de prazo, e esta não foi deferida tendo havido o subsequente lançamento. Nas palavras do voto condutor do acórdão recorrido (fl. 690):

7) Da Multa Qualificada e Agravada

No caso, restou indubitavelmente demonstrado o dolo da contribuinte em sonegar receita tributária ao Erário Público. De fato, a enorme diferença entre o valor da receita bruta trimestral declarada na DIPJ/2006, e o valor trimestral dos inúmeros depósitos de origem não comprovada, deixam claro que a conduta da contribuinte não é fruto de mero erro contábil, mas da vontade livre e consciente de impedir que o Fisco tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, daí porque correta a qualificação da infração, com imposição de multa de 150%.

Não me parece correto, todavia, o agravamento, em 50%, da multa acima apontada. Sobre o assunto, o art. 44 da Lei n.º 9.430/96 assim estabelece:

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis,

(...)

§ 2o As multas a que se referem os incisos 1 e 11 do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) prestar esclarecimentos; (Incluída pela Lei nº9.532, de 1997)

(...)

No caso, não foram atendidos o termo de início de fiscalização e os termos de intimação nos 4 e 5. Ocorre que tanto no termo de início quanto no termo nº 4, a contribuinte não foi intimada a prestar esclarecimentos, mas apenas apresentar livros e documentos. Inexistente, portanto, o elemento objetivo indispensável ao agravamento da multa, qual seja, o não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos.

Quanto ao termo de intimação nº 5, por meio do qual exigiu-se a comprovação da origem dos depósitos realizados, deve-se dizer que a contribuinte solicitou prorrogação de prazo de 20 dias para seu atendimento, tendo a autoridade concedido apenas 10 dias corridos (fl. 451). Como, vencido o prazo, o auditor não renovou a intimação, não restou caracterizado o descaso com a fiscalização que, a meu ver, constitui o elemento subjetivo necessário ao agravamento da multa em 50%.

Passando à análise dos paradigmas, temos que, no caso do acórdão no 202-18.390 a multa foi agravada em virtude do não atendimento à intimação para apresentar *documentos* (especificamente, notas fiscais de entrada e de saída e o livro Registro de Apuração do IPI), o que de fato contraria o entendimento expressado pelo acórdão recorrido, segundo o qual tal hipótese não configura base para agravamento da multa, já que esta seria aplicável apenas ao não atendimento de intimação para prestar *esclarecimentos* e documentos específicos previstos nas alíneas “b” e “c” do § 2º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Assim, compreendo que a divergência resta demonstrada quanto ao acórdão 202-18.390 especificamente em relação à multa agravada decorrente do não atendimento ao Termo de Início e do Termo n. 4, podendo esta ser resumida na questão sobre se a multa pode ser agravada em caso de não apresentação de documentos em geral ou se a hipótese é restrita para o não atendimento a intimações para prestar esclarecimentos e documentos específicos conforme mencionados nas alíneas “a” a “c” do § 2º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Quanto ao acórdão 104-18.755, este tratou de agravamento da multa em um contexto em que a contribuinte ignorou as intimações para prestar esclarecimentos, tendo sido então lavrado auto de infração de IRPF baseado em omissão de rendimentos no ano-calendário 1995. O voto condutor deste acórdão assim observou (trecho do voto, grifos nossos):

Por outro lado, entendo correto o agravamento da penalidade, já que devidamente intimada a prestar esclarecimentos, em várias ocasiões, conforme se constata às fls. 07/39, nada respondeu. Ou seja, é caso típico de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimento.

Desta forma, a falta de atendimento pela suplicante, no prazo marcado, às intimações formuladas pelo Fisco para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, já que as irregularidades apuradas são decorrentes de matérias questionadas nas referidas intimações.

Compreendo que o contexto fático do agravamento da multa em tal precedente é diverso do presente caso. Isso porque, lá, a contribuinte simplesmente ignorou as diversas intimações para prestar esclarecimentos, fato que é exatamente o descrito na hipótese legal de agravamento da multa, não tendo sido apreciada a necessidade de reintimação. No caso dos autos, por outro lado, existe a questão de o contribuinte ter respondido à intimação solicitando prorrogação de prazo, a qual foi apenas parcialmente deferida, sendo que o auditor não renovou a intimação. Cabe discutir, aqui, se tal fato ainda se enquadra na previsão legal de agravamento da multa e sobre a necessidade ou não de reintimação, questões que, compreendo, não foram abordadas pelo voto condutor do acórdão indicado como paradigma.

Em síntese, o caso dos autos tem variáveis adicionais não consideradas no precedente indicado como paradigma, não se revelando possível, com base no raciocínio exposto no voto condutor do acórdão 104-18.755, dizer o que tal colegiado decidiria no caso dos autos.

Assim, compreendo que não resta configurada a divergência jurisprudencial com relação ao acórdão 104-18.755, eis que chegou-se a conclusões distintas com relação às mesmas normas jurídicas, mas aplicadas a fatos essencialmente diversos.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional, especificamente quanto ao paradigma 202-18.390 e à questão nele abordada, qual seja, se a multa pode ser agravada em caso de não apresentação de documentos em geral ou se a hipótese é específica para o não atendimento a intimações para prestar esclarecimentos e documentos específicos mencionados nas alíneas “b” e “c” do § 2º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir se constitui hipótese de agravamento da multa de ofício o não atendimento à intimação para apresentar documentos em geral, ou se a exasperação da multa somente pode ser aplicada em caso de não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos e documentos específicos mencionados nas alíneas “b” e “c” do § 2º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

O acórdão recorrido seguiu a primeira corrente, conforme transcrito acima.

A hipótese legal de agravamento da multa vigente na época dos fatos era a seguinte:

Lei 9.430/1996

Art. 44...

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) prestar esclarecimentos; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pela art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38. (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Da leitura da norma acima transcrita percebe-se que esta prevê a aplicação de multa agravada nas hipóteses em que o contribuinte não atende a intimações para (i) prestar esclarecimentos, (ii) apresentar arquivos ou sistemas de processamento eletrônico de dados utilizados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras; e (iii) apresentar

documentação técnica do sistema de processamento de dados suficiente para possibilitar a sua auditoria.

Não se lê em tal dispositivo que a penalidade possa ser agravada no caso de não atendimento a intimações em geral, mas apenas às intimações específicas ali descritas, que dizem respeito à prestação de esclarecimentos e à apresentação, não de quaisquer documentos, mas de determinados arquivos e sistemas.

Neste sentido, esta 1ª Turma da CSRF já decidiu, por unanimidade (trecho do voto do então Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, acórdão 9101-003.279, de 6/12/2017, grifos do original):

Aliás, a não apresentação de documentos (destinados a comprovar a origem dos depósitos) nem mesmo se enquadra na literalidade da hipótese punível, porque o que se pune com o agravamento é o "não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos", e não de intimação para apresentar documentos (Lei 9.430/1992, art. 44, §2º, "a").

A hipótese legal é expressa, específica e restritiva. Assim, uma primeira conclusão a que se chega é que não há base legal para o agravamento da multa no caso dos autos, devendo ser mantido o entendimento manifestado o acórdão recorrido.

Vale observar que, mesmo que houvesse alguma dúvida – o que, como visto, não ocorre no caso dos autos –, o Código Tributário Nacional é claro em estabelecer que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à *sua graduação* (art. 112, IV). Nesse contexto, por exemplo, quando o contribuinte, como no caso dos autos, não ignora a intimação, mas, pelo contrário, responde à Administração, embora solicitando mais prazo para tanto, em geral, o fato não se enquadra na hipótese legal da exasperação da multa. E dizemos em geral porque, de fato, em certos casos tal conduta pode caracterizar embaraço à fiscalização, como quando reiterada ou se os prazos decadenciais estiverem próximos – o que, no caso, deve ser devidamente descrito no correspondente Termo de Embaraço à Fiscalização a ser lavrado pela autoridade fiscal. Não foi o que ocorreu o caso dos autos, todavia.

Um outro argumento para que a multa agravada não possa ser aplicada ao caso dos autos é, ainda, o de que a falta de apresentação dos documentos já deu base ao lançamento baseado em omissão de rendimentos (com fundamento no art. 24 da Lei nº 9.249/95 e nos arts. 25 e 42 da Lei nº 9.430/96). O raciocínio é análogo ao que inspirou a edição da Súmula CARF n. 96, cujo teor é o seguinte:

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.

Neste sentido, transcrevo trecho do voto do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, (acórdão 9101-003.279, de 6/12/2017), que adoto como razões complementares de decidir:

Entretanto, já mencionamos que, no presente caso, a falta de atendimento das intimações fiscais não resultou no arbitramento dos lucros, mas apenas na caracterização da presunção legal de omissão de receita, a partir dos depósitos bancários.

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:

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.

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

Tem razão o acórdão recorrido (acima transcrito) ao dizer que quando a lei prevê uma consequência direta para a não apresentação dos elementos solicitados, não cabe o agravamento: "É o caso, por exemplo, da não apresentação da escrituração contábil/fiscal, que acarreta o arbitramento do lucro. Ou da não apresentação da documentação comprobatória de uma determinada despesa, que autoriza a sua glosa. E também da não comprovação da origem de depósitos bancários, que concretiza a presunção legal de omissão de receita. Nestes casos, o conflito normativo é resolvido pelo critério da especialidade de modo que os elementos solicitados não podem ser incluídos no âmbito dos "esclarecimentos" veiculados no artigo 44, § 2º, "a", da Lei nº 9.430/96".

Em síntese, se não há pedido de informação a respeito de outros eventos além da origem dos depósitos bancários, então não é caso de agravamento.

Quando a lei instituiu a presunção legal de omissão de receita a partir de depósitos bancários cuja origem não é comprovada pelo contribuinte, essa comprovação deixou de ser um dever e passou a ser um ônus. A conduta saiu do campo da infração tributária pelo descumprimento de dever instrumental e foi para o campo da distribuição do ônus probatório, com a inversão do ônus da prova, favoravelmente ao Fisco.

Caso o contribuinte não comprove a origem dos depósitos, e não haja nenhum aspecto adicional agravante de sua conduta, a consequência é uma só, a caracterização de omissão de receita por presunção legal.

Assim, de qualquer forma o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser provido.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional e, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Fl. 11 do Acórdão n.º 9101-004.453 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 12963.000114/2009-05